

MRSJS 40 – KOMBINACIJE U JAVNOM SEKTORU

Zahvale i napomene

Ovaj Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) najvećim dijelom je izrađen na osnovu Međunarodnog standarda finansijskog izvještavanja (MSFI) 3 *Poslovne kombinacije*, kojeg je objavio International Accounting Standards Board – IASB (Odbor za međunarodne računovodstvene standarde). Izvodi iz MSFI 3 su u ovoj publikaciji International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB (Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor) International Federation of Accountants – IFAC (Međunarodne federacije računovođa) preneseni uz dozvolu International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Odobreni tekst Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja (MSFI) je onaj koji je objavio IASB na engleskom jeziku i kopije se mogu dobiti izravno od IFRS Fondacije, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

IFRS, ISA, Nacrti izloženosti i druge publikacije IASB-a su zaštićeni autorskim pravima IFRS Fondacije.

“IFRS,” “ISA,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” i “International Financial Reporting Standards” su zaštitni znak IFRS Fondacije i ne smiju se koristiti bez odobrenja IFRS Fondacije.

MRSJS 40 – KOMBINACIJE U JAVNOM SEKTORU

Historijat MRSJS-a

Ovo izdanje sadrži izmjene i dopune proistekle iz MRSJS-ova izdanih do 31. januara/siječnja 2022. godine.

MRSJS 40 *Kombinacije u javnom sektoru* je izdan u januaru/siječnju 2017. godine.

Od tada, MRSJS 40 je izmijenjen kroz sljedeće MRSJS-ove:

MRSJS 43 *Najmovi* (izdan u januaru/siječnju 2022. godine);

dokument COVID-19: *Odgađanje datuma stupanja na snagu* (izdan u novembru/studenom 2020. godine);

Unapređenja MRSJS-ova za 2019. godinu (izdana u januaru/siječnju 2020. godine);

Unapređenja MRSJS-ova za 2018. godinu (izdana u oktobru/listopadu 2018. godine); i

MRSJS 41 *Financijski instrumenti* (izdan u augustu/kolovožu 2018. godine).

Tabelarni pregled izmijenjenih tačaka MRSJS-a 40

Zahvaćena tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
25.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
45.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
68.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
70.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
71.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
Naslov ispred tačke 82A.	Novi tekst	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
82A.	Novi tekst	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
82B.	Novi tekst	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
100A.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. godine
111.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
115.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
117.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
120.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
126A.	Izmijenjeno i dopunjeno	COVID-19: Odgađanje datuma stupanja na snagu iz novembra/studenog 2020. godine

Zahvaćena tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
126B.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. godine
126C.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz januara/siječnja 2020. godine
126D.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz januara/siječnja 2020. godine
126E.	Novi tekst	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
Naslov ispred tačke UP72.	Brisano	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
UP72.	Brisano	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
UP73.	Brisano	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
UP74.	Brisano	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
UP76.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
UP88.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 41 iz augusta/kolovoza 2018. godine
UP89.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
PP224.	Izmijenjeno i dopunjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine

MRSJS 40 – KOMBINACIJE U JAVNOM SEKTORU

SADRŽAJ

	tačka
Cilj	1.
Djelokrug.....	2-4.
Definicije pojmova.....	5.
Određivanje kombinacije u javnom sektoru	6.
Razvrstavanje kombinacije u javnom sektoru.....	7-14.
Pokazatelji koji bi mogli pružiti dokaze da je neka kombinacija amalgamacija	12-14.
Računovodstveno postupanje s amalgamacijama	15.
Obračunavanje pomoću preinačene metode udruživanja udjela	16-57.
Određivanje nastalog subjekta	17-18.
Utvrđivanje datuma amalgamacije.....	19-20.
Priznavanje i mjerenje odredive imovine, preuzetih obaveza i svih nekontrolirajućih interesa u kombiniranim poslovanjima.....	21-35.
Priznavanje i mjerenje komponenti neto imovine/kapitala koje nastanu kao rezultat amalgamacije	36-39.
Mjerni period	40-44.
Troškovi povezani s amalgamacijom	45.
Kasnije mjerenje i obračunavanje	46-49.
Prezentiranje financijskih izvještaja	50-52.
Objavljivanja	53-57.
Računovodstveno postupanje sa stjecanjima.....	58.
Obračunavanje pomoću metode stjecanja.....	59-125.
Određivanje stjecatelja	60-61.
Utvrđivanje datuma stjecanja.....	62-63.
Priznavanje i mjerenje odredive stečene imovine, preuzetih obaveza i svih nekontrolirajućih interesa u stečenom poslovanju.....	64-84.
Priznavanje i mjerenje <i>goodwill</i> a ili dobitka od kupovine po povoljnim uslovima.....	85-98.
Stjecanje koje se ostvaruje u fazama	99-100.
Dodatna uputstva za primjenu metode stjecanja kod stjecanja koja se ostvaruju kroz promjene prava glasa, isključivo na osnovu ugovora i u sličnim uslovima kada se ne prenosi nikakva naknada	101-102.
Mjerni period	103-108.
Utvrđivanje šta sve predstavlja dio transakcije stjecanja.....	109-111.
Kasnije mjerenje i obračunavanje	112-118.
Objavljivanja	119-125.
Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe.....	126-134.
Datum stupanja na snagu	126.

Prijelazne odredbe.....	127-134.
-------------------------	----------

Dodatak A: Uputstva za primjenu

Dodatak B: Izmjene i dopune drugih MRSJS-ova

Osnove za donošenje zaključaka

Smjernice za provođenje

Pokazni primjeri

Poređenje s MSFI-jem 3

Cilj

1. Cilj ovog standarda je poboljšati relevantnost, davanja vjernog prikaza i uporedivost informacija o kombinacijama u javnom sektoru koje izvještajni subjekat daje u svojim financijskim izvještajima i njihove učinke. Kako bi se to postiglo, standard ustanovljava principe i zahtjeve koji se tiču načina na koji:
 - (a) izvještajni subjekat razvrstava kombinaciju u javnom sektoru kao amalgamaciju ili kao stjecanje;
 - (b) nastali subjekat u svojim financijskim izvještajima priznaje i mjeri odredivu primljenu imovinu, preuzete obaveze i sve nekontrolirajuće interese u amalgamaciji;
 - (c) nastali subjekat priznaje i mjeri komponente neto imovine/kapitala i druga usklađivanja koja se priznaju u amalgamaciji;
 - (d) stjecatelj/sticalac u svojim financijskim izvještajima priznaje i mjeri odredivu stečenu imovinu, preuzete obaveze i sve nekontrolirajuće interese u stečenom poslovanju/poslu;
 - (e) stjecatelj priznaje i mjeri *goodwill* stečen u sklopu stjecanja, odnosno dobitak ili gubitak koji nastanu iz stjecanja; i
 - (f) izvještajni subjekat utvrđuje koje informacije objaviti kako bi korisnicima financijskih izvještaja omogućio da ocijene prirodu i financijske učinke neke kombinacije u javnom sektoru.

Djelokrug

2. Subjekt koji izrađuje i prezentira financijske izvještaje prema računovodstvu na obračunskoj osnovi je treba primijeniti ovaj standard kod računovodstvenog postupanja s kombinacijama u javnom sektoru.
3. Ovaj standard se primjenjuje na transakcije ili druge događaje koji zadovoljavaju definiciju kombinacije u javnom sektoru. On se ne primjenjuje na:
 - (a) računovodstveno postupanje sa uspostavljanjem zajedničkog aranžmana u financijskim izvještajima samog zajedničkog aranžmana;
 - (b) stjecanje ili na prijem imovine, odnosno grupe imovine (i svih pripadajućih obaveza) koje ne čini poslovanje. U takvim slučajevima, subjekat mora odrediti i priznati pojedinačnu odredivu stečenu ili primljenu imovinu (uključujući imovinu koja zadovoljava definiciju i kriterije da se prizna kao nematerijalna imovina iz MRSJS-a 31 *Nematerijalna imovina*) te preuzete obaveze. Iz takve transakcije ili događaja ne proizlazi *goodwill*;
 - (c) preuzimanje obaveze ili grupe obaveza koje ne čini posao. U takvim slučajevima, subjekat mora odrediti i priznati pojedinačne preuzete obaveze.
4. Zahtjevi ovog standarda se ne primjenjuju na situacije kada investicijski subjekat, kako je definiran MRSJS-om 35 *Konsolidirani financijski izvještaji*, stekne ulaganje u kontroliranom subjektu koje je obavezno mjeriti po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit.

Definicije pojmova

5. Pojmovi dani u nastavku teksta se u ovom standardu koriste u ovdje navedenim značenjima.

Kombinacija u javnom sektoru se odnosi na objedinjavanje zasebnih poslovanja u jedan subjekat javnog sektora.

Opće definicije koje se tiču kombinacija u javnom sektoru

Za potrebe ovog standarda, pojam **učešća u kapitalu** se koristi u širem značenju vlasničkih udjela u subjektima u vlasništvu ulagača, te udjela vlasnika, članova ili učesnika u uzajamnim subjektima.

Imovina je **odrediva** ako je bilo:

- (a) odvojiva, to jeste, može se odvojiti ili odijeliti od subjekta i prodati, prenijeti, dati pod licencu, iznajmiti ili razmijeniti, bilo pojedinačno ili zajedno sa pripadajućim obavezujućim sporazumom, odredivom imovinom ili obavezom, bez obzira da li to subjekat namjerava napraviti ili ne; ili
- (b) proistekla iz obavezujućih sporazuma (uključujući ugovorna i druga zakonska prava), bez obzira da li su ta prava prenosiva ili odvojiva od subjekta, odnosno od drugih prava i obaveza.

Uzajamni subjekat je subjekat, osim subjekata u vlasništvu ulagača, koji osigurava dividende, niže troškove ili druge ekonomske koristi direktno svojim vlasnicima, članovima ili učesnicima. Na primjer, uzajamna osiguravajuća društva, kreditne zadruge i zadružni subjekti su svi uzajamni subjekti.

Poslovanje/posao je integrirani skup aktivnosti i s njima povezane imovine i/ili obaveza koji se može voditi i njime se upravljati za potrebe ostvarivanja ciljeva subjekta kroz pružanje dobara i/ili usluga.

Za potrebe ovog standarda, pojam **vlasnici** se koristi u širem značenju svake strane s vlasničkim udjelima u poslovanju koje je moguće kvantificirati. To uključuje, između ostalog, vlasnike učešća u kapitalu subjekata u vlasništvu ulagača i vlasnike, odnosno članove uzajamnih subjekata ili učesnike u njima.

Kombinacija u javnom sektoru pod zajedničkom kontrolom je kombinacija u javnom sektoru u sklopu koje kontrolu nad svim uključenim subjektima, odnosno poslovanjima u konačnici ima isti subjekat kako prije tako i nakon kombinacije u javnom sektoru.

Definicije u vezi sa amalgamacijama

Amalgamacija je postupak iz kojeg proizlazi nastali subjekat a predstavlja bilo:

- (a) kombinaciju u javnom sektoru u sklopu koje ni jedna od uključenih strana ne stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja; ili
- (b) kombinaciju u javnom sektoru u sklopu koje jedna od uključenih strana stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja i kod koje postoje dokazi da kombinacija ima ekonomsku suštinu amalgamacije.

(Dodatna uputstva su dana u tački UP1.)

Datum amalgamacije je dan na koji nastali subjekat stekne kontrolu nad poslovanjima koja se kombiniraju.

Kombinirano poslovanje je poslovanje koje kombinira jedno ili više drugih poslovanja i kroz tu amalgamaciju daje nastali subjekat.

Nastali subjekat je subjekat koji nastane kao rezultat kombiniranja dva ili više poslovanja u sklopu amalgamacije (tačka UP1. daje više uputstava o tome).

Definicije u vezi sa stjecanjima/stjecanjima

Stečeno poslovanje/posao je poslovanje nad kojim stjecatelj/sticalac stiče kontrolu kroz stjecanje/sticanje.

Stjecatelj/sticalac je subjekat koji stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja/poslova kroz stjecanje/sticanje.

Stjecanje/sticanje je kombinacija u javnom sektoru u sklopu koje jedna strana stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja/poslova a pri tome postoje dokazi da se ne radi o amalgamaciji.

Datum stjecanja/sticanja je dan na koji stjecatelj/sticalac stekne kontrolu nad stečenim poslovanjem/poslom.

Potencijalna naknada se, u pravilu, odnosi na obavezu stjecatelja/sticaoca da prenese dodatnu imovinu ili učešća u kapitalu na bivše vlasnike stečenog poslovanja/posla u sklopu razmjene za kontrolu nad stečenim poslovanjem/poslom ukoliko nastanu određeni budući događaji ili se ispune uslovi za to. Potencijalna naknada, međutim, stjecatelju/sticaocu može dati i pravo na povrat prethodno prenesene naknade ukoliko se ispune određeni uslovi.

Goodwill je imovina koja predstavlja buduće ekonomske koristi koje će proizaći iz druge imovine stečene kroz stjecanje/sticanje koje se ne određuju pojedinačno i priznaju zasebno.

Pojmovi definirani drugim MRSJS-ovima i u ovom standardu se koriste u značenjima koja su navedena u tim standardima i preneseni su u zasebno objavljeni *Pojmovnik*.

Određivanje kombinacije u javnom sektoru

6. Subjekt to da li je neka transakcija ili drugi događaj kombinacija u javnom sektoru utvrđuje primjenom definicija iz ovog standarda, što zahtijeva da imovina i obaveze čine posao. Ako imovina i obaveze ne čine posao, subjekat tu transakciju ili drugi događaj treba obračunati u skladu s drugim MRSJS-ovima. Tačke od UP2. do UP9. daju uputstva za određivanje kombinacije u javnom sektoru.

Razvrstavanje kombinacija u javnom sektoru

7. Kada ni jedna od strana u kombinaciji u javnom sektoru ne stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja kao rezultat te kombinacije, takva kombinacija treba se razvrstati kao amalgamacija. U tačkama od UP10. do UP18. su dana uputstva za utvrđivanje toga da li neka od strana u kombinaciji u javnom sektoru stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja kao rezultat te kombinacije.

8. Ako jedna od strana u kombinaciji u javnom sektoru stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja kao rezultat te kombinacije, subjekat treba razmotriti ekonomsku suštinu kombinacije prilikom njenog razvrstavanja kao amalgamacije ili kao stjecanja. Kombinacija kod koje jedna od strana stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja se razvrstava kao stjecanje, osim kada ima ekonomsku suštinu amalgamacije.
9. Pri utvrđivanju razvrstavanja kombinacije u javnom sektoru, subjekat razmatra da li će računovodstveno postupanje s kombinacijom koje proistekne iz toga pružiti informacije kojima se ispunjavaju ciljevi financijskog izvještavanja i koje zadovoljavaju potrebne kvalitativne karakteristike. Kako bi procijenio ekonomsku suštinu kombinacije, subjekat razmatra pokazatelje koji se tiču naknade i postupka donošenja odluka iz tačaka 12. i 13. Ti pokazatelji, pojedinačno ili skupa, će obično pružiti dokaz da kombinacija ima ekonomsku suštinu amalgamacije. Kombinacija ne mora zadovoljiti te obje kategorije pokazatelja da bi se razvrstala kao amalgamacija. Više uputstava o tome su dana u tačkama od UP19. do UP39.
10. Analiza pokazatelja koji se tiču naknade i postupka donošenja odluka iz tačaka 12. i 13. u pravilu će dati rezultate koji su dovoljni za donošenje zaključka i pružiti dovoljne dokaze o ekonomskoj suštini kombinacije u javnom sektoru da se utvrdi da li je ta kombinacija amalgamacija. U takvim okolnostima, izvedenim razvrstavanjem i s njim povezanim računovodstvenim postupanjem će osigurati da korisnici imaju pristup informacijama koje ispunjavaju ciljeve financijskog izvještavanja i zadovoljavaju kvalitativne karakteristike.
11. U iznimnim situacijama, nakon što se primjene pokazatelji iz tačaka 12. i 13., dobiveni rezultati neće biti dovoljni da se donese zaključak, odnosno neće davati dovoljno dokaza o ekonomskoj suštini kombinacije u javnom sektoru. U takvim slučajevima, subjekat mora razmotriti i to kakvo razvrstavanje bi pružilo informacije kojima se najbolje ispunjavaju ciljevi financijskog izvještavanja i koje najviše zadovoljavaju kvalitativne karakteristike, oslanjajući se na tačku 14. Više uputstava o tome su dana u tačkama UP40. i UP41.

