

Међународни стандард финансијског извештавања 3

Пословне комбинације

Садржај

	параграфи
ЦИЉ	1
ДЕЛОКРУГ	2-13
Идентификовање пословне комбинације	4-9
Пословне комбинације са ентитетима под заједничком контролом	10-13
РАЧУНОВОДСТВЕНИ МЕТОД	14-15
ПРИМЕНА МЕТОДА КУПОВИНЕ	16-65
Идентификовање стицаоца	17-23
Трошак пословне комбинације	24-35
Кориговање трошкова пословне комбинације у зависности од будућих догађаја	32-35
Алокација трошка пословне комбинације на стечену имовину и преузете обавезе и потенцијалне обавезе	36-60
Препознатљива имовина и обавезе стеченог ентитета	41-44
Нематеријална имовина стеченог ентитета	45-46
Потенцијалне обавезе стеченог ентитета	47-50
Гудвил	51-55
Износ за који учешће стицаоца у нето фер вредности препознатљиве имовине, обавеза и потенцијалних обавеза стеченог ентитета премашује трошак	56-57
Пословна комбинација остварена у фазама	58-60
Привремено одређено почетно рачуноводствено обухватање	61-65
Кориговање после завршетка почетног рачуноводственог обухватања	63-64
Признавање одложених пореских средстава после завршетка почетног рачуноводственог обухватања	65
ОБЕЛОДАЊИВАЊЕ	66-77
ПРЕЛАЗНЕ ОДРЕДБЕ И ДАТУМ СТУПАЊА НА СНАГУ	78-85
Претходно признати гудвил	79-80
Претходно признати негативни гудвил	81

Претходно призната нематеријална имовина	82
Инвестиције рачуноводствено обухваћене методом удела	83-84
Ограничена ретроспективна примена	86-87
УКИДАЊЕ ДРУГИХ САОПШТЕЊА	

Циљ

- 1 Циљ овог МСФИ је да се прецизно утврди финансијско извештавање ентитета када се предузима *пословна комбинација*. Нарочито се наводи да све пословне комбинације треба рачуноводствено обухватати применом метода куповине. Дакле, стицалац признаје препознатљиву имовину, обавезе и *потенцијалне обавезе* стеченог ентитета по њиховим фер вредностима на *датум стицања*, као и *гудвил*, који се накнадно тестира на умањење вредности, а не амортизује се.

Делокруг

- 2 Осим за случајеве описане у параграфу 3, ентитети примењују овај МСФИ када рачуноводствено обухватају пословне комбинације.
- 3 Овај МСФИ се не примењује на:
 - (а) пословне комбинације у којима се самостални ентитети или пословања повезују у циљу формирања *заједничког подухвата*;
 - (б) пословне комбинације које обухватају ентитете или пословања под заједничком контролом;
 - (ц) пословне комбинације које укључују два или више *повезана ентитета*;
 - (д) пословне комбинације у којима се одвојени ентитети или пословања повезују само уговором, без стицања власничког учешћа, ради *формирања извештајног ентитета* (на пример, комбинације у којима се одвојени ентитети повезују само уговором како би формирали корпорацију која се котира на две берзе).

Идентификовање пословне комбинације

- 4 Пословна комбинација је повезивање самосталних ентитета или пословања у један извештајни ентитет. Резултат готово свих пословних комбинација је да један ентитет, стицалац, стиче *контролу* над једним или више других пословања, односно стечених ентитета. Ако неки ентитет стиче контролу над једним или више других ентитета који нису пословања, повезивање тих ентитета није пословна комбинација. Када неки ентитет стекне групу средстава или нето активу који не чине пословање, он алоцира трошак те групе на појединачно препознатљива средстава и обавезе у групи на основу

њихових релативних фер вредности на датум стицања.

- 5 Пословна комбинација може бити структурирана на различите начине из законских, пореских или других разлога. Она може подразумевати куповину капитала једног ентитета од стране другог ентитета, куповину целокупне нето активе другог ентитета, преузимање обавеза другог ентитета или куповину дела нето активе другог ентитета који заједно образује једно или више пословања. На њу могу утицати емитовање инструмената капитала, пренос готовине, готовинских еквивалената или других средстава или њихова комбинација. Трансакција се може вршити између акционара ентитета–учесника у комбинацији или између једног ентитета и акционара другог ентитета. Она може обухватати оснивање новог ентитета ради контроле ентитета који се комбинују или пренете нето активе, или реструктурирање једног или више ентитета који се комбинују.
- 6 Резултат пословне комбинације може бити однос матични–зависни ентитет, у ком је стицалац *матични* ентитет, а стечени ентитет је *зависни* ентитет стицаоца. У таквим околностима, стицалац примењује овај МСФИ у својим консолидованим финансијским извештајима. Он у сваки засебни финансијски извештај који објављује укључује своје учешће у стеченом ентитету као инвестицију у зависни ентитет (видети МРС 27 – *Консолидовани и засебни финансијски извештаји*).
- 7 Пословна комбинација може подразумевати куповину нето активе, укључујући гудвил другог ентитета, уместо куповине капитала другог ентитета. Таква комбинација не води до односа матични–зависни ентитет.
- 8 У дефиницију пословне комбинације, а самим тим и у делокруг овог МСФИ, улазе пословне комбинације у којима један ентитет стиче контролу над другим ентитетом, али у којима се датум стицања контроле (односно датум стицања) не подудара са датумом или датумима стицања власничког учешћа (односно *датумом или датумима размене*). Ова ситуација се може јавити, на пример, када ентитет у који је инвестирано закључи аранжман повратног откупа акција са неким од инвеститора и када се, услед тога, мења контрола ентитета у који се инвестира.
- 9 Овај МСФИ не објашњава рачуноводствено обухватање учешћа у заједничким подухватима (видети МРС 31 – *Учешћа у заједничким подухватима*).

Пословне комбинације са ентитетима под заједничком контролом

- 10 Пословна комбинација са ентитетима или пословањима под заједничком контролом је пословна комбинација у којој све ентитете или пословања који се комбинују контролише иста страна или стране, и пре и после пословне комбинације и та контрола није привремена.
- 11 Сматра се да група појединаца контролише ентитет када, по основу уговорних аранжмана, они заједно имају овлашћења за управљање његовим

финансијским и пословним политикама тако да стичу користи од његових активности. Дакле, пословна комбинација је ван делокруга овог МСФИ–а када иста група појединаца има, на основу уговорних аранжмана, крајне колективно овлашћење за управљање финансијским и пословним политикама сваког од ентитета који се комбинују тако да стичу користи из њихових активности, при чему то крајње колективно овлашћење није привремено.

12 Ентитет може контролисати појединац, или група појединаца која делује заједно према уговорном аранжману, а тај појединац или група појединаца не морају да подлежу захтевима финансијског извештавања Међународних стандарда финансијског извештавања. Стога, није неопходно да су ентитети који се комбинују укључени у исте консолидоване финансијске извештаје да би се пословна комбинација сматрала комбинацијом сам ентитетима под заједничком контролом.

- 13 Степен *мањинских учешћа* у сваком од ентитета који се комбинују пре и након пословне комбинације није битан за одређивање да ли комбинација има ентитете под заједничком контролом. Слично томе, чињеница да је један од ентитета у комбинацији зависни ентитет који је искључен из консолидованих финансијских извештаја групе, у складу са МРС 27, није значајна за одређивање да ли се ради о комбинацији са ентитетима под заједничком контролом.

Рачуноводствени метод

- 14 Све пословне комбинације се рачуноводствено обухватају применом метода куповине.
- 15 Методом куповине се пословна комбинација посматра из перспективе ентитета који се комбинује, идентификованог као стицалац. Стицалац купује нето активу и признаје стечену имовину, преузете обавезе и потенцијалне обавезе, укључујући и оне које раније није признавао стечени ентитет. Трансакција не утиче на одмеравање имовине и обавеза стицаоца, нити се било која додатна средства или обавезе стицаоца признају као резултат трансакције, будући да она нису предмет трансакције.

Примена метода куповине

- 16 Примена метода куповине садржи следеће кораке:
- (а) идентификовање стицаоца,
 - (б) одмеравање трошка пословне комбинације и
 - (ц) алокацију, трошка пословне комбинације на стечену имовину и преузете обавезе и потенцијалне обавезе, на датум стицања.

Идентификовање стицаоца

- 17 **Стицалац се идентификује за све пословне комбинације. Стицалац је ентитет, учесник у комбинацији, који стиче контролу над другим ентитетом или пословањима која се комбинују.**
- 18 Пошто се методом куповине пословна комбинација посматра из перспективе стицаоца, његова претпоставка да се једна од страна у трансакцији може идентификовати као стицалац.
- 19 Контрола је моћ управљања финансијским и пословним политикама ентитета или пословања, у циљу стицања користи од његових активности. Претпоставља се да је ентитет који се комбинује стекао контролу над другим ентитетом који се комбинује, када стекне више од половине гласачких права у другом ентитету, осим ако се не може показати да се таквим власништво не успоставља контрола. Чак и ако један од ентитета који се комбинују не стекне више од половине гласачких права у другом ентитету који се комбинује, он може стећи контролу над тим другим ентитетом, ако, у оквиру комбинације, стекне:
- (а) моћ контроле над више од половине гласачких права у другом ентитету уз помоћ споразума са другим инвеститорима; или
 - (б) моћ за управљање финансијским или пословним политикама другог ентитета на основу статута или неког споразума; или
 - (ц) моћ постављања или смењивања већине чланова управног одбора или сличног управљачког тела другог ентитета; или
 - (д) контролу над већином гласова на састанцима управног одбора или сличног управљачког тела другог ентитета.
- 20 Иако понекад може бити тешко идентификовати стицаоца, обично постоје назнаке да он постоји. На пример:
- (а) ако је фер вредност једног од ентитета у комбинацији значајно већа од фер вредности другог ентитета у комбинацији, ентитет са већом фер вредношћу је стицалац;
 - (б) ако се пословна комбинација остварује разменом обичних инструмената капитала с правом гласа за готовину или друга средства, ентитет који даје готовину или друга средства је стицалац; и
 - (ц) ако пословна комбинација доведе до тога да руководство једног од ентитета у комбинацији може да утиче на избор чланова руководства новонасталог комбинованог ентитета, ентитет чије руководство утиче на избор је стицалац.
- 21 У пословној комбинацији оствареној разменом учешћа у капиталу, ентитет који емитује учешће у капиталу је обично стицалац. Међутим, разматрају се све релевантне чињенице и околности да би се утврдило који од ентитета у комбинацији има овлашћење за управљање финансијским и пословним

политикама другог (или других) ентитета тако да стиче користи из његових (или њихових) активности. У одређеним пословним комбинацијама које се обично означавају као обрнута стицања, стицалац је ентитет чије је учешће у капиталу стечено, а ентитет који емитује је стечени ентитет. То се може десити у случају када, на пример, ентитет у приватном власништву организује сопствено "стицање" од стране мањег ентитета који се јавно котира, као начин остваривања сопствене котације на берзи. Иако се правно посматрано, јавно котирани ентитет који емитује сматра матичним ентитетом, а ентитет у приватном власништву зависним ентитетом, ентитет који је правно посматрано зависан, је стицалац уколико има овлашћење за управљање финансијским и пословним политикама ентитета који је правно посматрано матични ентитет, тако да стиче користи из његових активности. Најчешће је стицалац већи ентитет, међутим чињенице и околности комбинације понекад указују на то да мањи ентитет стиче већи. Упутство за рачуноводствено обухватање обрнутих стицања је дато у параграфима Б1–Б15 прилога Б.

- 22 Када се формира нови ентитет који емитује инструменте капитала ради остваривања пословне комбинације, један од ентитета који се комбинују и који је постојао пре комбинације се на основу расположивих доказа идентификује као стицалац.
- 23 Слично томе, када пословна комбинација укључује више од два ентитета који се комбинују, један од ентитета који се комбинују, а који је постојао и пре комбинације се, на основу расположивих доказа, идентификује као стицалац. Одређивање стицаоца у таквим случајевима подразумева утврђивање, између осталог, ентитета који је започео комбинацију и да ли средства или приходи једног од ентитета који се комбинују значајно превазилазе средства или приходе других ентитета.

Трошак пословне комбинације

- 24 **Стицалац одмерава трошак пословне комбинације као збир:**
- (а) **фер вредности, датих средстава, насталих или преузетих обавеза и инструмената капитала које је емитовао стицалац, у замену за контролу над стеченим ентитетом, на датум размене; и**
 - (б) **свих трошкова који се могу директно приписати пословној комбинацији.**
- 25 Датум стицања је датум на који контрола стицаоца над стеченим ентитетом постаје правоснажна. Када се то оствари само једном трансакцијом размене, датум размене се подудара са датумом стицања. Међутим, пословна комбинација може обухватати више трансакција размене, на пример када се одвија у фазама, сукцесивним куповинама акција. Када се то догоди:
- (а) трошак комбинације је збир трошкова појединачних трансакција и
 - (б) датум размене је датум сваке трансакције размене (то јест, датум на који је у финансијским извештајима стицаоца призната свака

појединачна инвестиција), док је датум стицања датум на који је стицалац стиче контролу над стеченим ентитетом.

- 26 Параграфом 24 се захтева да се средства и обавезе које је стицалац дао односно стекао или преузео у замену за контролу над стеченим ентитетом одмеравају по њиховим фер вредностима на датум размене. Стога се, када се целокупно или делимично измирење трошка пословне комбинације одлаже, фер вредност те одложене компоненте одређује дисконтовањем износа обавезе на садашњу вредност на датум размене, узимајући у обзир сваку премију или дисконт који ће вероватно настати приликом измирења.
- 27 Цена објављена на датум размене котираног инструмента капитала пружа најбољи доказ о фер вредности инструмента и она се користи, осим у изузетним случајевима. Остали докази и методи процене се разматрају само у изузетним случајевима када стицалац може да докаже да објављена цена на датум размене није поуздан показатељ фер вредности и да други докази и методи процене омогућавају поузданије одмеравање фер вредности инструмента капитала. Објављена цена на датум размене је непоуздан показатељ само када на њу утиче недовољна развијеност тржишта. Ако је објављена цена на датум размене непоуздан показатељ или ако не постоји објављена цена за инструменте капитала које је емитовао стицалац, фер вредност тих инструмената се може, на пример, проценити упућивањем на њихово сразмерно учешће у фер вредности стицаоца или упућивањем на сразмерно учешће у фер вредности стеченог ентитета у зависности од тога које је очигледније. Фер вредност на датум размене монетарних средстава датих власницима капитала стеченог ентитета као алтернатива инструментима капитала такође може пружити доказ о укупној фер вредности коју је дао стицалац у замену за контролу над стеченим ентитетом. У сваком случају, разматрају се сви аспекти комбинације, укључујући и значајне чиниоце који утичу на преговоре. Даља упутства за одређивање фер вредности инструмената капитала су дата у МРС 39 – *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*.
- 28 Трошак пословне комбинације укључује настале обавезе или обавезе које је стицалац преузео у замену за контролу над стеченим ентитетом. Будући губици или други трошкови за које се очекује да ће настати као резултат комбинације нису обавезе које је стицалац направио или преузео у замену за контролу над стеченим ентитетом и стога нису укључене у трошак комбинације.
- 29 Трошак пословне комбинације укључује све трошкове који су директно приписиви комбинацији, као што су накнаде плаћени рачуновођама, правним саветницима, процењивачима и другим консултантима ангажованим на реализацији пословне комбинације. Општи административни трошкови, укључујући трошкове одржавања одељења за стицање и други трошкови који се не могу директно приписати тој одређеној комбинацији која се рачуноводствено евидентира, не улазе у трошак комбинације: они се признају као расход у тренутнку када настану,.

- 30 Трошкови припреме и емитовања финансијских обавеза су саставни део трансакције емитовања обавезе, чак и када су обавезе емитоване ради остваривања пословне комбинације, а не трошкова који се директно приписују комбинацији. Стога, ентитети не укључују такве трошкове у трошак пословне комбинације. У складу са МРС 39, такви трошкови се укључују у почетно одмеравање обавезе.
- 31 Слично томе, трошкови емитовања инструмената капитала представљају саставни део трансакције емитовања капитала, чак и када су инструменти капитала емитовани ради остваривања пословне комбинације, а не трошкове који се директно прописују комбинацији. Стога, ентитети не укључују такве трошкове у трошак пословних комбинација. У складу са МРС 32 – *Финансијски инструменти: презентација*, такви трошкови умањују приносе од емисије капитала.