Pokazatelji koji bi mogli pružiti dokaze da je neka kombinacija amalgamacija

Pokazatelji koji se tiču naknade

12. Sljedeći pokazatelji bi mogli pružiti dokaze da je neka kombinacija amalgamacija:
- (a) naknada se plaća iz drugih razloga a ne kao kompenzacija onima koji polažu pravo na neto imovinu prenesenog poslovanja za odricanje tog prava (vidjeti tačke UP27. i UP28. za više uputstava);
 - (b) naknada se ne plaća onima koji polažu pravo na neto imovinu prenesenog poslovanja (vidjeti tačke UP29. i UP30. za više uputstava); ili
 - (c) ne plaća se nikakva naknada jer ni jedna strana (bilo pojedinac ili subjekat) ne polaže pravo na neto imovinu prenesenog subjekta (tačka UP31. daje više uputstava o ovome).

Pokazatelji koji se tiču postupka donošenja odluka

13. Sljedeći pokazatelji bi mogli pružiti dokaze da je neka kombinacija amalgamacija:
- (a) kombinaciju u javnom sektoru nameće treća strana i ni jedna od strana u kombinaciji nije bila uključena o donošenje odluke o tome (vidjeti tačke od UP32. do UP35. za više uputstava);
 - (b) kombinaciju u javnom sektoru moraju odobriti građani svake od strana kroz referendum (tačka UP36. daje više uputstava o ovome); ili
 - (c) kombinaciju u javnom sektoru se izvršava pod zajedničkom kontrolom (tačke UP37, UP38. i UP39. daju više uputstava o ovome).

Dodatna pitanja koja treba razmotriti kada pokazatelji koji se tiču naknade i postupka donošenja odluka ne pruže dovoljno dokaza da se može utvrditi da li je dana kombinacija amalgamacija

14. Analiziranje pokazatelja koji se tiču naknade i postupka donošenja odluka može, u iznimnim situacijama, dati rezultate na osnovu kojih nije moguće donijeti konačan zaključak o tome da li je dana kombinacija amalgamacija, zasnovano na ekonomskoj suštini kombinacije u javnom sektoru i pokazateljima iz tačaka 12. i 13. U takvim slučajevima, subjekat mora razmotriti i to kakvim razvrstavanjem i s njim povezanim računovodstvenim postupanjem bi se pružile informacije koje najviše ispunjavaju ciljeve financijskog izvještavanja. Više uputstava o ovome su dana u tačkama od UP42. do UP46. Pored toga, subjekat razmatra i kakvo razvrstavanje i s njim povezano računovodstveno postupanje bi pružilo informacije koje najbolje zadovoljavaju kvalitativne karakteristike relevantnosti, sposobnosti davanja vjernog prikaza, razumljivosti, pravovremenosti, uporedivosti i provjerljivost. Više uputstava o ovome su dana u tačkama od UP47. do UP50.

Računovodstveno postupanje s amalgamacijama

15. Nastali subjekat je dužan svaku amalgamaciju obračunati pomoću preinačene metode udruživanja udjela.

Obračunavanje pomoću preinačene metode udruživanja udjela

16. Primjena računovodstva zasnovanog na preinačenoj metodi udruživanja udjela iziskuje:
- (a) određivanje nastalog subjekta;
 - (b) utvrđivanje datuma amalgamacije;
 - (c) priznavanje i mjerenje primljene određive imovine, preuzetih obaveza i svih nekontrolirajućih interesa u poslovanjima koja se kombiniraju, u skladu sa zahtjevima MRSJS-ova; i
 - (d) priznavanje i mjerenje komponenti neto imovine/kapitala i drugih usklađivanja po osnovu amalgamacije.

Određivanje nastalog subjekta

17. **Za svaku amalgamaciju se treba odrediti nastali subjekat.**
18. U tačkom 5. ovog standarda, nastali subjekat je definiran kao „subjekat koji nastane kao rezultat kombiniranja jednog ili više poslovanja u sklopu amalgamacije. U skladu s tim, nastali subjekat će biti određen kao subjekat koji stiče kontrolu nad poslovanjima koja se kombiniraju kao rezultat dane amalgamacije.

Utvrdjivanje datuma amalgamacije

19. **Nastali subjekat je dužan utvrditi datum amalgamacije, što je datum kada stekne kontrolu nad poslovanjima koja se kombiniraju.**
20. Datum na koji nastali subjekat stekne kontrolu nad poslovanjima koja se kombiniraju može biti datum na koji taj subjekat primi imovinu i preuzme obaveze kombiniranih poslovanja. Može se desiti da nastali subjekat ne dobiva vlasnički list/zakonska prava na imovinu, odnosno da ne preuzima zakonsku odgovornost za obaveze kombiniranih poslovanja. U takvim okolnostima, nastali subjekat kontrolu nad imovinom i obavezama kombiniranih poslovanja često stiče na datum kada se odgovornost za tu imovinu i obaveze formalno prenese na njega. Moguće je, međutim, da kontrolu stekne i na drugi datum. Na primjer, zakon ili neki pisani sporazum mogu propisivati da nastali subjekat kontrolu nad imovinom i obavezama poslovanja koja se kombiniraju stiče na naznačeni datum. Nastali subjekat pri utvrđivanju datuma amalgamacije treba razmotriti sve relevantne činjenice i okolnosti.

Priznavanje i mjerenje određive imovine, preuzetih obaveza i svih nekontrolirajućih interesa u kombiniranim poslovanjima

Princip za priznavanje

21. **Od datuma amalgamacije, nastali subjekat treba priznati određivu imovinu, obaveze i sve nekontrolirajuće interese priznate u financijskim izvještajima kombiniranih poslovanja na datum amalgamacije. Priznavanje primljene određive imovine i obaveza podliježe uslovima iz tačaka 22. i 23.**

Uslovi za priznavanje

22. **Učinci svih transakcija između kombiniranih poslovanja se eliminiraju prilikom izrade financijskih izvještaja nastalog subjekta (više uputstava o ovome su dana u tačkama UP51. i UP52.).**
23. Da bi ispunili uslove za priznavanje u sklopu primjene preinačene metode udruživanja udjela, određiva imovina i obaveze moraju zadovoljavati definicije imovine i obaveza iz *Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora* na datum amalgamacije. Na primjer, troškovi koje nastali subjekat očekuje, ali ne moraju nastati u budućnosti da bi on proveo svoj plan istupanja iz određene aktivnosti nekog od kombiniranih poslovanja ili raskidanja radnog odnosa, odnosno premještanja zaposlenika nekog od kombiniranih poslovanja nisu obaveze na datum amalgamacije. Prema tome, nastali subjekat te troškove ne priznaje u sklopu primjene preinačene metode udruživanja udjela već ih, umjesto toga, priznaje u svojim financijskim izvještajima nakon kombinacije u skladu s drugim MRSJS-ovima.

Klasificiranje ili označavanje imovine i obaveza u sklopu amalgamacije

24. **Na datum amalgamacije, nastali subjekat klasificira ili označava imovinu stečenu i obaveze preuzete u sklopu amalgamacije prateći klasifikacije, odnosno označavanja koja su ranije koristila kombinirana poslovanja. On ne usvaja**

drugačiju klasifikaciju, odnosno određivanje kod prve primjene, čak ni kada to dopuštaju drugi MRSJS-ovi.

25. U određenim situacijama, MRSJS-ovi propisuju različito računovodstveno postupanje zavisno od toga kako subjekat klasificira ili označi pojedinu imovinu ili obavezu. U primjere klasifikacije ili označavanja koje nastali subjekat vrši na osnovu klasifikacija ili označavanja koje su ranije koristila kombinirana poslovanja spadaju, između ostalih:
- (a) klasificiranje određene financijske imovine i obaveza kao mjerenih po fer vrijednosti ili po amortiziranom trošku u skladu sa MRSJS-om 41 *Financijski instrumenti*;
 - (b) označavanje derivatnog instrumenta kao instrumenta zaštite od rizika u skladu sa MRSJS-om 41; i
 - (c) procjenjivanje da li ugrađeni derivat treba odvojiti od osnovnog ugovora u skladu sa MRSJS-om 41 (što je stvar „klasifikacije“ u smislu u kojem se taj izraz upotrebljava u ovom standardu).

Princip za mjerenje

26. **Nastali subjekat odredivu imovinu i obaveze kombiniranih poslovanja mjeri po njihovoj knjigovodstvenoj vrijednosti iz financijskih izvještaja kombiniranih poslovanja kao na datum amalgamacije, uz uvažavanje svih zahtjeva iz tačke 27. (više uputstava o ovome su dana u tačkama UP53. i UP54.).**
27. **Na datum amalgamacije, nastali subjekat usklađuje knjigovodstvene vrijednosti odredive imovine i obaveza kombiniranih poslovanja tamo gdje je to potrebno da bi se postupilo prema njegovim računovodstvenim politikama.**
28. Primjena preinačene metode udruživanja udjela daje jedan kombinirani nastali subjekat. Taj subjekat usvaja jedinstven jednoobrazni set računovodstvenih politika koje su u skladu sa zahtjevima MRSJS-ova a knjigovodstvene vrijednosti odredive imovine i obaveza kombiniranih poslovanja se usklađuju tamo gdje je to potrebno kako bi se postupilo prema tim računovodstvenim politikama.
29. Nastali subjekat mjeri sve nekontrolirajuće interese u poslovanju koje je kombinirano po njihovoj knjigovodstvenoj vrijednosti iz financijskih izvještaja tog poslovanja kao sa datumom amalgamacije, usklađeno za srazmjerno učešće tih nekontrolirajućih interesa u usklađivanjima koja su izvršena u skladu sa tačkom 27.
30. U tačkama 33, 34. i 35. se navode vrste odredive imovine i obaveza koje uključuju stavke za koje ovaj standard pruža ograničena izuzeća od primjene principa za mjerenje.

Izuzeća od primjene principa za mjerenje

31. Ovaj standard nudi ograničena izuzeća od primjene njegovih principa za priznavanje i mjerenje. Tačkama od 32. do 35. se uređuju kako konkretne stavke za koje su izuzeća omogućena tako i priroda tih izuzeća. Nastali subjekat te stavke treba obračunavati primjenjujući zahtjeve iz tačaka od 32. do 35., što će rezultirati time da se neke od njih:
- (a) priznaju bilo primjenom uslova za priznavanje kao dodatak onima iz tačaka 22. i 23. ili primjenom zahtjeva drugih MRSJS-ova, što daje drugačije rezultate od onih do kojih bi se došlo primjenom principa i uslova za priznavanje;
 - (b) mjere po iznosu drugačijem od njihove knjigovodstvene vrijednosti na datum amalgamacije.

Izuzeće od primjene principa za priznavanje

Licence i slična prava koja je jedno od kombiniranih poslovanja ranije dalo drugom kombiniranom poslovanju

32. Licence ili slična prava koja je jedno od kombiniranih poslovanja ranije dalo drugom kombiniranom poslovanju i koja je kombinirano poslovanje primatelj priznalo kao nematerijalnu imovinu nastali subjekat također priznaje kao nematerijalnu imovinu. Licence ili slična prava se ne eliminiraju u skladu sa tačkom 22. (tačke UP55. i UP56. daju više pripadajućih uputstava za primjenu).

Izuzeća od primjene i principa za priznavanje i principa za mjerenje

Porezi na dobit (tamo gdje su uvršteni u uslove amalgamacije)

33. Amalgamacije koje uključuju subjekte javnog sektora mogu dovesti do toga da porezna uprava otpiše dugovanja po osnovu poreznih obaveza u sklopu uslova amalgamacije. Nastali subjekat ne priznaje ni jednu stavku poreza koja je otpisana prema uslovima amalgamacije (više uputstava o ovome su dana u tačkama UP57. i UP58.).
34. Nastali subjekat sve preostale stavke poreza obuhvaćene amalgamacijom ili proistekle iz nje priznaje i mjeri u skladu sa relevantnim međunarodnim ili računovodstvenim standardima svoje zemlje koji uređuju poreze na dobit. Nastali subjekat svaki preostali prihod od oporezivanja obuhvaćen amalgamacijom ili proistekao iz nje priznaje i mjeri u skladu sa MRSJS-om 23 *Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prijenosi).*

Primanja zaposlenih

35. Nastali subjekat obavezu (ili imovinu, ako postoji) povezanu sa aranžmanima kombiniranih poslovanja koji se tiču primanja zaposlenih priznaje i mjeri u skladu sa MRSJS-om 39 *Primanja zaposlenih*.

Priznavanje i mjerenje komponenti neto imovine/kapitala koje nastanu iz amalgamacije

36. Iz amalgamacije ne nastaje *goodwill* (više uputstava o ovome su dana u tačkama UP59. i UP60.).
37. Nastali subjekat priznaje u neto imovini/kapitalu iznose jednake i suprotne sljedećim stavkama:
- (a) knjigovodstvene vrijednosti imovine kombiniranih poslovanja;
 - (b) knjigovodstvene vrijednosti obaveza kombiniranih poslovanja; i
 - (c) knjigovodstvene vrijednosti nekontrolirajućih interesa kombiniranih poslovanja.
38. Nastali subjekat priznaje u neto imovini/kapitalu pripadajuća usklađivanja u vezi sa:
- (a) eliminacijom transakcija između kombiniranih poslovanja u skladu sa tačkom 22;
 - (b) usklađivanja knjigovodstvenih vrijednosti odredive imovine i obaveza kombiniranih poslovanja izvršena tamo gdje je to potrebno da bi se postupilo prema računovodstvenim politikama nastalog subjekta, u skladu sa tačkom 27; a
 - (c) usklađivanja povezana sa izuzećima od primjene principa za priznavanje i/ili mjerenje, u skladu sa tačkama od 32. do 35.
39. Nastali subjekat može prezentirati iznose priznate u neto imovini/kapitalu u skladu sa tačkama 37. i 38. bilo kao:
- (a) jedinstven početni saldo; ili kao
 - (b) zasebne komponente neto imovine/kapitala.