Кориговање трошкова пословне комбинације у зависности од будућих догађаја

- 32 **Када уговор о пословној комбинацији предвиђа кориговање трошкова комбинације у зависности од будућих догађаја, стицалац укључује износ тог кориговања у трошак комбинације на датум стицања, ако је кориговање вероватно и може се поуздано одмерити.**
- 33 Уговор о пословној комбинацији може допуштати кориговања трошкова комбинације која зависе од једног или више будућих догађаја. Кориговање може, на пример, зависити од захтева за одржавањем одређеног нивоа добити или остваривања тог нивоа у будућим периодима, или од одржања тржишне цене емитованих инструмената. Обично је могуће проценити износ сваког таквог кориговања у тренутку почетног рачуноводственог обухватања комбинације без нарушавања поузданости информација, иако постоји одређена неизвесност. Ако се будући догађаји не десе или треба изменити процену, трошак пословне комбинације се коригује у складу са тим.
- 34 Међутим, када уговор о пословној комбинацији предвиђа такво кориговање, то кориговање се не укључује у трошак комбинације у време почетног рачуноводственог обухватања комбинације, уколико оно или није вероватно или се не може поуздано одмерити. Ако такво кориговање касније постане вероватно и може се поуздано одмерити, накнадно разматрање се третира као кориговање трошка комбинације.
- 35 У неким околностима, од стицаоца се може захтевати да изврши накнадно плаћање продавцу као надокнаду за смањење вредности дате имовине, емитованих инструмената капитала, или обавеза насталих или преузетих у замену за контролу над стеченим ентитетом. Ово се дешава када, на пример, стицалац гарантује тржишну цену емитованих инструмената капитала или дужничких инструмената емитованих као део трошка пословне комбинације и од њега се захтева да емитује додатне инструменте капитала или дужничке инструменте ради обнављања првобитно утврђеног трошка. У таквим

случајевима, не признаје се никакво повећање трошка пословне комбинације. У случају инструмената капитала, фер вредност додатног плаћања се неутралише једнаким смањењем вредности приписане првобитно емитованим инструментима. У случају дужничких инструмената, додатно плаћање се сматра смањењем премије или повећањем дисконта на почетну емисију.

Алокација трошка пословне комбинације на стечену имовину и преузете обавезе и потенцијалне обавезе

- 36 **Стицалац треба да на датум стицања распореди трошак пословне комбинације, признајући препознатљиву имовину, обавезе и потенцијалне обавезе стеченог ентитета који задовољавају критеријуме признавања из параграфа 37, по њиховим фер вредностима на тај датум, осим за сталну имовину (или групе за отуђење) која је класификована као она која се држи за продају у складу са МСФИ 5 – *Стална имовина намењена продаји и пословања која престају*, која ће се признати по фер вредности умањеној за трошкове продаје. Било која разлика између трошка пословне комбинације и учешћа стицаоца у нето фер вредности препознатљиве имовине, обавеза и потенцијалних обавеза признатих на овај начин рачуноводствено се обухвата у складу са параграфима 51–57.**
- 37 **Стицалац одвојено признаје препознатљиву имовину, обавезе и потенцијалне обавезе стеченог ентитета на датум стицања само ако су на тај датум задовољени следећи критеријуми:**
- (а) **у случају имовине која није нематеријална имовина, вероватно је да ће све проистекле будуће економске користи припасти стицаоцу и њихова фер вредност се може поуздано одмерити;**
 - (б) **у случају обавезе која није потенцијална обавеза, вероватно ће бити потребан одлив ресурса који садрже економске користи да би се измирила обавеза и њена фер вредност се може поуздано одмерити и;**
 - (ц) **у случају нематеријалне имовине или потенцијалне обавезе фер вредност се може поуздано одмерити.**
- 38 **Биланс успеха стицаоца треба садржи губитке и добити стеченог ентитета после датума стицања укључивањем прихода и расхода стеченог ентитета на основу трошка пословне комбинације за стицаоца. На пример трошкови амортизације укључени после датума стицања у биланс успеха стицаоца који се односи на имовину стеченог ентитета која се амортизује заснивају се на фер вредности те имовине која се амортизује на датум стицања, односно њиховом трошку за стицаоца.**
- 39 **Примена метода куповине почиње од датума стицања, који представља датум на који стицалац заиста стиче контролу над стеченим ентитетом. Пошто контрола представља овлашћење за управљање финансијским и**

пословним политикама одређеног ентитета или пословања ради стицања користи од његових активности, није неопходно да трансакција законски буде завршена или закључена пре него што стицалац стекне контролу. Све важне чињенице и околности пословне комбинације се разматрају приликом процењивања тренутка у ком је стицалац стекао контролу.

- 40 Пошто стицалац признаје препознатљиву имовину, обавезе и потенцијалне обавезе стеченог ентитета, који испуњавају критеријуме признавања из параграфа 37 по њиховим фер вредностима на датум стицања, свако мањинско учешће у стеченом ентитету исказује се по уделу мањинских власника у нето фер вредностима тих позиција. Параграфи Б16 и Б17 прилога Б пружају упутства за утврђивање фер вредности препознатљиве имовине обавеза и потенцијалних обавеза стеченог ентитета за сврху алокације трошка пословне комбинације.

Препознатљива имовина и обавезе стеченог ентитета

- 41 У складу са параграфом 36, стицалац одвојено признаје као део алокације трошка комбинације само препознатљиву имовину, обавезе и потенцијалне обавезе стеченог ентитета које су постојале на датум стицања и испуњавају критеријуме признавања из параграфа 37. Стога:

- (а) стицалац признаје обавезе прекида или редуковања активности стеченог ентитета као део алокације трошка комбинације само када је стечени ентитет на датум стицања имао постојећу обавезу за реструктурирање признату у складу са МРС 37 – *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*; и
- (б) стицалац, приликом алокације трошка комбинације, не признаје обавезе за будуће губитке или друге трошкове за које се очекује да ће настати на основу пословне комбинације.

- 42 Плаћање које за ентитет представља обавезу утврђену уговором, на пример, својим запосленима или добављачима уколико је стечен у пословној комбинацији представља садашњу обавезу ентитета која се сматра потенцијалном обавезом док не постане вероватно да ће доћи до пословне комбинације. Тај ентитет, у складу са МРС 37, признаје уговорну обавезу као обавезу када пословна комбинација постане вероватна и та обавеза се може поуздано одмерити. Стога, када се остварује пословна комбинација, ту обавезу стеченог ентитета стицалац признаје као део алокације трошка комбинације.

- 43 Међутим, план реструктурирања стеченог ентитета, чије извршење зависи од његовог стицања у пословној комбинацији, не представља, непосредно пре пословне комбинације садашњу обавезу стеченог ентитета. Такође то није потенцијална обавеза стеченог ентитета непосредно пре комбинације, јер то није вероватна обавеза настала по основу прошлог догађаја чије ће се постојање потврдити само наступањем или ненаступањем једног или више неизвесних будућих догађаја који нису у потпуности под контролом стеченог ентитета. Стога, стицалац не признаје обавезу за такве планове

реструктурирања као део алокације трошка комбинације.

- 44 Препознатљива имовина и обавезе признате у складу са параграфом 36 укључују целокупну имовину и обавезе стеченог ентитета, које стицалац купује или преузима, укључујући сва његова финансијска средства и финансијске обавезе. Она такође могу укључивати имовину и обавезе који раније нису били признати у финансијским извештајима стеченог ентитета, на пример, због тога што нису задовољиле услове за признавање пре стицања. На пример, пореска олакшица по основу пореских губитака стеченог ентитета које стечени ентитет није признао пре пословне комбинације задовољава услове за признавање као препознатљива имовина у складу са параграфом 36 ако је вероватно да ће стицалац имати будућу опорезиву добит на коју се може применити пореска олакшица која није призната.

Нематеријална имовина стеченог ентитета

- 45 У складу са параграфом 37 стицалац одвојено признаје нематеријалну имовину стеченог ентитета на датум стицања само ако задовољава дефиницију нематеријалне имовине из МРС 38 – *Нематеријална имовина* и ако се његова фер вредност може поуздано одмерити. То значи да стицалац признаје као имовину одвојену од гудвила, пројекат истраживања и развоја стеченог ентитета ако тај пројекат задовољава дефиницију нематеријалне имовине и ако се њена фер вредност може поуздано одмерити. МРС 38 садржи упутства за утврђивање да ли се фер вредност нематеријалне имовине стечене у пословној комбинацији може поуздано одмерити.
- 46 Немонетарна средства без физичке суштине морају бити препознатљива да би задовољила дефиницију нематеријалне имовине. У складу са МРС 38, имовина испуњава критеријум препознатљивости из дефиниције нематеријалне имовине само ако:
- (а) је одвојива, односно може се одвојити или издвојити од ентитета и продати, пренети, лиценцирати, изнајмити или разменити, било појединачно, или заједно са повезаним уговором, имовином или обавезом; или
 - (б) проистиче из уговорних или других законских права, без обзира на то да ли се та права могу пренети из ентитета или одвојити од ентитета или од других права и обавеза.

Потенцијалне обавезе стеченог ентитета

- 47 У параграфу 37 наводи се да стицалац одвојено признаје потенцијалну обавезу стеченог ентитета као део алокације трошка пословне комбинације само ако се њена фер вредност може поуздано одмерити. Ако се њена фер вредност не може поуздано одмерити:
- (а) резултат је ефекат на износ признат као гудвил или рачуноводствено обухваћен у складу са параграфом 56; и

- (б) стицалац обелодањује информације о тој потенцијалној обавези као што се захтева у складу са МРС 37.

Параграф Б16(и) прилога Б пружа упутства за утврђивање фер вредности потенцијалне обавезе.

- 48 После њиховог почетног признавања, стицалац одмерава потенцијалне обавезе које су одвојено признате у складу са параграфом 36 по већем од следећа два износа:**

- (а) **износа који би се признао у складу са МРС 37, и**
(б) **износа који је почетно признат, умањеног за, када је примерено, кумулативну амортизацију признату у складу са МРС 18 Приходи.**

- 49 Захтев у параграфу 48 се не примењује на уговоре рачуноводствено обухваћене у складу са МРС 39 – *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*. Међутим, обавезе по основу зајмова које су искључене из делокруга МРС 39, а које нису обавезе за давање зајмова по каматним стопама нижим од тржишних, рачуноводствено се обухватају као потенцијалне обавезе стеченог ентитета ако, на датум стицања, није вероватно да ће бити потребан одлив ресурса који садрже економске користи за измирење тих обавеза или ако се износ тих обавеза не може довољно поуздано одмерити. Таква обавеза по основу зајмова се, у складу са параграфом 37, признаје одвојено као део алокације трошка комбинације само ако се њена фер вредност може поуздано одмерити.

- 50 Потенцијалне обавезе признате, одвојено као део алокације трошка пословне комбинације, искључене су из делокруга МРС 37. Међутим, стицалац обелодањује информације о тим потенцијалним обавезама за сваку групу резервисања, у складу са захтевима МРС 37.

Гудвил

- 51 Стицалац, на датум стицања:**

- (а) **признаје гудвил стечен у пословној комбинацији као имовину и**
(б) **почетно одмерава тај гудвил по његовој набавној вредности, која представља износ за који трошак пословне комбинације премашује учешће стицаоца у нето фер вредности препознатљиве имовине, обавеза и потенцијалних обавеза признатих у складу са параграфом 36.**

- 52 Гудвил стечен у пословној комбинацији представља плаћање које је извршио стицалац, очекујући будуће економске користи од средстава која се не могу појединачно препознати и одвојено признати.

- 53 У мери у којој препознатљива имовина, обавезе или потенцијалне обавезе стеченог ентитета не задовољавају критеријуме из параграфа 37 за одвојено признавање на датум стицања, врши се утицај на износ признат као гудвил (или рачуноводствено обухваћен у складу са параграфом 56). То је због тога

што се гудвил одмерава као преостали трошак пословне комбинације након признавања препознатљиве имовине, обавеза и потенцијалних обавеза стеченог ентитета.

- 54 После почетног признавања, стицалац вреднује гудвил стечен у пословној комбинацији по набавној вредности/цени коштања, умањеној за све акумулиране губитке од умањења вредности.**
- 55 Гудвил стечен у пословној комбинацији се не амортизује. Уместо тога, стицалац га тестира ради утврђивања потенцијалног умањења вредности једном годишње, или чешће уколико догађаји или промене околности указују на то да могло доћи до умањења вредности, у складу са МРС 36 – *Умањење вредности имовине*.

Износ за који учешће стицаоца у нето фер вредности препознатљиве имовине, обавеза и потенцијалних обавеза стеченог ентитета премашује трошак

- 56 Ако учешће стицаоца у нето фер вредности препознатљиве имовине, обавеза и потенцијалних обавеза признатих у складу са параграфом 36 прекорачује трошак пословне комбинације, стицалац:**
- (а) поновно процењује идентификовање и одмеравање препознатљиве имовине, обавеза и потенцијалних обавеза стеченог ентитета и одмеравање трошка комбинације и
 - (б) одмах признаје у билансу успеха свако прекорачење које остаје и након тог поновног процењивања.
- 57 Добитак признат у складу са параграфом 56 може садржати једну или више следећих компоненти:
- (а) грешке у одмеравању фер вредности, било трошка комбинације, било препознатљиве имовине, обавеза и потенцијалних обавеза стеченог ентитета. Могући будући трошкови који настају у вези са стеченим ентитетом, а који нису тачно одражени у фер вредности препознатљиве имовине, обавеза и потенцијалних обавеза стеченог ентитета представљају могући узрок таквих грешака;
 - (б) захтев рачуноводственог стандарда да се одмерава стечена препознатљива нето актива по износу који није фер вредност, али се третира као да је фер вредност за сврху алокације трошка комбинације. На пример, упутства у прилогу Б за утврђивање фер вредности препознатљиве имовине и обавеза стеченог ентитета захтева да износ додељен пореским средствима и обавезама буде недисконтован;
 - (ц) купопродаје уз погодбу.

Пословна комбинација остварена у фазама

- 58 Пословна комбинација може укључивати више трансакција размене, на пример, када се куповина акција врши у сукцесивним фазама. У том случају,

- стицалац третира сваку трансакцију размене одвојено при чему користи трошак трансакције и информације о фер вредности на датум сваке трансакције размене за утврђивање износа сваког гудвила повезаног са том трансакцијом. То узрокује фазно поређење трошка појединачних инвестиција са учешћем стицаоца у фер вредности препознатљиве имовине, обавеза и потенцијалних обавеза стеченог ентитета у свакој фази.
- 59 Када пословна трансакција укључује више трансакција размене, фер вредности препознатљиве имовине, обавеза и потенцијалних обавеза стеченог ентитета могу бити различите на датум сваке трансакције размене, јер се:
- (а) препознатљива имовина, обавезе и потенцијалне обавезе стеченог ентитета теоретски преправљају у своје фер вредности на датум сваке трансакције размене, како би се утврдио износ сваког гудвила повезаног са сваком трансакцијом и
 - (б) препознатљива имовина, обавезе и потенцијалне обавезе стеченог ентитета се тада морају признати од стицаоца по њиховим фер вредностима на датум стицања, свако кориговање тих фер вредности повезаних са претходним учешћима стицаоца представља ревалоризацију и рачуноводствено се обухвата као такво. Међутим, пошто се ова ревалоризација јавља при стицаочевом почетном признавању имовине, обавеза и потенцијалних обавеза стеченог ентитета, она не указује на то да је стицалац одлучио да примењује рачуноводствену политику ревалоризације тих ставки након почетног признавања у складу са, на пример, МРС 16 – *Некретнине, постројења и опрема*.
- 60 Пре него што испуни услове да се призна као пословна комбинација, трансакција може испуњавати услове да се призна као инвестиција у придружени ентитет и рачуноводствено обухвати у складу са МРС 28 – *Инвестиције у придружене ентитете* применом метода удела. У том случају се фер вредности на датум сваке раније трансакције размене, препознатљиве нето активе ентитета у који се инвестирало претходно утврђују применом метода удела на дату инвестицију.