Mjerni period

40. Ako početno obračunavanje amalgamacije nije potpuno do kraja izvještajnog perioda u kojem se amalgamacija izvrši, nastali subjekat u svojim financijskim izvještajima iskazuje privremene vrijednosti za stavke čije obračunavanje je nepotpuno. Tokom mjernog perioda, nastali subjekat retroaktivno usklađuje privremene vrijednosti priznate na datum amalgamacije kako bi odrazio nove informacije o činjenicama i okolnostima koje su postojale na datum amalgamacije i koje bi, da su bile poznate, uticale na mjerenje iznosa priznatih sa tim datumom. Tokom mjernog perioda, nastali subjekat također priznaje dodatnu imovinu i obaveze ako dođe do novih informacija o činjenicama i okolnostima koje su postojale na datum amalgamacije i koje bi, da su bile poznate, rezultirale priznavanjem te imovine i obaveza sa tim datumom. Mjerni period završava čim nastali subjekat dobije informacije koje je tražio o činjenicama i okolnostima koje su postojale na datum amalgamacije ili sazna da nije moguće doći do više informacija. Mjerni period, međutim, ne smije prelaziti godinu dana od datuma amalgamacije.
41. Mjerni period je period nakon datuma amalgamacije tokom kojeg nastali subjekat može uskladiti privremene vrijednosti priznate za amalgamaciju. Mjerni period nastalom subjektu daje dovoljno vremena da prikupi informacije potrebne za određivanje i mjerenje odredive imovine, obaveza i svih nekontrolirajućih interesa u kombiniranim poslovanjima na datum amalgamacije u skladu sa zahtjevima ovog standarda. Informacije koje su potrebne da se odrede i izmjere određiva imovina, obaveze i svi nekontrolirajući interesi u kombiniranim poslovanjima u pravilu će biti dostupni na datum amalgamacije, ali to neće obavezno biti slučaj kada su kombinirana poslovanja svoje financijske izvještaje ranije izrađivala prema drugačijim računovodstvenim politikama.
42. Nastali subjekat povećanje (smanjenje) privremenih vrijednosti priznatih za određivu imovinu (obaveze) priznaje tako što usklađuje komponente neto imovine/kapitala priznate u skladu sa tačkama 37. i 38. Nove informacije pribavljene tokom mjernog perioda, međutim, u nekim slučajevima mogu dovesti do usklađivanja privremenih vrijednosti više od jedne stavke imovine ili obaveza. Na primjer, postoji mogućnost da je nastali subjekat preuzeo obavezu plaćanja odštete za nesreću koja se desila u pogonu kombiniranog poslovanja a da dio te odštete bude pokriven osiguranjem od odgovornosti kombiniranog poslovanja. Ako nastali subjekat u mjernom periodu stekne nove informacije o knjigovodstvenoj vrijednosti te obaveze, usklađivanje prema dobitku ili gubitku nastalom iz promjene privremene vrijednosti koja je priznata za tu obavezu bi se prebilo (u cijelosti ili djelomično) pripadajućim usklađivanjem prema dobitku ili gubitku nastalom iz promjene privremene vrijednosti priznate na ime potraživanja od osiguravajućeg društva.
43. Tokom mjernog perioda, nastali subjekat priznaje usklađivanja privremenih vrijednosti kao da je obračunavanje amalgamacije

bilo potpuno na datum amalgamacije. U skladu s tim, nastali subjekat prepravlja uporedive informacije za prethodne periode prezentirane u financijskim izvještajima kada se ukaže potreba za tim, uključujući mijenjanje svake deprecijacije ili amortizacije koje su priznate pri kompletiranju početnog obračunavanja.

44. Po završetku mjernog perioda, nastali subjekat obračunavanje amalgamacije mijenja isključivo da bi ispravio neku grešku u skladu sa MRSJS-om 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*.

Troškovi povezani s amalgamacijom

45. Troškovi povezani s amalgamacijom su troškovi koji nastanu po nastali subjekat ili kombinirana poslovanja da bi se izvršila amalgamacija. U njih spadaju troškovi pravnih, računovodstvenih, savjetodavnih, procjeniteljskih i drugih stručnih ili konzultantskih usluga, opći administrativni troškovi te svi troškovi registracije i emitiranja dužničkih i vlasničkih vrijednosnih papira. Nastali subjekat i kombinirana poslovanja troškove povezane s amalgamacijom obračunavaju kao rashode u periodima u kojima su ti troškovi nastali a usluge primljene, uz samo jedno izuzeće. Troškovi emitiranja dužničkih i vlasničkih vrijednosnih papira se priznaju u skladu sa MRSJS-om 28 *Financijski instrumenti: Prezentacija* i MRSJS-om 41 *Financijski instrumenti*.

Kasnije mjerenje i obračunavanje

46. U pravilu, nastali subjekat imovinu i obaveze primljene i vlasničke instrumente emitirane u sklopu amalgamacije kasnije mjeri i obračunava u skladu s drugim MRSJS-ovima koji se primjenjuju na te stavke, zavisno od njihove prirode. Ipak, ovaj standard daje uputstva za kasnije mjerenje i obračunavanje sljedeće imovine stečene i obaveza preuzetih ili nastalih u sklopu amalgamacije:

- (a) licenci i sličnih prava koje je jedno od kombiniranih poslovanja ranije dalo drugom kombiniranom poslovanju;
- (b) prijenosa, zajmova po povoljnim uslovima i sličnih beneficija koje je neko kombinirano poslovanje primalo na osnovu kriterija koji se mijenjaju usljed amalgamacije; i
- (c) poreza na dobit (tamo gdje nisu uvršteni u uslove amalgamacije).

Licence i slična prava koja je jedno od kombiniranih poslovanja ranije dalo drugom kombiniranom poslovanju

47. Licenca ili slično pravo koje je jedno od kombiniranih poslovanja ranije dalo drugom kombiniranom poslovanju i koji su priznati kao nematerijalna imovina se amortiziraju tokom preostalog perioda važenja obavezujućeg sporazuma po kojem je to pravo dano, onda kada je ono dano na određeni period. U slučajevima kada je pravo dano na neodređeni period, nastali subjekat ga testira na umanjenje vrijednosti najmanje jednom godišnje i kad god postoje naznake da je došlo do umanjenja vrijednosti prava. Nastali subjekat koji kasnije proda tu licencu ili slično pravo trećoj strani uključuje knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine u utvrđivanje dobitka ili gubitka od te prodaje.

Prijenosi, zajmovi po povoljnim uslovima i slične beneficije koje je neko kombinirano poslovanje primalo na osnovu kriterija koji bi se mogli promijeniti uslijed amalgamacije

48. Prijenos, zajam po povoljnim uslovima ili slična beneficija koju je neko kombinirano poslovanje ranije primalo na osnovu kriterija koji se promijene usljed amalgamacije se moraju ponovo procijeniti prospektivno u skladu sa drugim MRSJS-ovima (više uputstava o ovome su dana u tačkama UP61, UP62. i UP63).

Porezi na dobit (tamo gdje nisu uvršteni u uslove amalgamacije)

49. Amalgamacije koje uključuju subjekte javnog sektora mogu dovesti do toga da porezna uprava otpiše dugovanja po osnovu poreznih obaveza nakon amalgamacije. Nastali subjekat otpisane porezne obaveze obračunava prospektivno u skladu s relevantnim međunarodnim ili računovodstvenim standardima dane zemlje koji uređuju poreze na dobit.

Prezentiranje financijskih izvještaja

50. Osim kada nastali subjekat nije novi subjekat proistekao iz kombinacije u javnom sektoru, prvi set njegovih financijskih izvještaja nakon amalgamacije mora uključivati:

- (a) početni izvještaj o financijskom položaju na datum amalgamacije;
- (b) izvještaj o financijskom položaju na datum izvještavanja;
- (c) izvještaj o financijskim rezultatima za period od datuma amalgamacije do datuma izvještavanja;
- (d) izvještaj o promjenama u neto imovini/kapitalu za period od datuma amalgamacije do datuma izvještavanja;

- (e) izvještaj o novčanim tokovima za period od datuma amalgamacije do datuma izvještavanja;
- (f) ako subjekat stavlja svoj usvojeni budžet na raspolaganje široj javnosti, poređenje budžetiranih i stvarnih iznosa za period od datuma amalgamacije do datuma izvještavanja, dano bilo kao odvojeni dodatni finansijski izvještaj ili kao budžetska kolona u finansijskim izvještajima; i
- (g) bilješke, koje čine rezime značajnih računovodstvenih politika i druga pojašnjenja.

51. **Tamo gdje nije novi subjekat proistekao iz kombinacije u javnom sektoru, nastali subjekat je dužan objaviti:**

- (a) priznate iznose za sve značajnije klase imovine i obaveza i komponenti neto imovine/kapitala od kombiniranih poslovanja uključene u nastali subjekat;
- (b) sva usklađivanja komponenti neto imovine/kapitala tamo gdje su potrebna da bi se računovodstvene politike kombiniranih poslovanja prilagodile računovodstvenim politikama nastalog subjekta; i
- (c) sva usklađivanja izvršena u funkciji eliminiranja transakcija između kombiniranih poslovanja.

52. Uz uvažavanje zahtjeva iz tačaka 54. i 56., nastali subjekat smije, ali nije dužan prezentirati finansijske izvještaje za periode prije datuma amalgamacije (više uputstava o ovome su dana u tačkama UP64. i UP65). Kada odluči prezentirati finansijske izvještaje za periode prije datuma amalgamacije, nastali subjekat mora objaviti informacije koje se zahtijevaju stavkom (g) tačke 54.

Objavljivanja

53. **Nastali subjekat je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih finansijskih izvještaja omogućavaju da ocijene prirodu i finansijske učinke amalgamacije.**

54. Da bi ispunio cilj iz tačke 53, nastali subjekat za svaku amalgamaciju koja nastane u izvještajnom periodu objavljuje sljedeće informacije:

- (a) naziv i opis svakog od kombiniranih poslovanja;
- (b) datum amalgamacije;
- (c) glavne razloge za amalgamaciju, uključujući, tamo gdje je primjenjivo, pravnu osnovu za istu;
- (d) iznose priznate sa datumom amalgamacije za svaku značajniju klasu prenesene imovine i obaveza;
- (e) usklađivanja knjigovodstvenih vrijednosti imovine i obaveza koja je svako od kombiniranih poslovanja iskazalo s datumom amalgamacije
 - (i) kako bi se eliminirao učinak transakcija između kombiniranih poslovanja u skladu sa tačkom 22; i
 - (ii) kako bi se postupilo prema računovodstvenim politikama nastalog subjekta u skladu sa tačkom 27;
- (f) raščlambu neto imovine/kapitala, uključujući sve komponente koje se prezentiraju odvojeno, i svih značajnih usklađivanja poput revalorizacijskog viška ili manjka, priznatih u skladu sa tačkama 37. i 38;
- (g) ako se odluči prezentirati finansijske izvještaje za periode prije datuma amalgamacije u skladu sa tačkom 52, nastali subjekat mora objaviti i sljedeće informacije za svako kombinirano poslovanje
 - (i) izvještaj o finansijskom položaju s krajem prethodnog, odnosno prethodnih perioda;
 - (ii) izvještaj o finansijskim rezultatima za prethodni period, odnosno periode;
 - (iii) izvještaj o promjenama u neto imovini/kapitalu za prethodni period, odnosno periode;
 - (iv) izvještaj o novčanim tokovima za prethodni period, odnosno periode; i
 - (v) bilješke, koje čine rezime značajnih računovodstvenih politika i druga pojašnjenja.

Nastali subjekat ne prepravlja te informacije već ih objavljuje na istoj osnovi koja je korištena i u finansijskim izvještajima kombiniranih poslovanja. On mora objaviti osnovu za prezentiranje informacija;

- (h) ako, u trenutku kada se odobri izdavanje finansijskih izvještaja nastalog subjekta, posljednji datum izvještavanja bilo kog od kombiniranih poslovanja ne pada neposredno prije datuma amalgamacije, nastali subjekat mora objaviti sljedeće informacije
 - (i) iznose prihoda i rashoda te suficita ili deficita svakog od kombiniranih poslovanja od posljednjeg datuma

izvještavanja danog poslovanja do datuma amalgamacije. Iznose prihoda treba raščlaniti na način koji odgovara poslovima danog subjekta, u skladu sa tačkom 108. MRSJS-a 1 *Prezentacija financijskih izvještaja*. Iznosi rashoda se raščlanjaju kroz razvrstavanje bilo prema vrsti rashoda ili prema njihovoj funkciji u subjektu, koje god od toga će osigurati informacije koje daju vjeran prikaz i koje su relevantnije, u skladu sa tačkom 109. MRSJS-a 1;

- (ii) iznose koje je svako od kombiniranih poslovanja iskazalo neposredno prije datuma amalgamacije za svaku značajniju klasu imovine i obaveza;
- (iii) iznose koje je svako od kombiniranih poslovanja iskazalo neposredno prije datuma amalgamacije u neto imovini/kapitalu.

Nastali subjekat nije dužan objavljivati pobrojane informacije ako se odluči prezentirati financijske izvještaje za periode prije datuma amalgamacije kako je navedeno u stavki (g) ranije u tekstu.

55. **Nastali subjekat je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih financijskih izvještaja omogućavaju da ocjene financijske učinke usklađivanja koja su priznata u tekućem izvještajnog periodu a odnose se na amalgamacije izvršene u tom ili u prethodnim izvještajnim periodima.**

56. Kako bi ispunio cilj iz tačke 55, nastali subjekat objavljuje sljedeće informacije:

- (a) ako početno obračunavanje amalgamacije nije potpuno (vidjeti tačku 40) u odnosu na pojedine stavke imovine ili obaveza, zbog čega su iznosi priznati u financijskim izvještajima za tu amalgamaciju utvrđeni samo u privremenim vrijednostima
 - (i) razloge zašto je početno obračunavanje za amalgamaciju nepotpuno;
 - (ii) imovinu ili obaveze za koje početno obračunavanje nije potpuno; i
 - (iii) vrstu i iznose svih usklađivanja iz mjernog perioda koja su priznata tokom izvještajnog perioda u skladu sa tačkom 43;
- (b) ako su dugovanja po osnovu poreznih obaveza otpisana prema uslovima amalgamacije (vidjeti tačke 33. i 34)
 - (i) iznose otpisanih poreznih obaveza; i
 - (ii) kada je nastali subjekat porezna uprava, detalje izvršenih usklađivanja potraživanja po osnovu poreznih obaveza.

57. Ako se konkretnim objavljivanjima koje zahtijevaju ovaj standard i drugi MRSJS-ovi ne ispunjavaju ciljevi iz tačaka 53. i 55, nastali subjekat je dužan objaviti sve dodatne informacije koje su potrebne da se ti ciljevi ispune.

Računovodstveno postupanje sa stjecanjima

58. **Stjecatelj svako stjecanje obračunava primjenom metode stjecanja.**

Obračunavanje pomoću metode stjecanja

59. Obračunavanje pomoću metode stjecanja podrazumijeva:

- (a) određivanje stjecatelja;
- (b) utvrđivanje datuma stjecanja;
- (c) priznavanje i mjerenje određive stečene imovine, preuzetih obaveza i svih nekontrolirajućih interesa u stečenom poslovanju; i
- (d) priznavanje i mjerenje *goodwill*a, gubitka ili gubitka od stjecanja.

Određivanje stjecatelja

60. **Kod svakog stjecanja, strana u kombinaciji koja stekne kontrolu nad jednim ili više poslovanja se određuje kao stjecatelj.**

61. Strana u kombinaciji koja stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja se određuje prilikom utvrđivanja razvrstavanja dane kombinacije u javnom sektoru u skladu sa tačkama 7. i 8, te tačkama od UP10. do UP18.

Utvrđivanje datuma stjecanja

62. **Stjecatelj je dužan utvrditi datum stjecanja, što je datum na koji stiče kontrolu nad stečenim poslovanjem.**
63. Datum na koji stjecatelj stiče kontrolu nad stečenim poslovanjem je obično datum na koji on zakonski prenese naknadu za stjecanje i/ili stekne imovinu i preuzme obaveze stečenog poslovanja, to jeste zaključni datum. Stjecatelj, međutim, kontrolu može steći i na datum koji pada prije ili poslije zaključnog datuma. Na primjer, datum stjecanja će prethoditi zaključnom datumu kada neki pisani sporazum predviđa da stjecatelj kontrolu nad stečenim poslovanjem stiče na datum prije zaključnog datuma. Pri utvrđivanju datuma stjecanja, stjecatelj mora uzeti u obzir sve relevantne činjenice i okolnosti.