Привремено одређено почетно рачуноводствено обухватање

- 61 Почетно рачуноводствено обухватање пословне комбинације подразумева идентификовање и одређивање фер вредности које треба приписати препознатљивој имовини, обавезама и потенцијалним обавезама стеченог ентитета и трошкова комбинације.
- 62 Ако се почетно рачуноводствено обухватање пословне комбинације може само привремено одредити до краја периода у ком је комбинација остварена због тога што се, или фер вредности препознатљиве имовине, обавеза и потенцијалних обавеза стеченог ентитета, или трошак комбинације, могу

одредити само привремено, стицалац рачуноводствено обухвата комбинацију користећи те привремене вредности. Стицалац признаје свако кориговање тих привремених вредности као резултат завршетка почетног рачуноводственог обухватања:

- (а) у року од 12 месеци од датума стицања и
- (б) од датума стицања. Стога:
 - (i) књиговодствена вредност препознатљиве имовине, обавезе или потенцијалне обавезе која је призната или коригована као резултат завршетка почетног рачуноводственог обухватања, израчунава се као да је његова фер вредност на датум стицања била призната од тог датума;
 - (ii) гудвил или сваки добитак признат у складу са параграфом 56 се коригује од датума стицања за износ једнак кориговању фер вредности на датум стицања препознатљиве имовине, обавезе или потенцијалне обавезе која је призната или коригована;
 - (iii) упоредне информације приказане за периоде пре завршетка почетног рачуноводственог обухватања комбинације, приказују се као да је почетно рачуноводствено обухватање завршено од датума стицања. То подразумева сваку додатну депресијацију, амортизацију или сваки други ефекат добити или губитка, признат као резултат завршетка почетног рачуноводственог обухватања.

Кориговање после завршетка почетног рачуноводственог обухватања

- 63 Осим случајева изложених у параграфима 33, 34 и 65, кориговања почетног рачуноводственог обухватања пословне комбинације после завршетка почетног рачуноводственог обухватања се признају само у циљу исправки грешака у складу са МРС 8 – *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*. Кориговање почетног рачуноводственог обухватања пословне комбинације после завршетка тог рачуноводственог обухватања се не признаје за ефекат промена процена. У складу са МРС 8 ефекат промене процена се признаје у текућем и будућим периодима.
- 64 МРС 8 се захтева да ентитет рачуноводствено обухвати исправку грешке ретроспективно и да прикаже финансијске извештаје као да се та грешка никада није догодила преправљањем упоредних информација за ранији(е) период(е) у којима се грешка догодила. Дакле, књиговодствена вредност препознатљиве имовине, обавезе или потенцијалне обавезе стеченог ентитета који је признат или усклађен као резултат корекције грешака израчунаваће се као да је његова фер вредност, или усклађена фер вредност на датум стицања, призната од тог датума. Гудвил или сваки добитак признат у претходном периоду у складу са параграфом 56 ретроспективно ће се усклађивати за износ једнак фер вредности на датум стицања (или

износу усклађивања фер вредности на датум стицања) препознатљиве имовине, обавезе или потенцијалне обавезе која је призната (или коригована).

Признавање одложених пореских средстава после завршетка почетног рачуноводственог обухватања

65 Ако потенцијална корист од пренетог пореског одбитка стеченог ентитета или других одложених пореских средстава није задовољила критеријуме из параграфа 37 за одвојено признавање у моменту почетног рачуноводственог обухватања пословне комбинације, али је касније остварена, стицалац признаје ту корист као приход у складу са МРС 12 – *Порез на добитак*. Поред тога, стицалац:

(а) умањује књиговодствену вредност гудвила до износа који би био признат да је одложено пореско средство било признато као препознатљива имовина од датума стицања; и

(б) признаје умањење књиговодствене вредности гудвила као расход.

Међутим, ова процедура неће довести до стварања прекорачења, као што је описано у параграфу 56, нити ће увећати износ било ког добитка који је претходно признат у складу са параграфом 56.

Обелодањивање

66 **Стицалац обелодањује информације које омогућавају корисницима финансијских извештаја да процене природу и финансијски ефекат пословних комбинација које су остварене:**

(а) **током периода;**

(б) **после датума биланса стања, али пре него што је одобрено објављивање финансијских извештаја.**

67 Да би принцип из параграфа 66а имао ефекта, стицалац обелодањује следеће информације за сваку пословну комбинацију остварену током одређеног периода:

(а) називе и описе ентитета или пословања који учествују у пословној комбинацији;

(б) датум стицања;

(ц) проценат стечених инструмената капитала с правом гласа;

(д) трошак комбинације и опис компонената тог трошка, укључујући све трошкове који су директно приписиви комбинацији. Када се инструменти капитала емитују или се могу емитовати као део трошка, такође се обелодањује и следеће:

(i) број инструмената капитала који је емитован или се може емитовати;

- (ii) фер вредност тих инструмената и основ за утврђивање тих вредности. Ако на датум размене не постоји објављена цена инструмената, обелодањују се значајне претпоставке коришћене за утврђивање фер вредности. Ако на датум размене постоји објављена цена, али она није коришћена као основ за утврђивање трошка комбинације, та чињеница се обелодањује заједно са: разлозима из којих објављена цена није коришћена; методом и значајним претпоставкама коришћеним за додељивање вредности инструментима капитала; и укупним износом разлике између вредности која је додељена инструментима капитала и објављене цене тих инструмената капитала;
 - (e) детаље о сваком пословању које је, као резултат комбинације, ентитет одлучио да отуђи;
 - (ф) износе признате на датум стицања за сваку класу средстава, обавеза и потенцијалних обавеза стеченог ентитета и, осим уколико такво обелодањивање није изводљиво, књиговодствену вредност сваке од тих група, утврђене у складу са овим МСФИ, непосредно пре комбинације. Уколико је такво обелодањивање неизводљиво, та чињеница се обелодањује заједно са објашњењем разлога;
 - (г) износ сваког прекорачења признатог у билансу успеха, у складу са параграфом 56 и линијску ставку у билансу успеха у којој је тај вишак признат;
 - (х) опис чинилаца који су допринели трошку који резултира признавањем гудвила – опис сваке нематеријалне имовине која није призната одвојено од гудвила и објашњење разлога из ког се не може поуздано одмерити фер вредност нематеријалне имовине – или опис природе сваког вишка признатог у билансу успеха у складу са параграфом 56;
 - (и) износ добити или губитка стеченог ентитета од датума стицања који је укључен у добит или губитак стицаоца за тај период, осим уколико такво обелодањивање није неизводљиво. Када је такво обелодањивање неизводљиво, та чињеница се обелодањује заједно са образложењем разлога.
- 68 Информације чије се обелодањивање захтеване према параграфу 67 се обелодањују збирно за пословне комбинације остварене током периода извештавања, а које су појединачно без значаја.
- 69 Уколико је почетно рачуноводствено обухватање пословне комбинације остварене током периода одређено само као привремено, као што је описано у параграфу 62, та чињеница се такође обелодањује заједно са образложењем разлога.
- 70 Да би принцип из параграфа 66а имао ефекта, стицалац обелодањује следеће информације, осим ако то обелодањивање није неизводљиво:

- (a) приход комбинованог ентитета за период, при чему се датум стицања за све пословне комбинације остварене током периода посматра као почетак тог периода.
- (б) добит или губитак комбинованог ентитета за период, при чему се датум стицања за све пословне комбинације остварене током периода посматра као почетак тог периода.

Када је обелодањивање ових информација неизводљиво, та чињеница се обелодањује заједно са објашњењем разлога.

71 Да би принцип из параграфа 66б имао ефекта, стицалац обелодањује информације које се захтевају параграфом 67 за сваку пословну комбинацију остварену после датума биланса стања, али пре него што је дозвољено објављивање финансијских извештаја, осим ако такво обелодањивање није неизводљиво . Када је обелодањивање било које од тих информација неизводљиво, та чињеница се обелодањује заједно са објашњењем разлога.

72 **Стицалац обелодањује информације које омогућавају корисницима финансијских извештаја да оцене финансијске ефекте добитака, губитака, исправки грешака и других кориговања признатих у текућем периоду који су повезани са пословним комбинацијама оствареним у текућем или ранијим периодима.**

73 Да принцип из параграфа 72 имао ефекта, стицалац обелодањује следеће информације:

- (a) износ и образложење сваког добитка или губитка признатог у текућем периоду који је:
 - (i) повезан са препознатљивом стеченом имовином или преузетим обавезама или потенцијалним обавезама у пословној комбинацији оствареној у текућем или ранијем периоду; и
 - (ii) такве величине, природе или учесталости да је обелодањивање значајно за разумевање финансијских перформанси комбинованог ентитета;
- (б) ако је почетно рачуноводствено обухватање пословне комбинације остварене у претходном периоду било одређено само привремено на крају тог периода, износе и објашњења кориговања привремених вредности признатих током текућег периода;
- (ц) информације о исправкама грешака, чије обелодањивање захтева МРС 8, за сваку препознатљиву имовину, обавезу или потенцијалну обавезу стеченог ентитета, или промене вредности додељене тим ставкама, које стицалац признаје током текућег периода у складу са параграфима 63 и 64.

74 **Ентитет обелодањује информације које омогућавају корисницима финансијских извештаја да сагледају промене књиговодствене**

вредности гудвила током периода.

- 75 Да би принцип из параграфа 74 имао ефекта, ентитет обелодањује усаглашавање књиговодствене вредности гудвила на почетку и крају тог периода, приказујући одвојено:
- (а) бруто износ и акумулиране губитке услед умањења вредности на почетку периода;
 - (б) додатни гудвил признат током периода, осим гудвила укљученог у групу за отуђење који, по стицању, задовољава критеријуме за класификовање као гудвил који се држи за продају у складу са МСФИ 5;
 - (ц) кориговања која проистичу из накнадног признавања одложених пореских средстава током периода у складу са параграфом 65;
 - (д) гудвил укључен у групу за отуђење, класификован као гудвил који се држи за продају у складу са МСФИ 5 и гудвил који је престао да се признаје током периода при чему није био претходно укључен у групу за отуђење класификовану као група која се држи за продају;
 - (е) губитке услед умањења вредности признате током периода у складу са МРС 36;
 - (ф) нето курсне разлике настале током периода у складу са МРС 21 *Ефекти промене девизног курса*;
 - (г) све остале промене књиговодствене вредности током периода; и
 - (х) бруто износ и акумулиране губитке услед умањења вредности на крају периода.
- 76 Ентитет обелодањује информације о надокнадивом износу и умањењу вредности гудвила у складу са МРС 36, поред информација чије се обелодањивање захтева параграфом 75е.
- 77 Ако у било којој ситуацији информације чије се обелодањивање захтева овим МСФИ не задовољавају циљеве постављене у параграфима 66, 72 и 74, ентитет обелодањује такве додатне информације које су неопходне да би се задовољили ти циљеви.

Прелазне одредбе и датум ступања на снагу

- 78 Осим случајева предвиђених у параграфу 85, овај МСФИ се примењује на рачуноводствено обухватање пословних комбинација чији је датум споразума 31. март 2004. године или касније. Овај МСФИ се такође примењује на рачуноводствено обухватање:
- (а) гудвила проистеклог из пословне комбинације чији је датум споразума 31. март 2004. године или касније, или
 - (б) сваки износ за који учешће стицаоца у нето фер вредности препознатљиве имовине, обавеза и потенцијалних обавеза стеченог

ентитета премашује трошак пословне комбинације чији је датум споразума 31. март 2004. године или касније.

Претходно признати гудвил

- 79 Ентитет примењује овај МСФИ проспективно, од почетка првог годишњег периода који почиње 31. марта 2004. године или касније, на гудвил стечен у пословној комбинацији чији је датум споразума пре 31. марта 2004. године, као и на гудвил који проистиче из учешћа у заједнички контролисаном ентитету стеченом пре 31. марта 2004. године и рачуноводствено обухваћеног применом пропорционалне консолидације. Дакле, ентитет:
- (а) од почетка првог годишњег периода који почиње 31. марта 2004. године или касније, престаје да амортизује такав гудвил;
 - (б) на почетку првог годишњег периода који почиње 31. марта 2004. године или касније елиминише књиговодствену вредност одговарајуће акумулиране амортизације заједно са одговарајућим смањењем гудвила; и
 - (ц) од почетка првог годишњег периода који почиње 31. марта 2004. године или касније, тестира гудвил ради утврђивања постојања умањења вредности у складу са МРС 36 (ревидираним 2004. године).
- 80 Уколико је ентитет раније признао гудвил као одбитак од сопственог капитала, не признаје тај гудвил у билансу успеха када отуђи цело пословање или неки његов део са којим је тај гудвил повезан, или када дође до умањења вредности јединице која генерише готовину са којом је тај гудвил повезан.

Претходно признати негативни гудвил

- 81 Књиговодствена вредност негативног гудвила на почетку првог годишњег периода који почиње 31. марта 2004. године или касније, насталог по основу:
- (а) пословне комбинације за коју је датум споразума био пре 31. марта 2004. године или
 - (б) учешћа у заједнички контролисаном ентитету стеченом пре 31. марта 2004. године и рачуноводствено обухваћеног применом пропорционалне консолидације,
- престаје да се признаје на почетку тог периода, уз одговарајуће кориговање у почетном билансу нераспоређене добити.

Претходно призната нематеријална имовина

- 82 Књиговодствена вредност ставке класификоване као нематеријална имовина која је:

- (а) стечена у пословној комбинацији чији је датум споразума пре 31. марта 2004. године, или
- (б) настала по основу учешћа у заједнички контролисаном ентитету, стеченом пре 31. марта 2004. године и рачуноводствено обухваћеном применом пропорционалне консолидације,

поново се класификује као гудвил на почетку првог годишњег периода који почиње 31. марта 2004. године или касније, ако нематеријална имовина на тај датум не испуњава критеријум признавања из МРС 8 (ревидираног 2004. године).

Инвестиције рачуноводствено обухваћене методом удела

83 За инвестиције које су рачуноводствено обухваћене применом метода удела и стечене 31. марта 2004. године или касније, ентитет примењује овај МСФИ за рачуноводствено обухватање:

- (а) сваког стеченог гудвила укљученог у књиговодствену вредност те инвестиције. Дакле, амортизација таквог појмовног гудвила се не укључује у одређивање учешћа тог ентитета у добицима или губицима ентитета у који је инвестирано;
- (б) сваког износа за који учешће ентитета у нето фер вредности препознатљиве имовине, обавеза и потенцијалних обавеза премашује трошак инвестиције, укљученог у књиговодствену вредност инвестиције по основу. Дакле, ентитет укључује то прекорачење као приход у одређивање учешћа ентитета у добицима или губицима ентитета у које је инвестирано, у периоду у којем је инвестиција стечена.

84 За инвестиције које су рачуноводствено обухваћене применом метода удела и стечене пре 31. марта 2004. године:

- (а) ентитет примењује овај МСФИ проспективно, од почетка првог годишњег периода који почиње 31. марта 2004. године или касније, на сваки стечени гудвил укључен у књиговодствену вредност те инвестиције. Дакле, ентитет од тог датума престаје да укључује амортизацију тог гудвила у одређивање учешћа ентитета у добицима или губицима ентитета у који је инвестирано;
- (б) ентитет престаје да признаје негативни гудвил, укључен у књиговодствену вредност инвестиције на почетку првог годишњег периода који почиње 31. марта 2004. године или касније, уз одговарајуће кориговање у почетном билансу нераспоређене добити.

Ограничена ретроспективна примена

85 Ентитету је допуштено да примењује захтеве овог МСФИ на гудвил који постоји, или је стечен након, као и на пословне комбинације настале од било ког датума пре датума ступања на снагу који су наведени у параграфима 78–

84, уколико:

- (а) су процене и друге информације потребне за примену овог МСФИ на раније пословне комбинације прибављене у периоду када су те комбинације почетно рачуноводствено обухваћене; и
- (б) ентитет такође примењује МРС 36 (ревидиран 2004. године) и МРС 38 (ревидиран 2004. године) проспективно од истог датума, а процене и друге информације потребне за примену ових стандарда од тог датума је ентитет раније прибавио тако да нема потребе за утврђивањем процена које је требало да буду обављене на неки ранији датум.

Укидање других саопштења

- 86 Овај МСФИ замењује МРС 22 – *Пословне комбинације* (објављен 1998. године)
- 87 Овај МСФИ замењује следећа тумачења:
 - (а) (а) SIC–9 *Пословне комбинације– Класификација као или стицања или сједињавање учешћа*
 - (б) SIC–22 *Пословне комбинације – Накнадно кориговање фер вредности и почетно пријављеног гудвила*
 - (ц) SIC–28 *Пословне комбинације– "Датум размене" и фер вредност инструмената капитала.*

Прилог А

Дефиниције

Овај прилог представља саставни део овог МСФИ.

Датум стицања	Датум на који стицалац ефективно стиче контролу над стеченим ентитетом
Датум споразума	Датум на који је суштински споразум између учесника у комбинацији постигнут и, у случају јавно котираних ентитета, јавно објављен. У случају невољног преузимања, најранијим датумом суштинског споразума између учесника у комбинацији се сматра датум на који је довољан број власника ентитета који се стиче прихватио понуду купца за преузимање контроле над ентитетом који се стиче.
Пословање	Интегрисани скуп активности и имовине (средстава) који се воде и којима се управља у сврху остварења: <ul style="list-style-type: none">(а) приноса инвеститорима; или(б) нижих трошкова или других економских користи

директно и сразмерно доносиоцима политике или учесницима.