Priznavanje i mjerenje odredive stečene imovine, preuzetih obaveza i svih nekontrolirajućih interesa u stečenom poslovanju

Princip za priznavanje

64. **Na datum stjecanja, stjecatelj priznaje, odvojeno od svakog *goodwill* koji se priznaje, odredivu stečenu imovinu, preuzete obaveze i sve nekontrolirajuće interese u stečenom poslovanju. Priznavanje odredive stečene imovine i preuzetih obaveza podliježe uslovima iz tačaka 65. i 66.**

Uslovi za priznavanje

65. Da bi ispunili uslove za priznavanje u sklopu primjene metode stjecanja, određiva stečena imovina i preuzete obaveze moraju zadovoljavati definicije imovine i obaveza iz *Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora* na datum stjecanja i mora ih biti moguće izmjeriti na način kojim se ostvaruju kvalitativne karakteristike i uvažavaju ograničenja u pogledu informacija obuhvaćenih financijskim izvještavanjem opće namjene. Na primjer, troškovi koje stjecatelj očekuje, ali ne mora stvoriti u budućnosti da bi proveo svoj plan istupanja iz određene aktivnosti nekog od stečenih poslovanja ili raskidanja radnog odnosa, odnosno premještaja zaposlenika nekog od stečenih poslovanja nisu obaveze na datum stjecanja. Prema tome, stjecatelj te troškove ne priznaje u sklopu primjene metode stjecanja već ih, umjesto toga, priznaje u svojim financijskim izvještajima nakon kombinacije u skladu s drugim MRSJS-ovima.
66. Pored navedenog, da bi ispunili uslove za priznavanje u sklopu primjene metode stjecanja, određiva stečena imovina i preuzete obaveze moraju biti dio onoga što su stjecatelj i stečeno poslovanje (ili njegovi bivši vlasnici) razmijenili u transakciji stjecanja a ne rezultat zasebnih transakcija. Stjecatelj primjenjuje uputstva iz tačaka 109, 110. i 111. da bi utvrdio koja stečena imovina, odnosno preuzete obaveze su dio razmjene za stečeno poslovanje a koji, ako postoje, su rezultat zasebnih transakcija koje će se obračunavati u skladu s njihovom prirodom i primjenjivim MRSJS-ovima.
67. Stjecateljeva primjena principa i uslova za priznavanje može dovesti do priznavanja neke imovine i obaveza koje stečeno poslovanje nije ranije priznavalo kao imovinu ili obaveze u svojim financijskim izvještajima. Na primjer, stjecatelj priznaje odredivu stečenu nematerijalnu imovinu, poput patenta ili odnosa s klijentom, koje stečeno poslovanje nije priznavalo kao imovinu u svojim financijskim izvještajima jer ih je razvilo interno te pripadajuće troškove svrstalo u rashod.
68. Tačke od UP75. do UP84. daju uputstva za priznavanje nematerijalne imovine. U tačkama od 76. do 82B. su navedene vrste odredive imovine i obaveza koje uključuju stavke za koje ovaj standard daje ograničena izuzeća od principa i uslova za priznavanje.

Klasificiranje ili označavanje odredive imovine stečene i obaveza preuzetih u stjecanju

69. **Na datum stjecanja, stjecatelj klasificira ili označava odredivu stečenu imovinu i preuzete obaveze kako je potrebno da bi se kasnije primjenjivali drugi MRSJS-ovi. On to klasificiranje, odnosno označavanje mora izvršiti na osnovu uslova obavezujućeg sporazuma (uključujući uslove ugovora), ekonomskih uslova, svojih poslovnih ili računovodstvenih politika i drugih relevantnih uslova koji postoje na datum stjecanja.**
70. U određenim situacijama, MRSJS-ovi propisuju različito računovodstveno postupanje zavisno od toga kako subjekat klasificira ili označi pojedinu imovinu ili obavezu. U primjere klasifikacije ili označavanja koje stjecatelj vrši na osnovu relevantnih uslova kakvi postoje na datum stjecanja spadaju, između ostalih:
- (a) klasificiranje određene financijske imovine i obaveza kao mjerenih po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit, odnosno po amortiziranom trošku ili kao financijske imovine mjerene po fer vrijednosti kroz neto imovinu/kapital u skladu sa MRSJS-om 41;
 - (b) označavanje derivatnog instrumenta kao instrumenta zaštite od rizika u skladu sa MRSJS-om 41; i
 - (c) procjenjivanje da li ugrađeni derivat treba odvojiti od osnovnog ugovora u skladu sa MRSJS-om 41 (što je stvar

„klasifikacije“ u smislu u kojem se taj izraz upotrebljava u ovom standardu).

71. Ovaj standard nudi dva izuzeća od primjene principa iz tačke 69, tačnije:
- (a) klasificiranje ugovora o najmu u kojem je stečeno poslovanje najmodavac bilo kao poslovnog ili kao financijskog najma u skladu sa MRSJS-om 43 *Najmovi*; i
 - (b) klasificiranje ugovora kao ugovora o osiguranju u skladu s relevantnim međunarodnim ili računovodstvenim standardima dane zemlje koji uređuju ugovore o osiguranju.

Stjecatelj te obavezujuće sporazume klasificira na osnovu uslova i drugih faktora na početku važenja sporazuma (ili, ukoliko se uslovi obavezujućeg sporazuma izmijene na način koji bi uticao na njegovu klasifikaciju, na datum te izmjene, što može biti datum stjecanja).

Princip za mjerenje

72. **Stjecatelj je dužan odrediti stečenu imovinu i preuzete obaveze mjeriti po njihovoj fer vrijednosti na datum stjecanja.**
73. Za svako stjecanje, stjecatelj je dužan izmjeriti, na datum stjecanja, komponente nekontrolirajućih interesa u stečenom poslovanju koje predstavljaju sadašnja vlasnička učešća i koje, u slučaju likvidacije, stranama koje ih drže daju pravo na srazmjeran dio neto imovine subjekta bilo:
- (a) po fer vrijednost; ili
 - (b) po srazmjernom učešću trenutnih vlasničkih instrumenata u priznatim iznosima odredive neto imovine stečenog poslovanja.
- Sve druge komponente nekontrolirajućih interesa se mjere po njihovim fer vrijednostima na datum stjecanja, osim kada MRSJS-ovi nalažu korištenje neke druge mjerne osnove.
74. U tačkama od 78. do 84. se navode vrste odredive imovine i obaveza koje uključuju stavke za koje ovaj standard pruža ograničena izuzeća od primjene principa za mjerenje.

Izuzeća od primjene principa za priznavanje i za mjerenje

75. Ovaj standard nudi ograničena izuzeća od primjene njegovih principa za priznavanje i mjerenje. Tačkama od 76. do 84. se uređuju kako konkretne stavke za koje su izuzeća omogućena tako i priroda tih izuzeća. Stjecatelj te stavke treba obračunavati primjenjujući zahtjeve iz tačaka od 76. do 84, što će rezultirati time da se neke od njih:
- (a) priznaju bilo primjenom uslova za priznavanje kao dodatak onima iz tačaka 65. i 66. ili primjenom zahtjeva drugih MRSJS-ova, što daje drugačije rezultate od onih do kojih bi se došlo primjenom principa i uslova za priznavanje;
 - (b) mjere po iznosu drugačijem od njihovih fer vrijednosti na datum stjecanja.

Izuzeća od primjene principa za priznavanje

Potencijalne obaveze

76. MRSJS 19 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina* definira potencijalnu obavezu kao:
- (a) moguću obavezu koja nastaje iz prošlih događaja i čije postojanje će se potvrditi samo nastankom ili izostankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom subjekta; ili kao
 - (b) sadašnju obavezu koja nastaje iz prošlih događaja, ali nije priznata jer
 - (i) nije vjerovatno da će biti potreban odliv resursa u kojima su sadržane ekonomske koristi ili uslužni potencijal da se izmiri obaveza; ili zato što
 - (ii) se iznos obaveze ne može dovoljno pouzdano izmjeriti.
77. Zahtjevi MRSJS-a 19 se ne primjenjuju na utvrđivanje potencijalnih obaveza koje treba priznati na datum stjecanja. Umjesto toga, stjecatelj na datum stjecanja priznaje potencijalnu obavezu preuzetu u sklopu stjecanja kod kojeg se vrši prijenos naknade ako se radi o sadašnjoj obavezi koja proističe iz prošlih događaja i njenu fer vrijednost je moguće pouzdano¹ izmjeriti. Prema

¹ Informacije koje su pouzdane su nepristrasne informacije bez značajnih grešaka na koje se korisnici mogu osloniti da im pruže vjeran prikaz onoga što im je namjera prikazati, odnosno šta se razumno može očekivati da prikažu. U članu OZ16. MRSJS-a 1 obrađuje se prijelazni pristup objašnjavanju pouzdanosti.

tome, za razliku od MRSJS-a 19, stjecatelj potencijalnu obavezu preuzetu u sklopu stjecanja kod kojeg je izvršen prijenos naknade priznaje na datum stjecanja čak i kada nije izgledno da će biti potreban odliv resursa u kojima su sadržane ekonomske koristi ili uslužni potencijal da se izmiri obaveza. Tačka 115. daje uputstva o kasnijem računovodstvenom postupanju s potencijalnim obavezama.

Izuzeća od primjene i principa za priznavanje i principa za mjerenje

Porezi na dobit (tamo gdje su uvršteni u uslove stjecanja)

78. Stjecanja koja izvrši subjekat javnog sektora mogu dovesti do toga da porezna uprava otpiše dugovanja po osnovu poreznih obaveza u sklopu uslova stjecanja. Stjecatelj ne priznaje ni jednu stavku poreza koja je otpisana prema uslovima stjecanja (više uputstava o ovome su dana u tačkama UP85, UP 86. i UP87).
79. Stjecatelj sve preostale stavke poreza obuhvaćene stjecanjem ili proistekle iz njega priznaje i mjeri u skladu sa relevantnim međunarodnim ili računovodstvenim standardima svoje zemlje koji uređuju poreze na dobit. Stjecatelj svaki preostali prihod od oporezivanja obuhvaćen stjecanjem ili proistekao iz njega priznaje i mjeri u skladu sa MRSJS-om 23.

Primanja zaposlenih

80. Stjecatelj obavezu (ili imovinu, ako postoji) povezanu sa aranžmanima stečenog poslovanja koji se tiču primanja zaposlenih priznaje i mjeri u skladu sa MRSJS-om 39.

Sredstva obeštećenja

81. Prodavač u stjecanju može ugovorno obešteti stjecatelja za posljedice nepredviđenog događaja ili neizvjesnosti povezanih sa cijelom ili dijelom određene imovine ili obaveze. Na primjer, prodavač može obešteti stjecatelja za gubitke iznad naznačenog iznosa obaveze koja proistekne iz određenog nepredviđenog događaja. Drugim riječima, prodavač garantira da obaveza stjecatelja neće premašiti naznačeni iznos. Kao rezultat toga, stjecatelj stiže sredstva obeštećenja. On te sredstva obeštećenja priznaje u isto vrijeme kada prizna i stavku u odnosu na koju se nudi obeštećenje mjerena na istoj osnovi kao i ta stavka, uz uvažavanje potrebe za ispravkom vrjednovanja za sve nenaplative iznose. Prema tome, ako se obeštećenje odnosi na imovinu ili obavezu koja je priznata na datum stjecanja i mjerena po nenoj fer vrijednosti na taj datum, stjecatelj na datum stjecanja treba priznati i sredstva obeštećenja mjerena po njihovoj fer vrijednosti na taj datum. Kod sredstava obeštećenja mjerenih po fer vrijednosti, efekti neizvjesnosti budućih novčanih tokova zbog pitanja naplativosti se uključuju u mjerenje fer vrijednosti pa zasebna ispravka vrjednovanja nije potrebna (tačka UP88. daje pripadajuća uputstva za primjenu).
82. U određenim okolnostima, obeštećenje se može odnositi na imovinu ili obavezu koja je izuzeta od primjene principa za priznavanje ili mjerenje. Tako se, primjera radi, obeštećenje može odnositi na potencijalnu obavezu koja nije priznata na datum stjecanja jer njenu fer vrijednost nije moguće pouzdano izmjeriti na taj dan. U drugim slučajevima, opet, obeštećenje se može odnositi na imovinu ili obavezu kao što su, na primjer, one proistekle iz primanja zaposlenih, koje se mjere na osnovi drugačijoj od fer vrijednosti na datum stjecanja. U takvim slučajevima, sredstva obeštećenja se priznaju i mjere korištenjem pretpostavki konzistentnim s onim koje su korištene kod mjerenja stavke u odnosu na koju se nudi obeštećenje, uz uvažavanje procjene uprave o naplativosti sredstava obeštećenja i svih ugovornih ograničenja u pogledu iznosa obeštećenja. Tačka 116. daje uputstva o kasnijem računovodstvenom postupanju sa sredstvima obeštećenja.

Najmovi u kojima je stečeno poslovanje najmoprimac

- 82A. Stjecatelj priznaje imovinu s pravom korištenja i obaveze po osnovu najma za najmove određene u skladu sa MRSJS-om 43 u kojima je stečeno poslovanje najmoprimac. Stjecatelj ne mora priznati imovinu s pravom korištenja i obaveze po osnovu najma za:
- (a) najmove čije trajanje (kako je definirano MRSJS-om 43) završava u roku 12 mjeseci od datuma stjecanja; niti za
 - (b) najmove čija predmetna imovina nije velike vrijednosti (kako je opisano u tačkama od UP4. do UP9. MRSJS-a 43).
- 82B. Stjecatelj obavezu po osnovu najma mjeri po sadašnjoj vrijednosti preostalih otplata najma (kako su definirane u MRSJS-u 43) kao da je stečeni najam novi najam od datuma stjecanja. Stjecatelj imovinu s pravom korištenja mjeri po istom iznosu kao i obavezu po osnovu najma, usklađeno da se odrazi da su uslovi najma povoljni, odnosno nepovoljni u odnosu na tržišne uslove.

Izuzeća od primjene principa za mjerenje

Ponovo stečena prava

83. Stjecatelj vrijednost ponovno stečenih prava priznatih kao nematerijalna imovina mjeri na osnovu preostalog važenja odnosnog

obavezujućeg sporazuma, bez obzira da li bi učesnici na tržištu razmatrali mogućnost obnavljanja obavezujućih sporazuma pri mjerenju njihove fer vrijednosti. Tačke UP79. i UP80. daju pripadajuća uputstva za primjenu.

Transakcije plaćanja zasnovanih na dionicama

84. Stjecatelj obavezu ili vlasnički instrument povezan sa transakcijama plaćanja stečenog poslovanja zasnovanih na dionicama, odnosno zamjenom transakcija plaćanja tog poslovanja zasnovanih na dionicama sa transakcijama plaćanja stjecatelja zasnovanih na dionicama mjeri u skladu sa relevantnim međunarodnim ili računovodstvenim standardima dane zemlje koji uređuju plaćanja zasnovana na dionicama.

Priznavanje i mjerenje *goodwill* ili dobitka od kupovine po povoljnim uslovima

85. Stjecatelj priznaje *goodwill* na datum stjecanja mjereći ga po iznosu u kojem (a) u nastavku teksta prelazi (b), uz uvažavanje zahtjeva iz tačke 86:

- (a) **zbir**
 - (i) **prenesene naknade mjerene u skladu s ovim standardom, što u pravilu zahtijeva mjerenje po fer vrijednosti na datum stjecanja (vidjeti tačku 95);**
 - (ii) **iznosa svakog nekontrolirajućeg interesa u stečenom poslovanju mjerenog u skladu s ovim standardom; i**
 - (iii) **kod stjecanja koje se ostvaruje u fazama (vidjeti tačke 99. i 100.), fer vrijednosti, na datum stjecanja, udjela u kapitalu stečenog poslovanja kojeg je stjecatelj ranije držao;**
- (b) **neto iznosi, na datum stjecanja, odredive stečene imovine i preuzetih obaveza mjerenih u skladu s ovim standardom.**

86. Stjecatelj priznaje *goodwill* samo u mjeri u kojoj će stjecanje dovesti do:

- (a) **stvaranja novčanih priliva (kao što je slučaj kod stjecanja poslovanja koje stvara novac); i/ili**
- (b) **smanjenja neto odliva novca stjecatelja.**

Stjecatelj svaki dalji iznos u kojem (a) iz tačke 85. prelazi (b) priznaje kao gubitak u suficitu ili deficitu. Tačka UP93. daje uputstva za primjenu o ovom pitanju.

87. U stjecanju u kojem stjecatelj i stečeno poslovanje (ili njegovi bivši vlasnici) razmjenjuju samo vlasnička učešća, može se pokazati da je fer vrijednost vlasničkih učešća stečenog poslovanja na datum stjecanja moguće pouzdanije izmjeriti nego fer vrijednost vlasničkih učešća stjecatelja na taj datum. Ako je to slučaj, stjecatelj iznos *goodwill* utvrđuje na osnovu fer vrijednost vlasničkih učešća stečenog poslovanja na datum stjecanja umjesto fer vrijednosti prenesenih vlasničkih učešća na taj datum. Kako bi utvrdio iznos *goodwill* u stjecanju kod kojeg se ne prenosi nikakva naknada, stjecatelj koristi fer vrijednost udjela stjecatelja u stečenom poslovanju na datum stjecanja umjesto fer vrijednosti prenesene naknade na taj datum (vidjeti podstavku i. stavke a. tačke 85). Tačka UP94. daje pripadajuća uputstva za primjenu.