Пословање се обично састоји од улазних елемената (инпута), процеса примењених на улазне елементе (инпуте) и проистеклих излазних елемената (аутпута) који се користе или ће се користити за стварање прихода. Уколико је гудвил присутан у пренетом скупу активности или имовине (средстава) претпоставља се да пренети скуп активности и имовине (средстава) представља пословање.

Пословна комбинација

Повезивање засебних ентитета или пословања у један извештајни ентитет.

Пословна комбинација са ентитетима или пословањима под заједничком контролом

Пословна комбинација у којој све ентитете или пословања комбинације, коначно контролише иста страна или стране пре и после комбинације, при чему та контрола није привремена.

Потенцијална обавеза

Потенцијална обавеза има значење које јој је дато у МРС 37 – *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, као:

- (а) могућа обавеза која настаје по основу протеклих догађаја и чије постојање ће бити потврђено само настанком или одсуством једног или више неизвесних будућих догађаја који нису у потпуности под контролом ентитета или (б)
- (б) садашња обавеза која настаје по основу прошлих догађаја али није призната јер:
 - (i) није вероватно да ће одлив ресурса који садрже економске користи бити захтеван за измирење обавезе или
 - (ii) износ обавезе не може да буде довољно поуздано одмерен.

Контрола

Моћ управљања финансијским и пословним политикама ентитета или пословања са циљем остварења користи од његових активности

Датум размене

Када се пословна комбинација остварује у једној трансакцији размене, датум размене је датум стицања. Када пословна комбинација укључује више трансакција размене, на пример када се остварује у фазама, сукцесивном куповином акција, датум размене је датум на који се свака појединачна инвестиција признаје у

	финансијским извештајима стицаоца.
Фер вредност	Износ за који се неко средство може разменити или обавеза измирити између обавештених, вољних страна у оквиру независне трансакције.
Гудвил	Будуће економске користи које потичу од имовине која се не може појединачно идентификовати и одвојено признати.
Нематеријална имовина	Нематеријално имовина има значења које му је одређено у МРС 38 – <i>Нематеријална имовина</i> , то јест то је немонетарна имовина без физичке суштине која се може идентификовати
Заједнички подухват	Заједнички подухват има значење које му је одређено у МРС 31 <i>Учешћа у заједничким подухватима</i> , то јест то је уговорни аранжман у оквиру ког две или више страна предузимају економску активност која је предмет заједничке контроле.
Мањинско учешће	Онај део добити или губитка и нето активе зависног ентитета који се може приписати учешћима у капиталу које не поседује матични ентитет, ни директно нити индиректно преко зависних ентитета.
Заједнички ентитет	Ентитет, осим ентитета у власништву инвеститора, као што је заједничко осигуравајуће друштво или заједнички удружени ентитет који омогућавају ниже трошкове или друге економске користи директно и сразмерно својим доносиоцима политика или учесницима
Матични ентитет	Ентитет који има један или више зависних ентитета
Вероватно	извесније да ће се догодити него да неће
Извештајни ентитет	Ентитет за чије финансијске извештаје опште намене постоје корисници којима ће информације из ових извештаја бити корисне за доношења одлука о алокацији ресурса. Извештајни ентитет може бити један ентитет или група која обухвата матични ентитет и све његове зависне ентитете.
Зависни ентитет	Ентитет, укључујући и некорпоративне ентитете као што су ортачка друштва, које је под контролом другог ентитета (које се назива матичним ентитетом).

Прилог Б

Допуна примене

Овај прилог представља саставни део МСФИ

Обрнута стицања

- Б1 Као што је напоменуто у параграфу 21, у неким пословним комбинацијама, које се уобичајено називају обрнута стицања, стицалац је ентитет чије је учешће у капиталу стечено, а ентитет који емитује је стечени ентитет. То се може десити када, на пример, ентитет у приватном власништву организује сопствено "стицање" од стране мањег ентитета који се јавно котира, као начин остваривања сопствене котације на берзи. Иако се правно посматрано, јавно котирани ентитет који емитује сматра матичним ентитетом, а ентитет у приватном власништву зависним ентитетом, ентитет који је, правно посматрано, зависан, је стицалац уколико има овлашћење за управљање финансијским и пословним политикама ентитета који је правно посматрано матични, тако да стиче користи из његових активности.
- Б2 Ентитет примењује упутства из параграфа Б3–Б15 када рачуноводствено обухвата обрнуто стицање.
- Б3 Рачуноводствено обухватање обрнутог стицања одређује алокацију трошка пословне комбинације на датум стицања и не примењује се на трансакције након комбинације.

Трошак пословне комбинације

- Б4 Када се инструменти капитала емитују као део трошка пословне комбинације, параграфом 24 се захтева да се у трошак комбинације укључе фер вредности тих инструмената капитала на датум размене. У параграфу 27 се напомиње да се у одсуству поуздане објављене цене, фер вредност инструмената капитала може проценити позивањем на фер вредност стицаоца или фер вредност стеченог ентитета, у зависности од тога која од њих је очигледнија.
- Б5 Код обрнутог стицања се сматра да је трошак пословне комбинације направио ентитет који је, правно посматрано, зависни ентитет (то јест стицалац за рачуноводствене сврхе) у форми инструмената капитала који су емитовани власницима ентитета који је, правно посматрано, матични ентитет (то јест, стечени ентитет за рачуноводствене сврхе). Ако се објављена цена инструмената капитала ентитета који је, правно посматрано, зависни ентитет користи за одређивање трошка комбинације, врши се израчунавање како би се утврдио број инструмената капитала које је, ентитет који је, правно посматрано, зависни ентитет, морао емитовати да би обезбедио исти проценат власничког учешћа у комбинованом ентитету власницима ентитета који је, право посматрано, матични ентитет, који они

имају у комбинованом ентитету као резултат обрнутог стицања. Фер вредност броја инструмената капитала израчунатих на овај начин примењује се као трошак комбинације.

- Б6 Ако фер вредност инструмената капитала ентитета који је, правно посматрано, зависни ентитет, није на другачије очигледна, укупна фер вредност свих емитованих инструмената капитала ентитета који је, правно посматрано, матични ентитет, пре пословне комбинације користиће се као основ за утврђивање трошка комбинације.

Припрема и презентација консолидованих финансијских извештаја

- Б7 Консолидовани финансијски извештаји припремљени после обрнутог стицања се објављују под називом ентитета који је, правно посматрано, матични, али се у напоменама описују као наставак финансијских извештаја ентитета који је, правно посматрано, зависни ентитет (односно стицалац за рачуноводствене сврхе). Пошто овакви консолидовани финансијски извештаји представљају наставак финансијских извештаја ентитета који је, правно посматрано, зависни ентитет:

- (а) имовина и обавезе ентитета који је, правно посматрано, зависни ентитет признају се и одмеравају у тим консолидованим финансијским извештајима по њиховим књиговодственим вредностима исказаним пре комбинације;
- (б) нераспоређена добит и друга салда на рачунима капитала призната у тим консолидованим финансијским извештајима представљају нераспоређену добит и друга салда рачуна капитала ентитета који је, правно посматрано, зависни ентитет, непосредно пре пословне комбинације;
- (ц) износ признат као емитовани инструмент капитала у тим консолидованим финансијским извештајима се одређује додавањем капиталу ентитета који је, правно посматрано, зависни ентитет емитованом непосредно пре пословне комбинације, трошка комбинације одређеног на начин описан у параграфима Б4–Б6. Међутим, структура капитала која се појављује у тим консолидованим финансијским извештајима (односно број и врста емитованих инструмената капитала) одражава структуру капитала ентитета који је, правно посматрано, матични ентитет, укључујући инструменте капитала које је емитовао ентитет који је правно посматрано матични, како би остварио комбинацију;
- (д) упоредне информације приказане у тим консолидованим финансијским извештајима односе се на ентитет које је правно посматрано зависни ентитет.

- Б8 Рачуноводствено обухватање обрнутог стицања примењује се само у консолидованим финансијским извештајима. Дакле, у засебним финансијским извештајима ентитета који је правно посматрано матични,

уколико их има, инвестиције у правно посматрано зависни ентитет се рачуноводствено обухватају у складу са захтевима МРС 27 – *Консолидовани и засебни финансијски извештаји* за сврху рачуноводственог обухватања инвестиција у засебним финансијским извештајима инвеститора.