Kupovina po povoljnim uslovima

88. Povremeno će se desiti da, u kombinaciji u javnom sektoru razvrstanoj kao stjecanje, stjecatelj izvrši kupovinu po povoljnim uslovima, što je stjecanje kod kojeg iznos iz stavke (b) tačke 85. premašuje zbir iznosa iz stavke (a) te tačke. Ako taj višak bude prisutan i nakon primjene zahtjeva iz tačke 90, stjecatelj nastali dobitak priznaje u suficitu ili deficitu na datum stjecanja. Dobitak se pripisuje stjecatelju.
89. Kupovina po povoljnim uslovima se može dogoditi, na primjer, kod stjecanja koje predstavlja prinudnu prodaju u kojoj prodavač postupa pod ekonomskim pritiscima. I izuzeća od priznavanja, odnosno mjerenja za određene stavke razmatrane u tačkama od 76. do 84., međutim, mogu rezultirati priznavanjem dobitka (ili promjenom iznosa priznatog dobitka) od kupovine po povoljnim uslovima.
90. Prije priznavanja dobitka od kupovine po povoljnim uslovima, stjecatelj treba ponovo procijeniti da li je tačno odredio svu stečenu imovinu i sve preuzete obaveze te priznati svaku dodatnu imovinu ili obaveze prepoznate kroz tu ponovnu procjenu. Stjecatelj potom preispituje postupke korištene da se izmjere iznosi za koje ovaj standard zahtijeva da se priznaju na datum stjecanja za svaku od sljedećih stavki:
- (a) **odredivu stečenu imovinu i preuzete obaveze;**

- (b) nekontrolirajuće interese u stečenom poslovanju, ako postoje;
- (c) kod stjecanja koje se ostvaruje u fazama, vlasničko učešće u stečenom poslovanju koje je stjecatelj ranije držao; i
- (d) prenesenu naknadu.

Cilj opisane ponovne procjene je osigurati da mjerenja primjereno odražavaju razmatranje svih dostupnih informacija na datum stjecanja.

91. U javnom sektoru, subjekat nekada stiče kontrolu nad poslovanjem kroz transakciju koja nije transakcija razmjene u sklopu koje prenosi naknadu koja nije približno jednaka fer vrijednosti stečenog poslovanja. U takve slučajeve spadaju, između ostalog:
 - (a) kompenzirane zapljene poslovanja ili subjekata; i
 - (b) prijenos poslovanja sa donatora na stjecatelja za nominalnu naknadu.
92. Kada je kombinacija u javnom sektoru po svojoj ekonomskoj suštini stjecanje, sa takvim stjecanjem bez razmjene se postupa kao sa kupovinom po povoljnim uslovima i obračunava se u skladu sa tačkama 88, 89. i 90.

Stjecanje bez razmjene kod kojeg se ne prenosi nikakva naknada

93. U javnom sektoru, subjekat nekada stiče kontrolu nad poslovanjem kroz transakciju koja nije transakcija razmjene u sklopu koje ne prenosi nikakvu naknadu. U takve slučajeve spadaju, između ostalog:
 - (a) nekompenzirane zapljene poslovanja ili subjekata (poznate i kao prisilna nacionalizacija);
 - (b) prijenos poslovanja sa donatora na subjekat bez naknade. Takvi prijenosi mogu poprimiti i oblik ostavštine; i
 - (c) prijenos poslovanja na subjekat u uvjetima kada poslovanje ima neto obaveze. Subjekt može prihvatiti prijenos neto obaveza da bi spriječio prestanak poslovanja. Takve transakcije se još nazivaju i spašavanje od propadanja.
94. Kada je kombinacija u javnom sektoru po svojoj ekonomskoj suštini stjecanje, stjecatelj koji stekne kontrolu nad stečenim poslovanjem kroz transakciju koja nije transakcija razmjene u sklopu koje ne prenosi nikakvu naknadu ne priznaje *goodwill*. On priznaje dobitak ili gubitak u suficitu ili deficitu u skladu sa tačkom 86.

Prenesena naknada

95. Naknada prenesena u sklopu stjecanja se mjeri po fer vrijednosti, koja se izračunava kao zbir fer vrijednosti, na datum stjecanja, imovine koju je prenio stjecatelj, obaveza koje je stjecatelj stvorio bivšim vlasnicima stečenog poslovanja i vlasničkih udjela koje je stjecatelj izdao. (Svaki dio plaćanja stjecatelja zasnovanog na dionicama razmijenjen za naknade koje drže zaposlenici stečenog poslovanja uključen u naknadu prenesenu u stjecanju, međutim, treba mjeriti u skladu sa tačkom 84. umjesto po fer vrijednosti). U primjere mogućih vidova naknade spadaju novac, druga imovina, posao ili kontrolirani subjekat stjecatelja, potencijalna naknada, redovni ili povlašteni vlasnički instrumenti, opcije, varanti i udjeli članova u uzajamnim subjektima.
96. Prenesena naknada može uključivati imovinu ili obaveze stjecatelja čije se knjigovodstvene vrijednosti razlikuju od njihovih fer vrijednosti na datum stjecanja (kao što su nenovčana imovina ili posao stjecatelja). Kada je to slučaj, stjecatelj vrši ponovno mjerenje prenesene imovine ili obaveza po njihovim fer vrijednostima na datum stjecanja i izvedene dobitke ili gubitke, ako postoje, priznaje u suficit ili deficit. Nekad, međutim, prenesena imovina ili obaveze ostaju u kombiniranom subjektu nakon stjecanja (na primjer, jer su imovina ili obaveze prenesene na stečeno poslovanje umjesto njegovim bivšim vlasnicima), te stjecatelj stoga zadržava kontrolu nad istima. U takvoj situaciji, stjecatelj tu imovinu i obaveze mjeri po njihovim knjigovodstvenim vrijednostima neposredno prije datuma stjecanja i ne priznaje nikakav dobitak ni gubitak u suficit ili deficit od imovine ili obaveza koje kontrolira kako prije tako i nakon stjecanja.

Potencijalna naknada

97. Naknada koju stjecatelj prenese u zamjenu za stečeno poslovanje uključuje svaku imovinu ili obavezu koja nastane iz aranžmana o potencijalnoj naknadi (vidjeti tačku 95). Stjecatelj priznaje fer vrijednost potencijalne naknade na datum stjecanja kao dio naknade prenesene u zamjenu za stečeno poslovanje.
98. Stjecatelj obavezu plaćanja potencijalne naknade koja zadovoljava definiciju financijskog instrumenta treba klasificirati kao financijsku obavezu ili kao komponentu neto imovine/kapitala na osnovu definicija vlasničkog instrumenta i financijske obaveze iz tačke 9. MRSJS-a 28. Stjecatelj kao imovinu treba klasificirati pravo na povrat prethodno prenesene naknade ako se ispune određeni uslovi. Tačka 117. daje uputstva za kasnije računovodstveno postupanje s potencijalnim naknadama.

Stjecanje koje se ostvaruje u fazama

99. Stjecatelj nekad stiče kontrolu nad stečenim poslovanjem u kojem je imao vlasnički udio neposredno prije datuma stjecanja. Na primjer, na dan 31.12.20X1. godine, Subjekt A ima 35% manjinskih vlasničkih udjela u Subjektu B. Na taj dan, Subjekt A kupuje dodatnih 40% udjela u Subjektu B, što mu daje kontrolu nad tim subjektom. U ovom standardu, takve transakcije se nazivaju stjecanja koja se ostvaruju u fazama a nekad i postupna stjecanja.
100. Kod stjecanja koje se ostvaruje u fazama, stjecatelj je dužan ponovo izmjeriti svoj prijašnji vlasnički udio u stečenom poslovanju po fer vrijednosti na datum stjecanja i priznati nastali dobitak ili gubitak, ako postoji, u suficit, odnosno deficit ili u neto imovini/kapitalu, kako je primjereno. U prethodnim izvještajnim periodima, stjecatelj je možda priznao promjene vrijednosti svog vlasničkog udjela u stečenom poslovanju u neto imovini/kapitalu. Kada je to slučaj, iznos koji je bio priznat u neto imovini/kapitalu se treba priznati na istoj osnovi koja bi bila obavezna da je stjecatelj direktno otuđio svoj raniji vlasnički udio.
- 100A. Kada strana u zajedničkom aranžmanu (kako je definiran MRSJS-om 37 *Zajednički aranžmani*) stekne kontrolu nad poslovanjem koje je zajedničko poslovanje (kako je definirano MRSJS-om 37) i imala je prava na imovinu i odgovornost za obaveze povezane s tim zajedničkim poslovanjem neposredno prije datuma stjecanja, ta transakcija je stjecanje koje se ostvaruje u fazama. U skladu s tim, stjecatelj je dužan primijeniti zahtjeve koji se odnose na stjecanja koja se ostvaruju u fazama, uključujući ponovno mjerenje svog ranijeg udjela u zajedničkom poslovanju na način opisan u tački 100. Pri tome, stjecatelj mora izvršiti ponovno mjerenje svih svojih prijašnjih udjela u danom zajedničkom poslovanju.

Dodatna uputstva za primjenu metode stjecanja kod stjecanja koja se ostvaruju kroz promjene prava glasa, isključivo na osnovu ugovora i u sličnim uslovima kada se ne prenosi nikakva naknada

Stjecanje koje se ostvaruje kroz promjenu prava glasa, isključivo na osnovu ugovora i u sličnim uslovima kada se ne prenosi nikakva naknada

101. Stjecatelj nekad stiče kontrolu nad stečenim poslovanjem bez prenošenja naknade. Za računovodstveno postupanje sa tim kombinacijama u javnom sektoru se primjenjuje metoda stjecanja. U takve slučajeve spada to da:
- (a) stečeno poslovanje otkupljuje dovoljan broj svojih vlastitih udjela da bi postojeći ulagač (stjecatelj) stekao kontrolu;
 - (b) prava veta manjinskih vlasnika prestaju važiti, a koja su stjecatelja ranije sprječavala da kontrolira stečeno poslovanje u kojem je imao većinu prava glasa;
 - (c) se stjecatelj i stečeno poslovanje dogovore da kombiniraju svoja poslovanja isključivo na osnovu ugovora. Stjecatelj ne prenosi nikakvu naknadu u zamjenu za kontrolu nad stečenim poslovanjem i nema vlasničkih udjela u stečenom poslovanju koje je moguće kvantificirati, bilo na datum stjecanja ili prije njega.
102. Kod stjecanja koje se ostvaruje isključivo na osnovu ugovora, stjecatelj vlasnicima stečenog poslovanja treba pripisati iznos neto imovine tog poslovanja priznat u skladu s ovim standardom. Drugim riječima, vlasnički udjeli u stečenom poslovanju koje je moguće kvantificirati i koje su držale strane koje nisu stjecatelj postaju nekontrolirajući interesi u financijskim izvještajima stjecatelja nakon stjecanja čak i ako to ima za rezultat da su svi vlasnički udjeli u stečenom poslovanju koje je moguće kvantificirati pripisani vlasnicima nekontrolirajućih interesa.

Mjerni period

103. Ako početno obračunavanje stjecanja nije potpuno do kraja izvještajnog perioda u kojem se stjecanje izvrši, stjecatelj u svojim financijskim izvještajima iskazuje privremene vrijednosti za stavke čije obračunavanje je nepotpuno. Tokom mjernog perioda, stjecatelj retroaktivno usklađuje privremene vrijednosti priznate na datum stjecanja kako bi odrazio nove informacije o činjenicama i okolnostima koje su postojale na datum stjecanja i koje bi, da su bile poznate, uticale na mjerenje iznosa priznatih sa tim datumom. Tokom mjernog perioda, stjecatelj također priznaje dodatnu imovinu i obaveze ako dođe do novih informacija o činjenicama i okolnostima koje su postojale na datum stjecanja i koje bi, da su bile poznate, rezultirale priznavanjem te imovine i obaveza sa tim datumom. Mjerni period završava čim stjecatelj dobije informacije koje je tražio o činjenicama i okolnostima koje su postojale na datum stjecanja ili sazna da nije moguće doći do više informacija. Mjerni period, međutim, ne smije prelaziti godinu dana od datuma stjecanja.
104. Mjerni period je period nakon datuma stjecanja tokom kojeg stjecatelj može uskladiti privremene vrijednosti priznate za stjecanje. On stjecatelju daje dovoljno vremena da prikupi informacije potrebne za određivanje i mjerenje sljedećih stavki na datum stjecanja u skladu sa zahtjevima ovog standarda:

- (a) odredive stečene imovine, preuzetih obaveza i svih nekontrolirajućih interesa u stečenom poslovanju;
 - (b) naknade prenesene u zamjenu za stečeno poslovanje (ili druge iznose koji se koriste kod mjerenja *goodwill*);
 - (c) kod stjecanja koje se ostvaruju u fazama, vlasničkih udjela u stečenom poslovanju koje je stjecatelj ranije držao; i
 - (d) nastalog *goodwill*, odnosno dobitka ili gubitka od kupovine po povoljnim uslovima.
105. Stjecatelj mora razmotriti sve relevantne faktore kako bi utvrdio da li bi informacije prikupljene nakon datuma stjecanja trebale dovesti do usklađivanja privremenih priznatih vrijednosti, odnosno to da li su te informacije proistekle iz događaja koji su se desili nakon datuma stjecanja. U relevantne faktore spadaju datum kada su dodatne informacije pribavljene i to da li stjecatelj može prepoznati razlog za promjenu privremenih vrijednosti. Vjerovatnije je da će informacije pribavljene neposredno nakon datuma stjecanja nego informacije pribavljene nekoliko mjeseci kasnije odražavati okolnosti koje su postojale na datum stjecanja. Na primjer, osim ako je moguće identificirati intervenciju koja je promijenila njenu fer vrijednost, prodaja imovine trećoj strani neposredno nakon datuma stjecanja za vrijednost koja se značajno razlikuje od njene privremene fer vrijednosti izmjerene na taj datum vjerovatno bi ukazivala da je napravljena greška u privremenoj vrijednosti.
106. Stjecatelj povećanje (smanjenje) privremenih vrijednosti priznatih za odredivu imovinu (obaveze) priznaje tako što smanjuje (povećava) *goodwill*. Nove informacije pribavljene tokom mjernog perioda, međutim, u nekim slučajevima mogu dovesti do usklađivanja privremenih vrijednosti više od jedne stavke imovine ili obaveza. Na primjer, postoji mogućnost da je stjecatelj preuzeo obavezu plaćanja odštete za nesreću koja se desila u pogonu stečenog poslovanja a da ta odšteta ili njen dio budu pokriveni osiguranjem od odgovornosti stečenog poslovanja. Ako stjecatelj u mjernom periodu stekne nove informacije o fer vrijednosti te obaveze, usklađivanje prema *goodwillu* nastalom iz promjene privremene vrijednosti koja je priznata za tu obavezu bi se prebilo (u cijelosti ili djelomično) pripadajućim usklađivanjem prema *goodwillu* nastalom iz promjene privremene vrijednosti priznate na ime potraživanja od osiguravajućeg društva.
107. Tokom mjernog perioda, stjecatelj priznaje usklađivanja privremenih vrijednosti kao da je obračunavanje stjecanja bilo potpuno na datum stjecanja. U skladu s tim, stjecatelj prepravlja uporedive informacije za prethodne periode prezentirane u financijskim izvještajima kada se ukaže potrebe za tim, uključujući mijenjanje svake deprecijacije, amortizacije ili drugih učinaka prihoda koji su priznati pri kompletiranju početnog obračunavanja.
108. Po završetku mjernog perioda, stjecatelj obračunavanje stjecanja mijenja isključivo da bi ispravio neku grešku u skladu sa MRSJS-om 3.

Utvrđivanje šta sve predstavlja dio transakcije stjecanja

109. **Postoji mogućnost da su stjecatelj i stečeno poslovanje imali odnos ili drugi vid aranžmana prije početka pregovora o predmetnom stjecanju, odnosno da su stupili u aranžman tokom tih pregovora koji je nezavisan od stjecanja. U bilo kojoj od tih situacija, stjecatelj je dužan odrediti sve iznose koji ne čine dio onoga što su stjecatelj i stečeno poslovanje (ili njegovi bivši vlasnici) razmijenili u sklopu stjecanja, to jeste iznose koji ne predstavljaju dio razmjene za stečeno poslovanje. Stjecatelj u sklopu primjene metode stjecanja priznaje samo naknadu koja je prenesena za stečeno poslovanje te imovinu stečenu i obaveze preuzete u zamjenu za stečeno poslovanje. Zasebne transakcije se obračunavaju u skladu s relevantnim MRSJS-ovima.**
110. Transakcija u koju je stupio stjecatelj ili se stupilo u njegovo ime, odnosno koja je sklopljena primarno u korist stjecatelja ili kombiniranog subjekta a ne u korist stečenog poslovanja (ili njegovih bivših vlasnika) prije stjecanja vjerovatno će predstavljati zasebnu transakciju. U primjere zasebnih transakcija koje ne treba uvrštavati pri primjeni metode stjecanja spadaju:
- (a) transakcije kojima se, u suštini, poravnava raniji odnos između stjecatelja i stečenog poslovanja;
 - (b) transakcije koje služe za kompenziranje zaposlenih ili bivših vlasnika stečenog poslovanja za budući rad; i
 - (c) transakcije koje služe za povrat troškova u vezi sa stjecanjem koje su stečeno poslovanje ili njegovi bivši vlasnici platili za stjecatelja.

Tačkama od UP99. do UP106. se daju uputstva za primjenu o ovom pitanju.

Troškovi povezani sa stjecanjem

111. Troškovi povezani sa stjecanjem su troškovi koji nastanu kod stjecatelja da bi se izvršilo stjecanje. U te troškove spadaju naknade posrednika, troškovi savjetodavnih, pravnih, računovodstvenih, procjeniteljskih i drugih stručnih ili konzultantskih usluga, opći administrativni troškovi, uključujući troškove održavanja internog odjela za stjecanja, te troškovi registracije i

emitiranja dužničkih i vlasničkih vrijednosnih papira. Stjecatelj troškove povezane sa stjecanjem obračunava kao rashode u periodima u kojima su ti troškovi nastali a usluge primljene, uz samo jedno izuzeće. Troškovi emitiranja dužničkih i vlasničkih vrijednosnih papira se priznaju u skladu sa MRSJS-om 28 i MRSJS-om 41.

Kasnije mjerenje i obračunavanje

112. **U pravilu, stjecatelj imovinu stečenu, obaveze preuzete ili napravljene i vlasničke instrumente emitirane u sklopu stjecanja kasnije mjeri i obračunava u skladu s drugim MRSJS-ovima koji se primjenjuju na te stavke, zavisno od njihove prirode. Ipak, ovaj standard daje uputstva za kasnije mjerenje i obračunavanje sljedeće imovine stečene, obaveza preuzetih ili nastalih i vlasničkih instrumenata emitiranih u sklopu stjecanja:**

- (a) **ponovo stečenih prava;**
- (b) **potencijalnih obaveza priznatih sa datumom stjecanja;**
- (c) **sredstava obeštećenja;**
- (d) **potencijalnih naknada, i**
- (e) **poreza na dobit (tamo gdje nisu uvršteni u uslove stjecanja).**

Tačkama UP107. i UP108. su dana pripadajuća uputstva za primjenu.

Ponovo stečena prava

113. Ponovo stečeno pravo priznato kao nematerijalna imovina se amortizira tokom preostalog perioda važenja obavezujućeg sporazuma po kojem je pravo dano, onda kada je ono dano na određeni period. U slučajevima kada je pravo dano na neodređeni period, stjecatelj ga testira na umanjenje vrijednosti najmanje jednom godišnje i kad god postoje naznake da je došlo do umanjenja vrijednosti prava. Stjecatelj koji kasnije proda ponovo stečeno pravo trećoj strani uključuje knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine u utvrđivanje dobitka ili gubitka od te prodaje.

Prijenosi, zajmovi po povoljnim uslovima i slične beneficije koje su neki stjecatelj ili stečeno poslovanje primali na osnovu kriterija koji bi se mogli promijeniti uslijed stjecanja

114. Prijenos, zajam po povoljnim uslovima ili slična beneficija koje su neki stjecatelj ili stečeno poslovanje ranije primali na osnovu kriterija koji se promijene uslijed stjecanja se moraju ponovo procijeniti prospektivno u skladu sa drugim MRSJS-ovima (više uputstava o ovome su dana u tačkama UP109, UP110. i UP111).

Potencijalne obaveze

115. Nakon početnog priznavanja i sve dok se obaveza ne izmiri, ne poništi ili ne istekne, stjecatelj potencijalnu obavezu priznatu u sklopu stjecanja mjeri po višem od sljedećih:

- (a) iznosu koji bi se priznavao u skladu sa MRSJS-om 19; ili po
- (b) početno priznatom iznosu umanjenom, ako je primjereno, za kumulativnu amortizaciju priznatu u skladu sa MRSJS-om 9 *Prihod od transakcija razmjene*.

Ovaj zahtjev se ne primjenjuje na ugovore koji se obračunavaju u skladu sa MRSJS-om 41 *Financijski instrumenti*.

Sredstva obeštećenja

116. Na kraju svakog narednog izvještajnog perioda, stjecatelj sredstva obeštećenja koja su priznata na datum stjecanja mjeri na istoj osnovi kao i obavezu, odnosno imovinu u odnosu na koje se nudi obeštećenje, uz uvažavanje svih ugovornih ograničenja njihovog iznosa i, kada je riječ o sredstvima obeštećenja koja se kasnije ne mjere po njihovoj fer vrijednosti, procjena uprave o naplativosti sredstava obeštećenja. Stjecatelj prestaje priznavati sredstva obeštećenja samo kada ih naplati, proda ili na drugi način izgubi pravo na njih.

Potencijalna naknada

117. Neke promjene fer vrijednosti potencijalnih naknada koje stjecatelj priznaje nakon datuma stjecanja mogu proisteći iz dodatnih informacija o činjenicama i okolnostima koje su postojale na datum stjecanja do kojih stjecatelj dođe nakon tog datuma. Takve promjene predstavljaju usklađivanja iz mjernog perioda u skladu sa tačkama od 103. do 107. Promjene koje rezultiraju iz događaja nakon datuma stjecanja, poput zarade ciljanih prihoda, ostvarivanja konkretne cijene dionice ili prekretnice na projektu istraživanja i razvoja, ne predstavljaju usklađivanja iz mjernog perioda. Stjecatelj promjene fer vrijednosti potencijalne naknade koja ne predstavljaju usklađivanja iz mjernog perioda obračunava kako slijedi:

- (a) potencijalnu naknadu klasificiranu kao komponenta neto imovine/kapitala ne treba ponovo mjeriti i njeno kasnije izmirenje se obračunava u sklopu neto imovine/kapitala;
- (b) druge potencijalne naknade koje
 - (i) spadaju u djelokrug MRSJS-a 41 se mjere po fer vrijednosti na svaki datum izvještavanja a promjene fer vrijednosti priznaju u suficit ili deficit u skladu sa MRSJS-om 41;
 - (ii) ne spadaju u djelokrug MRSJS-a 41 se mjere po fer vrijednosti na svaki datum izvještavanja a promjene fer vrijednosti priznaju u suficit ili deficit.

Porezi na dobit (tamo gdje nisu uvršteni u uslove stjecanja)

118. Stjecanja koja uključuju subjekte javnog sektora mogu dovesti do toga da porezna uprava otpiše dugovanja po osnovu poreznih obaveza nakon stjecanja. Stjecatelj otpisane porezne obaveze obračunava prospektivno u skladu s relevantnim međunarodnim ili računovodstvenim standardima dane zemlje koji uređuju poreze na dobit.

Objavljivanje

119. **Stjecatelj je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih finansijskih izvještaja omogućavaju da ocijene prirodu i finansijske učinke stjecanja koje se desi bilo:**
- (a) u tekucem izvještajnom periodu; ili**
 - (b) nakon završetka izvještajnog perioda, ali prije nego se odobri izdavanje finansijskih izvještaja.**
120. Da bi ispunio cilj iz tačke 119, stjecatelj za svako stjecanje koje se desi u izvještajnom periodu objavljuje sljedeće informacije:
- (a) naziv i opis svakog stečenog poslovanja;
 - (b) datum stjecanja;
 - (c) postotak stečenih vlasničkih udjela s pravima glasa ili sličnih instrumenata;
 - (d) glavne razloge za stjecanje i opis načina na koji je stjecatelj stekao kontrolu nad stečenim poslovanjem, uključujući, tamo gdje je primjenjivo, pravnu osnovu za stjecanje;
 - (e) kvalitativni opis faktora koji čine priznati *goodwill*, poput sinergija koje se očekuju od kombiniranja poslova stečenog poslovanja i stjecatelja, nematerijalne imovine koja ne ispunjava uslove da se zasebno prizna ili drugih faktora;
 - (f) fer vrijednost s datumom stjecanja za ukupnu prenesenu naknadu i fer vrijednost s datumom stjecanja za sve značajnije klase naknada, kao što su
 - (i) novac;
 - (ii) druga materijalna ili nematerijalna imovina, uključujući poslove ili kontrolirane subjekte stjecatelja;
 - (iii) nastale obaveze, poput obaveze za potencijalnu naknadu; i
 - (iv) vlasnički udjeli stjecatelja, uključujući broj instrumenata ili udjela koji su emitirani ili se mogu emitirati i metodu koja je korištena za mjerenje fer vrijednosti tih instrumenata i udjela;
 - (g) za aranžmane o potencijalnim naknadama i sredstva obeštećenja
 - (i) iznos priznat s datumom stjecanja;
 - (ii) opis aranžmana i osnovu za utvrđivanje iznosa plaćanja; i
 - (iii) procjenu raspona mogućih rezultata (nediskontiranih) ili, kada nije moguće procijeniti taj raspon, tu činjenicu i razloge zašto to nije moguće. Ako nije određen maksimalni iznos plaćanja, stjecatelj mora objaviti i tu činjenicu;
 - (h) za stečena potraživanja
 - (i) fer vrijednost potraživanja;
 - (ii) bruto iznose potraživanja na koja polaže pravo prema obavezujućem sporazumu; i

- (iii) najprecizniju procjenu, sa datumom stjecanja, novčanih tokova prema obavezujućem sporazumu koje ne očekuje da naplati.

Ova objavljivanja treba dati prema najznačajnijim klasama potraživanja, kao što su zajmovi, najmovi i druge klase potraživanja;

- (i) iznose priznate sa datumom stjecanja za svaku značajnu klasu stečene imovine i preuzetih obaveza;
- (j) za svaku potencijalnu naknadu priznatu u skladu sa tačkom 77, informacije koje zahtijeva tačka 98. MRSJS-a 19. Onda kada potencijalna obaveza nije priznata jer nije moguće pouzdano izmjeriti njenu fer vrijednost, stjecatelj objavljuje
 - (i) informacije koje zahtijeva tačka 100. MRSJS-a 19; i
 - (ii) razloge zašto obavezu nije moguće pouzdano izmjeriti;
- (k) ukupni iznos *goodwill*a koji očekuje da će moći iskoristiti kao porezni odbitak;
- (l) za transakcije koje se priznaju odvojeno od stjecanja imovine i preuzimanja obaveza u sklopu stjecanja prema tački 109.
 - (i) opis svake transakcije;
 - (ii) na koji način je stjecatelj obračunao svaku od transakcija;
 - (iii) iznose priznate za svaku transakciju i linijske stavke financijskog izvještaja u okviru kojih su priznati; i
 - (iv) ako transakcija u suštini predstavlja poravnanje ranijeg odnosa, metodu koja je korištena za utvrđivanje iznosa poravnanja;
- (m) u objavljivanja za transakcije koje se prema tački (l) priznaju odvojeno obavezno je uvrstiti i iznos troškova povezanih sa stjecanjem i, zasebno, iznos onih od tih troškova koji su priznati kao rashod i linijske stavke izvještaja o financijskim rezultatima u sklopu kojih su priznati. Potrebno je objaviti i iznos svih troškova emitiranja koji nisu priznati kao rashod i kako su priznati;
- (n) kod stjecanja kod kojih se gubitak priznaje u suficitu ili deficitu (vidjeti tačku 86)
 - (i) iznos gubitka priznatog u skladu sa tačkom 86. i linijsku stavku izvještaja o financijskim rezultatima u sklopu koje je priznat; i
 - (ii) opis razloga zašto je transakcija dovela do gubitka;
- (o) kod kupovina po povoljnim uslovima (vidjeti tačke 88, 89. i 90)
 - (i) iznos svakog dobitka priznatog u skladu sa tačkom 88. i linijsku stavku izvještaja o financijskim rezultatima u sklopu koje je priznat; i
 - (ii) opis razloga zašto je transakcija dovela do dobitka;
- (p) za svako stjecanje kod kojeg stjecatelj drži manje od sto posto vlasničkih udjela koje je moguće kvantificirati ili jednakih instrumenata u stečenom poslovanju na datum stjecanja
 - (i) iznos nekontrolirajućih interesa u stečenom poslovanju priznat na datum stjecanja i osnovu za mjerenje tog iznosa; i
 - (ii) za svaki nekontrolirajući interes u stečenom poslovanju mjeren po fer vrijednosti, tehniku, odnosno tehnike određivanja vrijednosti i značajne ulazne vrijednosti korištene za njihovo mjerenje;
- (q) kod stjecanja koja se ostvaruju u fazama
 - (i) fer vrijednost, s datumom stjecanja, vlasničkih udjela u stečenom poslovanju koje je stjecatelj držao neposredno prije datuma stjecanja; i
 - (ii) iznos svakog dobitka ili gubitka priznatog kao rezultat ponovnog mjerenja prema fer vrijednosti vlasničkih udjela u stečenom poslovanju koje je stjecatelj držao prije stjecanja (vidjeti tačku 100) i linijsku stavku izvještaja o financijskim rezultatima u sklopu koje je taj dobitak ili gubitak priznat;

(r) sljedeće informacije

- (i) iznose prihoda i rashoda, te suficita ili deficita stečenog poslovanja od datuma stjecanja uvrštene u konsolidirani izvještaj o financijskim rezultatima za izvještajni period; i
- (ii) prihode i rashode, te suficit ili deficit kombiniranog subjekta za tekući izvještajni period kao da je datum stjecanja za sva stjecanja koja su se desila tokom predmetne godine bio početak godišnjeg izvještajnog perioda.

Ako je objavljivanje bilo koje od informacija iz posljednje stavke neizvodivo, stjecatelj mora objaviti tu činjenicu i objasniti zašto je objavljivanje neizvodivo. Pojam „neizvodivo“ se u ovom standardu koristi u istom značenju kao i MRSJS-u 3.