- Б9 Консолидовани финансијски извештаји припремљени након обрнутог стицања одражавају фер вредности имовине, обавеза и потенцијалних обавеза ентитета који је правно посматрано матични (односно, стечени ентитет за рачуноводствене сврхе). Дакле, трошак пословне комбинације се алоцира одмеравањем препознатљиве имовине, обавеза и потенцијалних обавеза ентитета који је правно посматрано матични, које испуњавају критеријуме признавања из параграфа 37, по њиховим фер вредностима на датум стицања. Сваки вишак трошка комбинације у односу на учешће стицаоца у нето фер вредностима ових ставки рачуноводствено се обухвата у складу са параграфима 51–55. Сваки износ за који учешће стицаоца у нето фер вредностима ових ставки премашује трошак комбинације рачуноводствено се обухвата у складу са параграфом 56.

Мањинско учешће

- Б10 У одређеним обрнутим стицањима, неки од власника ентитета који је правно посматрано зависни ентитет, не размењују своје инструменте капитала за инструменте капитала ентитета који је правно посматрано матични. Иако је ентитете у коме су ти власници имали инструменте капитала (правно посматрано зависни ентитет) стекао други ентитет (правно посматрано матични ентитет), ови власници се третирају као мањинско учешће у консолидованим финансијским извештајима припремљеним након обрнутог стицања. Ово је због тога што власници правно посматрано зависног ентитета, који не размене своје инструменте капитала за инструменте капитала правно посматрано матичног ентитета, имају учешће само у резултатима и нето имовини правно посматрано зависног ентитета, а не и у резултатима и нето имовини комбинованог ентитета. Супротно томе, сви власници правно посматрано матичног ентитета, без обзира што се он сматра стеченим ентитетом, имају учешће у резултатима и нето имовини комбинованог ентитета.
- Б11 Пошто се имовина и обавезе правно посматрано зависног ентитета признају и мере у консолидованим финансијским извештајима по њиховим књиговодственим вредностима пре комбинације, мањинско учешће одражава сразмерно учешће мањинских акционара у књиговодственој вредности нето имовине правно посматрано зависног ентитета пре комбинације.

Зарада по акцији

- Б12 Као што је истакнуто у параграфу Б7(ц), структура капитала, која се појављује у консолидованим финансијским извештајима припремљеним након обрнутог стицања, одражава структуру капитала правно посматрано матичног ентитета, укључујући инструменте капитала које је емитовао тај

ентитет како би остварио пословну комбинацију.

- Б13 За сврху израчунавања пондерисаног просечног броја емитованих обичних акција (имениоца) током периода у ком је дошло до обрнутог стицања:
- (а) сматра се да је број обичних акција у оптицају од почетка тог периода до датума стицања, број обичних акција које је правно посматрано матични ентитет емитовао власницима ентитета који је правно посматрано зависни ентитет; и
 - (б) број обичних акција у оптицају од датума стицања до краја тог периода је стварни број обичних акција правно посматрано зависног ентитета, које су у оптицају током тог периода.
- Б14 Основна зарада по акцији обелодањена за сваки упоредиви период пре датума стицања који је приказан у консолидованим финансијским извештајима након обрнутог стицања се израчунава дељењем добитка или губитка ентитета који је правно посматрано зависни ентитет, који се може приписати власницима обичних акција у сваком од тих периода са бројем обичних акција које је ентитет који је правно посматрано матични, емитовао власницима ентитета који је правно посматрано зависни ентитет у обрнутом стицању.
- Б15 Претпоставка израчунавања изложених у параграфима Б13 и Б14 је да није дошло до промене броја обичних акција које је емитовао ентитет који је правно посматрано зависни ентитет током упоредивих периода и током периода од почетка периода у ком је обављено обрнуто стицање до датума стицања. Израчунавање зараде по акцији се примерено коригује ради узимања у обзир ефекта промене броја обичних акција које је емитовао ентитет који је правно посматрано зависни ентитет, током тих периода.

Алокација трошка пословне комбинације

- Б16 Овај МСФИ захтева да стицалац призна препознатљиву имовину, обавезе и потенцијалне обавезе стеченог ентитета које испуњавају одговарајуће критеријуме признавања по њиховим фер вредностима на датум стицања. За сврху алокације трошка пословне комбинације, стицалац третира следеће мере као фер вредности:
- (а) за финансијске инструменте којима се тргује на активном тржишту, стицалац користи текуће тржишне вредности;
 - (б) за финансијске инструменте којима се не тргује на активном тржишту, стицалац користи процењене вредности којима се узимају у обзир карактеристике као што су однос цена/зарада, принос од дивиденди и очекиване стопе раста упоредивих инструмената ентитета са сличним карактеристикама;
 - (ц) за потраживања, повољне уговоре и другу препознатљиву имовину, стицалац користи садашње вредности износа који ће бити примљени, и који су утврђени применом одговарајућих текућих каматних стопа,

и умањени за одбитке по основу ненаплативости и трошкова наплате, уколико је потребно. Међутим, не захтева се дисконтовање за краткорочна потраживања, повољне уговоре и другу препознатљиву имовину када разлика између номиналних и дисконтованих износа није значајна;

- (д) за залихе:
 - (i) готових производа и робе, стицалац користи продајне цене умањене за збир (1) трошкова отуђења и (2) одговарајућег износа добитка као накнаде за активности завршавања и продаје производа стицаоца који се заснива на добити од сличних готових производа и робе,
 - (ii) производње у току, стицалац користи продајне цене готових производа, умањене за збир (1) трошкова завршетка, (2) трошкова отуђења и (3) одговарајућег износа добитка као накнаде за активности завршавања и продаје производа који се заснива на добити од сличних готових производа; и
 - (iii) сировина, стицалац користи текуће трошкове замене;
- (е) за земљиште и објекте, стицалац користи тржишне вредности;
- (ф) за постројења и опрему, стицалац користи тржишне вредности, које се обично одређују проценом. Ако не постоје тржишни докази о фер вредности због специфичне природе неког постројења и опреме и они се ретко продају, осим као део континуираног пословања, може бити потребно да стицалац процени фер вредност користећи приступ прихода или трошка амортизоване замене;
- (г) за нематеријалну имовину, стицалац одређује фер вредност:
 - (i) позивањем на активно тржиште као што је дефинисано у МРС 38; или
 - (ii) ако не постоји активно тржиште, на основи која одражава износе које би стицалац платио за имовину у независној трансакцији између обавештених, вољних страна на основу најбољих расположивих информација (видети МРС 38 за додатне упутства за утврђивање фер вредности нематеријалне имовине стечене у пословним комбинацијама).
- (х) за средства нето примања запослених или обавезе за дефинисане планове примања, стицалац користи садашњу вредност дефинисане обавезе за примања умањену за фер вредност сваког средства плана. Међутим, средство се признаје само у мери у којој је вероватно да ће бити доступно стицаоцу у облику рефундације из плана или смањења будућих доприноса;
- (и) за пореска средства и обавезе стицалац користи износ пореске олакшице која је резултат пореских губитака или дуговања пореза по основу добити или губитка у складу са МРС 12, процењених из

перспективе комбинованог ентитета. Пореско средство или обавеза се утврђују после узимања у обзир пореског ефекта преправљања препознатљиве имовине, обавеза и потенцијалних обавеза на њихове фер вредности и не дисконтују се;

- (ј) за обавезе из пословања, плативе менице, дугорочна дуговања, обавезе, разграничења и друге плативе обавезе, стицалац користи садашње вредности износа које треба платити ради измирења обавеза одређених по одговарајућим текућим каматним стопама. Међутим, дисконтовање се не захтева за краткорочне обавезе када разлика између номиналних и дисконтованих износа није значајна;
- (к) за штетне (онерозне) уговоре и друге препознатљиве обавезе стеченог ентитета, стицалац користи садашњу вредност износа који треба платити за измирење обавеза одређених по одговарајућим текућим каматним стопама;
- (л) за потенцијалне обавезе стеченог ентитета, стицалац користи износе које би наплатила трећа страна за преузимање тих потенцијалних обавеза. Такав износ одражава сва очекивања могућих токова готовине, а не само један највероватнији или очекивани максимални или минимални ток готовине.

Б17 У неким од претходних упутстава се захтева да се фер вредности процењују применом техника садашње вредности. Ако се упутства за одређену ставку не односе на примену техника садашње вредности, ове технике се могу користити за процењивање фер вредности те ставке.