- 121. Za stjecanja koja su se desila u izvještajnom periodu koja pojedinačno nisu, ali skupa jesu značajna, stjecatelj mora objaviti objedinjene informacije koje zahtijevaju stavke od (e) do (r) tačke 120.
- 122. Ako datum stjecanja za neko stjecanje pada nakon završetka izvještajnog perioda, ali prije nego se odobri izdavanje financijskih izvještaja, stjecatelj je dužan objaviti informacije koje zahtijeva tačka 120, osim kada početno obračunavanje tog stjecanja u trenutku odobravanja izdavanja financijskih izvještaja nije potpuno. U takvom slučaju, stjecatelj mora opisati koja objavljivanja nije bilo moguće izvršiti i zašto.
- 123. **Stjecatelj je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih financijskih izvještaja omogućavaju da ocjene financijske učinke usklađivanja koja su priznata u tekućeg izvještajnog periodu i odnose se na stjecanja izvršena u tom ili u prethodnim izvještajnim periodima.**
- 124. Da bi zadovoljio cilj iz tačke 123, stjecatelj objavljuje sljedeće informacije za svako značajno stjecanje ili skupno za stjecanja koja pojedinačno nisu, ali zajedno jesu značajna:
 - (a) ako početno obračunavanje stjecanja nije potpuno (vidjeti tačku 103) u odnosu na pojedine stavke imovine, obaveza, nekontrolirajućih interesa ili naknada, zbog čega su iznosi priznati u financijskim izvještajima za to stjecanje utvrđeni samo u privremenim vrijednostima
 - (i) razloge zašto je početno obračunavanje za stjecanje nepotpuno;
 - (ii) imovinu, obaveze, vlasničke udjele koje je moguće kvantificirati (ili jednake instrumente) ili stavke naknada za koje početno obračunavanje nije potpuno;
 - (iii) vrstu i iznose svih usklađivanja iz mjernog perioda koja su priznata tokom izvještajnog perioda u skladu sa tačkom 107;
 - (b) za svaki izvještajni period nakon datuma stjecanja pa sve dok subjekat ne naplati, proda ili na drugi način izgubi pravo na imovinu potencijalne naknade, odnosno dok ne izmiri obavezu po osnovu potencijalne naknade ili se ta obaveza ne poništi ili ne istekne
 - (i) sve promjene priznatih iznosa, uključujući eventualne razlike koje se jave nakon izmirenja;
 - (ii) sve promjene u rasponu mogućih rezultata (nediskontirano) i razloge za te promjene; i
 - (iii) tehnike vrjednovanja i ključne ulazne vrijednosti za model korištene pri mjerenju potencijalne naknade;
 - (c) za potencijalne obaveze priznate u sklopu stjecanja, stjecatelj objavljuje informacije koje zahtijevaju tačke 97. i 98. MRSJS-a 19 za svaku klasu rezervisanja;
 - (d) usklađivanje knjigovodstvene vrijednosti *goodwill* na početku i na kraju izvještajnog perioda, zasebno prikazujući
 - (i) bruto iznos i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti na početku izvještajnog perioda;
 - (ii) dodatni *goodwill* priznat tokom izvještajnog perioda;
 - (iii) usklađivanja proistekla iz narednog priznavanja iznosa u izvještajnom periodu u skladu sa relevantnim međunarodnim ili računovodstvenim standardima dane zemlje koji uređuju poreze na dobit;
 - (iv) *goodwill* koji se prestao priznavati u izvještajnom periodu;
 - (v) gubitke od umanjenja vrijednosti priznate tokom izvještajnog perioda u skladu sa MRSJS-om 26 *Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac* (MRSJS 26 nalaže objavljivanje informacija o naplativim iznosima i umanjenju vrijednosti *goodwill* u dodatku ovom zahtjevu);
 - (vi) neto razlike deviznih kurseva koje se jave tokom izvještajnog perioda u skladu sa MRSJS-om 4 *Efekti promjena*

kurseva stranih valuta;

- (vii) sve druge promjene knjigovodstvene vrijednosti tokom izvještajnog perioda;
- (viii) bruto iznos i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti na kraju izvještajnog perioda;
- (e) iznos i objašnjenje svakog dobitka ili gubitka priznatog u tekućem izvještajnom periodu koji se ujedno
 - (i) odnosi na određivu imovinu stečenu ili obaveze preuzete u sklopu stjecanja koje je izvršeno u tekućem ili prethodnom izvještajnom periodu; i
 - (ii) zbog svoje veličine, prirode ili nastanka treba da se objavi u funkciji razumijevanja financijskih izvještaja kombiniranog subjekta;
- i
- (f) ako su dugovanja po osnovu poreznih obaveza otpisana prema uslovima stjecanja (vidjeti tačke 78. i 79)
 - (i) iznos otpisanog dugovanja po osnovu poreznih obaveza; i
 - (ii) onda kada je stjecatelj porezna uprava, detaljan opis usklađivanja poreznih potraživanja.

125. Ako se konkretnim objavljivanjima koja zahtijevaju ovaj standard i drugi MRSJS-ovi ne ispunjavaju ciljevi iz tačaka 119. i 123, stjecatelj je dužan objaviti i sve dodatne informacije koje su potrebne da se ispune ti ciljevi.

Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

Datum stupanja na snagu

126. Ovaj standard se primjenjuje prospektivno na kombinacije u javnom sektoru čiji datum amalgamacije, odnosno datum stjecanja padaju na ili nakon početka prvog godišnjeg izvještajnog perioda koji počinje na ili nakon 1. januara/siječnja 2019. godine. Potiče se i njegova ranija primjena. Ako ovaj standard primijeni prije 1. januara/siječnja 2019. godine, subjekat je dužan objaviti tu činjenicu.
- 126A. MRSJS-om 41, izdanim u augustu/kolovozu 2018. godine, izvršene su izmjene i dopune tačaka 25, 45, 70, 111, 115, 117. i UP88. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2023. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2023. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 41.
- 126B. *Unapređenjima MRSJS-ova za 2018.*, izdanim u oktobru/listopadu 2018. godine, uvedena je tačka 100A. Subjekt tu izmjenu mora primijeniti na kombinacije u javnom sektoru čiji datum stjecanja pada na početku ili nakon početka prvih godišnjih financijskih izvještaja koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2019. godine. Dopusštena je i njena ranija primjena. Ako navedenu izmjenu primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja, 2019. godine, subjekat je dužan objaviti tu činjenicu.
- 126C. Kada subjekat usvoji MRSJS-ove na obračunskoj osnovi, kako je definirano MRSJS-om 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova)*, za financijsko izvještavanje nakon ovdje naznačenog datuma stupanja na snagu, ovaj standard se primjenjuje na godišnje financijske izvještaje subjekta koji obuhvataju periode početno sa ili nakon datuma usvajanja MRSJS-ova.
- 126D. *Unapređenjima MRSJS-ova za 2019.*, izdanim u januaru/siječnju 2020. godine, izvršene su izmjene i dopune tačke 126C. Subjekt te izmjene i dopune mora primijeniti na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja, 2021. godine. Dopusštena je i njihova ranija primjena.
- 126E. MRSJS-om 43, izdanim u januaru/siječnju 2022. godine, izvršene su izmjene i dopune tačaka 68, 71, 120, UP76. i UP89, brisane tačke UP72, UP73. i UP74. i njihovi podnaslovi te uvedene tačke 82A. i 82B. s pripadajućim naslovom. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2025. godine. Dopusštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2025. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 43.

Prijelazne odredbe

127. Imovina i obaveze koje su proistekle iz kombinacija u javnom sektoru čiji datumi stjecanja, odnosno amalgamacije su se desili prije primjene ovog standarda ne moraju se uskladiti kada se standard počne primjenjivati.

128. Stanja potencijalnih naknada koje proizlaze iz stjecanja čiji datum stjecanja pada prije datuma na koji subjekat prvi put primijeni ovaj standard se ne moraju uskladiti nakon prve primjene standarda. Kod kasnijeg obračunavanja tih stanja treba primjenjivati tačke od 129. do 132. Te tačke ne treba primjenjivati kod obračunavanja stanja potencijalnih naknada koje proizlaze iz stjecanja čiji datum stjecanja pada na ili nakon datuma na koji subjekat prvi put primijeni ovaj standard. U tačkama od 129. do 132, pod pojmom „stjecanja“ se misli isključivo na ona stjecanja čiji datum stjecanja pada prije početka primjene ovog standarda.
129. Ako sporazum o stjecanju predviđa usklađivanje troška stjecanja koji zavisi od budućih događaja, stjecatelj iznos tog usklađivanja treba uvrstiti u trošak stjecanja na datum stjecanja ako je usklađivanje izgledno i može se pouzdano izmjeriti.
130. Sporazum o stjecanju može dopuštati usklađivanja troška stjecanja koja zavise od jednog ili više budućih događaja. Ta usklađivanja mogu, na primjer, zavisiti od ostvarivanja ili održavanja određenog nivoa dobiti u budućim periodima ili od održavanja tržišne cijene instrumenata koji se emitiraju. Obično je moguće procijeniti iznos svakog takvog usklađivanja kod početnog obračunavanja stjecanja a da se informacije ne učine manje pouzdanima, iako određena neizvjesnost postoji. Ako se budući događaji ne dese ili bude potrebno izmijeniti ranije procjene, dani trošak stjecanja se mora uskladiti prema tome.
131. Onda kada sporazum o stjecanju, međutim, propisuje takvo usklađivanje, ono se ne uvrštava u trošak stjecanja kod početnog obračunavanja stjecanja ako nije izgledno, odnosno ako se ne može pouzdano izmjeriti. Ako takvo usklađivanje naknadno postane izgledno i bude ga moguće pouzdano izmjeriti, sa dodatnom naknadom treba postupati kao sa usklađivanjem troška stjecanja.
132. Pod određenim okolnostima, od stjecatelja se može zahtijevati da izvrši naknadno plaćanje prema prodavaču kao kompenzaciju za smanjenje vrijednosti dane imovine, emitiranih vlasničkih instrumenata ili obaveza koje su nastale ili ih je stjecatelj preuzeo u zamjenu za kontrolu nad stečenim poslovanjem. To će biti slučaj, primjera radi, kada stjecatelj garantira tržišnu cijenu vlasničkih ili dužničkih instrumenata emitiranih kao dio troška stjecanja te se od njega zahtijeva da emitira dodatne vlasničke ili dužničke instrumente kako bi povratio izvorno određeni trošak. U takvim slučajevima, ne priznaje se nikakvo povećanje troška stjecanja. Kada je riječ o vlasničkim instrumentima, fer vrijednost dodatnog plaćanja se prebija jednakim smanjenjem vrijednosti pripisane izvorno emitiranim instrumentima. Kod dužničkih instrumenata, na dodatno plaćanje se gleda kao na smanjenje premije ili povećanje popusta prilikom izvornog emitiranja.
133. Subjekt, kao što je uzajamni subjekat, koji još nije primijenio ovaj standard i koji je imao jednu ili više kombinacija u javnom sektoru koje su obračunavane pomoću metode kupovine (što podrazumijeva amortizaciju *goodwill*) primjenjuje prijelazne odredbe iz tačaka UP114. i UP115.

Porezi na dobit

134. Za kombinacije u javnom sektoru čiji datum stjecanja ili amalgamacije pada prije primjene ovog standarda, stjecatelj ili nastali subjekat je dužan prospektivno primijeniti zahtjeve relevantnih međunarodnih ili računovodstvenih standarda dane zemlje koji uređuju poreze na dobit. Od datuma kada se počne primjenjivati ovaj standard, stjecatelj ili nastali subjekat sve promjene koje nalažu relevantni međunarodni ili računovodstveni standardi njihove zemlje koji uređuju poreze na dobiti mora priznati kao usklađivanja u suficitu ili deficitu (odnosno, kada tako nalažu relevantni međunarodni ili računovodstveni standardi zemlje koji uređuju poreze na dobit, izvan suficita ili deficita).

Dodatak A

Uputstva za primjenu

Ovaj dodatak čini sastavni dio MRSJS-a 40.

Definicije pojmova (vidjeti tačku 5)

- UP1. U tački 5. ovog standarda, nastali subjekat je definiran kao „subjekat koji nastane kao rezultat kombiniranja jednog ili više poslovanja u sklopu amalgamacije“. Nastali subjekat izvorno nije strana u kombinaciji u javnom sektoru. On može imati pravnu formu novog subjekta ili zadržati pravni identitet jednog od kombiniranih poslovanja, ali obično ima ekonomsku suštinu novog subjekta. Kod kombinacija kod kojih jedna od uključenih strana stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja i koje su po svojoj ekonomskoj suštini amalgamacije, priroda kombinacije u pravilu nalaže da nastali subjekat ima suštinu novog subjekta.

Određivanje kombinacije u javnom sektoru (vidjeti tačku 6)

- UP2. U tački 5. ovog standarda, kombinacija u javnom sektoru je definirana kao „objedinjavanje zasebnih poslovanja u jedan subjekat javnog sektora“. Pod jednim subjektom javnog sektora se može misliti i na samostalan subjekat i na ekonomski subjekat. Određeni vidovi reorganiziranja u javnom sektoru mogu uključivati više od jedne kombinacije u javnom sektoru.

Kombinacija u javnom sektoru može nastati pod sljedećim okolnostima:

- (a) prema zajedničkom dogovoru; i
- (b) prisilno (na primjer, po slovu zakona).

UP3. U tački 5. ovog standarda, poslovanje/posao je definirano kao „integrirani skup aktivnosti i s njima povezane imovine i/ili obaveza koji se može voditi i njime se upravljati za potrebe ostvarivanja ciljeva subjekta kroz pružanje dobara i/ili usluga“.

UP4. Poslovanje se sastoji iz ulaznih vrijednosti i procesa koji se primjenjuju na te ulazne vrijednosti i koji imaju sposobnost dati izlazne vrijednosti. Iako poslovanja obično daju izlazne vrijednosti, one nisu obavezne da bi integrirani skup aktivnosti i s njima povezane imovine i/ili obaveza zadovoljio uslove da se smatra poslovanjem. Za potrebe ovog standarda, definirana su sljedeća tri (3) elementa poslovanja:

- (a) **ulazna vrijednost/input** – svaki ekonomski resurs koji stvara ili ima sposobnost da stvara izlazne vrijednosti kada se na njega primijene jedan ili više procesa;
- (b) **proces** – svi sistemi, standardi, protokoli, konvencije ili pravila koji, kada se primijene na jednu ili više ulaznih vrijednosti, stvaraju ili imaju sposobnost da stvore izlazne vrijednosti;
- (c) **izlazna vrijednost/output** – rezultat ulaznih vrijednosti i procesa koji se primjenjuju na te ulazne vrijednosti i koji stvaraju ili imaju sposobnost da stvore dobra i/ili usluge.

Navedene definicije ulaznih i izlaznih vrijednosti se razlikuju od definicija iz Smjernica za preporučenu praksu br. 3 /engl. skr. *RPG3/ Izvještavanje o učinkovitosti usluga* jer je *RPG3* usmjeren na korisnike izvan subjekta, dok poslovanje može imati korisnike unutar subjekta.

UP5. Da bi se mogao voditi i njime upravljati u definirane svrhe, integrirani skup aktivnosti i imovine i/ili obaveza mora imati dva (2) ključna elementa – ulazne vrijednosti i procese koji se primjenjuju na te ulazne vrijednosti, koji se skupa koriste ili će se koristiti da stvore izlazne vrijednosti. Poslovanje, međutim, ne mora uključivati sve ulazne vrijednosti niti procese koje je prenositelj koristio za vođenje tog poslovanja ako subjekat koji primi poslovanje ili poslovanja može nastaviti proizvoditi izlazne vrijednosti tako što će, primjera radi, integrirati poslovanje sa vlastitim ulaznim vrijednostima i procesima.

UP6. Priroda elemenata poslovanja se razlikuje od jednog do drugog sektora i od jedne do druge strukture poslova (aktivnosti) subjekta, uključujući to u kojoj fazi razvoja je sam subjekat. Čvrsto ustanovljena poslovanja često imaju veliki broj različitih vrsta ulaznih vrijednosti, procesa i izlaznih vrijednosti, dok nova poslovanja obično raspolaze sa svega nekoliko ulaznih vrijednosti i procesa a nekad daju samo jednu izlaznu vrijednost (proizvod). Gotovo sva poslovanja imaju, ali ne moraju obavezno imati obaveze.

UP7. Integrirani skup aktivnosti i imovine i/ili obaveza u fazi razvoja možda neće davati nikakve izlazne vrijednosti. U takvim slučajevima, subjekat koji prima poslovanje bi trebao razmotriti druge faktore kako bi utvrdio da li je dani skup zaista poslovanje. U te faktore spadaju, između ostalog, da li:

- (a) je taj skup već uključen u planirane osnovne aktivnosti;
- (b) taj skup uključuje zaposlene, intelektualno vlasništvo i druge ulazne vrijednosti i procese koji bi se mogli primijeniti na te ulazne vrijednosti;
- (c) taj skup slijedi plan proizvodnje izlaznih vrijednosti; i da li
- (d) će taj skup moći doći do korisnika usluga koji će primiti izlazne vrijednosti.

Kod konkretnog integriranog skupa aktivnosti i s njima povezane imovine i/ili obaveza u fazi razvoja ne moraju postojati svi pobrojani faktori da bi zadovoljavao uslove da se smatra poslovanjem.

UP8. Utvrđivanje da li je konkretni skup aktivnosti i imovine i/ili obaveza poslovanje se treba zasnivati na tome da li je moguće da ga vodi i njime upravlja kao poslovanjem drugi subjekat. Prema tome, prilikom ocjenjivanja da li konkretni skup predstavlja poslovanje, nije bitno da li ga je prenositelj vodio kao poslovanje kao ni to da li ga stjecatelj planira voditi kao poslovanje.

UP9. Onda kada ne postoje dokazi da se vjeruje suprotno, za određeni skup aktivnosti i s njima povezane imovine i/ili obaveza u kojem je prisutan *goodwill* će se pretpostavljati da je poslovanje, ali poslovanje ne mora obavezno imati *goodwill*.

Razvrstavanje kombinacija u javnom sektoru (vidjeti tačke od 7. do 14)

Procjena postojanja kontrole (vidjeti tačke 7. i 8)

UP10. Tamo gdje strana u kombinaciji u javnom sektoru stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja kao rezultat te kombinacije,

kombinacija se razvrstava bilo kao amalgamacija ili kao stjecanje, zavisno od njene ekonomske suštine. Ako ni jedna strana u kombinaciji ne stiče kontrolu, ta kombinacija se razvrstava kao amalgamacija. Kod procjene o tome, prvi korak je utvrditi da li je neki od subjekata koji su postojali prije kombinacije u javnom sektoru stekao kontrolu nad jednim ili više poslovanja. S obzirom da se to utvrđivanje vrši u odnosu na subjekte koji su postojali prije kombinacije u javnom sektoru, ono se razlikuje od procjene kontrole u skladu sa MRSJS-om 35 *Konsolidirani financijski izvještaji*, gdje se postojanje kontrole procjenjuje na osnovu subjekata koji postoje nakon izvršene kombinacije u javnom sektoru.

- UP11. Kod utvrđivanja da li jedna strana u kombinaciji u javnom sektoru stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja kao rezultat te kombinacije, subjekat primjenjuje principe i uputstva iz MRSJS-a 35. Pri primjeni tih principa i uputstava, svako „subjekat kontrolira“ treba tumačiti kao da znači „subjekat stiče kontrolu“ a „drugi subjekat“ kao „poslovanje“. Primjera radi, prilikom utvrđivanja da li jedna strana u kombinaciji u javnom sektoru stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja kao rezultat te kombinacije za potrebe ovog standarda, tačku 20. MRJSJ-a 35 treba tumačiti kako slijedi (izmijenjeni tekst je dan u kurzivu):

Dakle, subjekat *stiče kontrolu nad poslovanjem* onda i samo onda kada ima svako od sljedećeg:

ovlasti nad *tim poslovanjem* (vidjeti tačke od 23. do 29);

izloženost ili prava na promjenjive koristi od svoje povezanosti s *tim poslovanjem* (vidjeti tačke od 30. do 34);
i

sposobnost da iskoristi svoje ovlasti nad *tim poslovanjem* da utiče na vrstu ili iznos koristi od svoje povezanosti s njim (vidjeti tačke 35 do 37).

- UP12. Pri primjeni principa i uputstava iz MRSJS-a 35, subjekat treba imati u vidu tačke od UP13. do UP18.
- UP13. Kombinacija u javnom sektoru koja se izvršava primarno kroz prijenos naknade (to jeste, prenošenjem novca ili druge imovine, odnosno stjecanjem obaveza) obično dovodi do toga da jedan subjekat stekne kontrolu nad jednim ili više poslovanja.
- UP14. Kombinacija u javnom sektoru koja se izvršava primarno kroz razmjenu vlasničkih udjela obično dovodi do toga da jedan subjekat stekne kontrolu nad jednim ili više poslovanja. Kombinacije koje uključuju razmjenu vlasničkih udjela obično dovode do toga da jedan subjekat ima dovoljno prava glasa da stekne kontrolu nad jednim ili više poslovanja. To se može desiti i kada subjekat nema većinu prava glasa tamo gdje on ima veliku manjinu udjela s pravom glasa a ni jedan drugi vlasnik niti organizirana grupa vlasnika nema značajne udjele s pravom glasa.
- UP15. Iz kombinacije u javnom sektoru koja uključuje emitiranje vlasničkih udjela može proisteći povratno stjecanje (vidjeti tačke od UP66. do UP71). Subjekt mora razmotriti i tu mogućnost u sklopu utvrđivanja da li jedna strana u kombinaciji u javnom sektoru stiče kontrolu nad poslovanjima.
- UP16. U kombinaciji u javnom sektoru koja uključuje više od dva subjekta, vjerovatnije je da će strana u kombinaciji koja inicira tu kombinaciju (ako postoji) steći kontrolu nad poslovanjima nego ostale strane u toj kombinaciji.
- UP17. U kombinaciji u javnom sektoru kod koje se ustanovljava novi subjekat da bi se kombinacija izvršila, subjekat kontrolu nad poslovanjima može steći samo ukoliko je postojao prije kombinacije. Tamo gdje taj novi subjekat nije postojao prije kombinacije, subjekat razmatra da li jedna od strana u kombinaciji koja je postojala prije kombinacije stiče kontrolu nad poslovanjima.
- UP18. Kada se pri primjeni ovog uputstva jedna strana u kombinaciji prepozna kao strana koja stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja, ta kombinacija se razvrstava bilo kao amalgamacija ili kao stjecanje, zavisno od njene ekonomske suštine. Subjekt koristi uputstva iz tačaka od 9. do 14. i tačaka od UP19. do UP50. kako bi utvrdio da li kombinacija ima ekonomsku suštinu amalgamacije. Ako se primjenom tih uputstava jedna strana u kombinaciji ne odredi kao strana koja stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja, ta kombinacija se razvrstava kao amalgamacija.

Procjene razvrstavanja kombinacije u javnom sektoru (vidjeti tačke od 9. do 14)

- UP19. Ako jedna strana u kombinaciji u javnom sektoru stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja kao rezultat te kombinacije, kombinacija se razvrstava bilo kao amalgamacija ili kao stjecanje, zavisno od njene ekonomske suštine. Prilikom procjenjivanja toga da li je, prema svojoj ekonomskoj suštini, neka kombinacija amalgamacija, subjekat razmatra ekonomsku suštinu te

kombinacije u javnom sektoru i pokazatelje iz tačaka 12, 13. i 14. Kombinacija koja nema ekonomsku suštinu amalgamacije se razvrstava kao stjecanje. Prilikom donošenja te procjene, subjekat uzima u obzir uputstva dana u nastavku teksta.

Ekonomska suština (vidjeti tačku 9)

- UP20. U pravilu, analiza pokazatelja iz tačaka 12. i 13, zasebno ili skupa, daje jasan zaključak i dovoljne dokaze da se utvrdi da li je procjenjivana kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija. Kombinacija ne mora zadovoljiti obje kategorije pokazatelja da bi se razvrstala kao amalgamacija.
- UP21. Tamo gdje razmatranje pokazatelja iz tačaka 12. i 13. da neodređene rezultate, odnosno ne pruži dovoljno dokaza za jasno utvrđivanje ekonomske suštine kombinacije, subjekat razmatra dodatna pitanja iz tačke 14.
- UP22. Prema svojoj ekonomskoj suštini, amalgamacija obično podrazumijeva osnivanje novog subjekta, bez obzira na pravnu formu nastalog subjekta. To se jednako odnosi i na kombinacije kod kojih jedna od strana stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja. Ukoliko je ekonomska suština kombinacije u javnom sektoru to da jedna od strana nastavlja postojati, to može dokazivati da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini stjecanje. Kod kombiniranja poslovanja pod zajedničkom kontrolom, činjenica da subjekat koji ima krajnju kontrolu kontrolira poslovanja i prije i nakon kombinacije umanjuje značaj ovog faktora.
- UP23. Amalgamacija podrazumijeva integriranje poslovanja koja su dio kombinacije u javnom sektoru. Drugim riječima, iz amalgamacije ne nastaje odnos subjekta koji ima kontrolu i kontrolnog subjekta između strana u kombinaciji. Ako nakon kombiniranja, bilo koje od poslovanja funkcionira kao kontrolirani subjekat neke od strana u kombinaciji, to može dokazivati da je prema svojoj ekonomskoj suštini ta kombinacija stjecanje.
- UP24. Stjecanje obično podrazumijeva obostrani dogovor između dvije ili više strana i obično ima komercijalnu suštinu. Ipak, u javnom sektoru, jedna strana u kombinaciji može imati mogućnost da nametne kombinaciju u javnom sektoru drugoj strani u toj kombinaciji. Tamo gdje to dovede do toga da dani subjekat stekne pristup ekonomskim koristima ili uslužnom potencijalu koji su slični onima koji bi se mogli ostvariti kroz obostrani dogovor, predmetna kombinacija u javnom sektoru vjerovatno će imati ekonomsku suštinu stjecanja. Na primjer, državna vlada može centralizirati uslugu za koju je ranije osiguravala sredstva tako što od subjekta lokalnih vlasti zatraži da prenesu poslove na nju kako bi ostvarila ekonomije obima. Tamo gdje subjekat ne stekne pristup ekonomskim koristima, odnosno uslužnom potencijalu koji su slični onima koji su mogli biti ostvareni kroz dobrovoljnu transakciju, ta kombinacija u javnom sektoru vjerovatno će imati ekonomsku suštinu amalgamacije.
- UP25. Tamo gdje, nakon razmatranja pokazatelja i prirode kombinacije u javnom sektoru, nema dovoljno dokaza da je dana kombinacija u javnom sektoru prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija, kombinaciju treba razvrstati kao stjecanje.

Pokazatelji koji se tiču naknade (vidjeti tačku 12)

- UP26. Amalgamacije obično ne podrazumijevaju plaćanje naknade da bi se prodavač kompenzirao za odricanje svog prava na neto imovinu nekog poslovanja. S druge strane, stjecanja obično uključuju razmjenu naknade između onih koji stiču kontrolu nad poslovanjima i onih koji gube tu kontrolu.
- UP27. Plaćanje naknade koja je predviđena da kompenzira one koji polažu pravo na neto imovinu prenesenog poslovanja za odricanje tog prava dokazuje da je dana kombinacija u javnom sektoru prema svojoj ekonomskoj suštini stjecanje. U takvim slučajevima, kombinacija se razvrstava kao stjecanje.
- UP28. Plaćanje naknade koja nije predviđena da kompenzira prodavača za odricanje njegovog prava na neto imovinu poslovanja već da mu, primjera radi, nadoknadi troškove izvršenja kombinacije u javnom sektoru može dokazivati da je dana kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- UP29. Stjecanje se može izvršiti i bez razmjene naknade kao što je slučaj, primjera radi, tamo gdje se pojedinac odrekne poslovanja u korist subjekta vlasti. Prema tome, odsustvo naknade samo po sebi nije dokaz ekonomske suštine kombinacije u javnom sektoru. Prilikom procjenjivanja postojanja naknade, subjekat u obzir mora uzeti i razloge zašto je naknada plaćena, odnosno nije plaćena.
- UP30. Tamo gdje kombinacija u javnom sektoru ne podrazumijeva plaćanje naknade, subjekat mora razmotriti razloge zašto nije plaćena naknada. Ako se bivši vlasnik odrekao svog prava na neto imovinu nekog poslovanja, odnosno ako je njegovo pravo prestalo važiti prinudno (na primjer, kroz nekompenziranu zapljenu), to bi moglo dokazivati da je dana kombinacija stjecanje.
- UP31. Tamo gdje kombinacija u javnom sektoru ne podrazumijeva plaćanje naknade jer ni jedna od strana nema pravo na neto imovinu poslovanja, kombinacija je prema svojoj ekonomskoj suštini obično amalgamacija. Stjecanje podrazumijeva prijenos poslovanja s njegovog bivšeg na novog vlasnika. Ako ni jedna strana ne polaže pravo na neto imovinu poslovanja, onda ne

postoji bivši vlasnik i ta kombinacija obično nije stjecanje. Ovakav scenarij će se javiti samo u slučajevima kada se prenosi kompletan subjekat, dok će tamo gdje se prenosi pojedinačno poslovanje subjekat koji ga prenosi biti njegov bivši vlasnik i polagati pravo na neto imovinu istog. U primjere subjekata kod kojih neće postojati bivši vlasnik, odnosno vlasnici spadaju općine i određene neprofitne organizacije.

Pokazatelji koji se tiču postupka donošenja odluka (vidjeti tačku 13)

- UP32. Stjecanje u pravilu iziskuje dobrovoljno učešće svih strana u kombinaciji. Prema tome, to da je kombinaciju u javnom sektoru nametnula treća strana a da pri tome ni jedna od strana u kombinaciji nije bila uključena u odlučivanje o tome može dokazivati da je dana kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- UP33. U drugim situacijama, strane u kombinaciji u javnom sektoru će imati mogućnost da u različitoj mjeri utiču na uslove po kojima se kombinacija vrši čak i kada ju je nametnula treća strana. Što je veći uticaj strana u kombinaciji, a naročito uticaj one strane koja stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja, to je manje vjerovatno da će biti moguće donijeti konačan zaključak u pogledu ekonomske suštine dane kombinacije.
- UP34. Na primjer, regulatorna agencija bi mogla naložiti stranama u kombinaciji da izvrše kombiniranje, pri tome im ostavljajući im slobodu da utvrde uslove pod kojima će to napraviti. Ekonomsku suštinu takve kombinacije u javnom sektoru će vjerovatno prije određivati uslovi kombinacije koje su strane usaglasile nego odluka regulatorne agencije da se strane moraju kombinirati.
- UP35. To da strana u kombinaciji u javnom sektoru koja stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja može nametnuti kombinaciju drugoj strani ne dokazuje da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija. Na primjer, vlada može odlučiti da nacionalizira subjekat privatnog sektora protivno željama njegovih dioničara. Sama činjenica da vlada (strana u kombinaciji) može nametnuti nacionalizaciju, na primjer, kroz zakone ne dokazuje da je ta kombinacija prema svojoj suštini amalgamacija. To da strana u kombinaciji u javnom sektoru koja stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja može nametnuti kombinaciju drugoj strani dokazuje da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini stjecanje.
- UP36. To da građani svake od strana moraju odobriti neku kombinaciju u javnom sektoru putem referendumu bi moglo dokazivati da je dana kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija. Takav uslov dokazuje da strane u kombinaciji nemaju slobodu da svojevoljno izvrše kombinaciju i da konačnu odluku o tome da li će se ona izvršiti donose treće strane. Ipak, moguće je da građani putem referendumu odobre kombinaciju koja je prema svojim uslovima stjecanje.
- UP37. Tamo gdje kombinaciju u javnom sektoru izvrše dvije strane koje su pod zajedničkom kontrolom, to može dokazivati da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija. Kombinacije u javnom sektoru koje se vrše pod zajedničkom kontrolom često pokreće subjekat koji ima kontrolu ili se pokreću u njegovo ime i taj subjekat će često određivati uslove kombinacije. Na primjer, vlada može odlučiti da kombinira dva ministarstva iz administrativnih ili političkih razloga i odrediti uslove po kojima će se izvršiti to kombiniranje. U takvim situacijama, konačnu odluku o tome da li će doći do kombinacije i pod kojim uslovima tačno donosi subjekat koji ima kontrolu. To dokazuje da je takva kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- UP38. U određenim slučajevima, dva poslovanja pod zajedničkom kontrolom se mogu dobrovoljno odlučiti na kombiniranje, ali će takva odluka obično zavisiti bilo od eksplicitnog ili implicitnog odobrenja subjekta koji ima kontrolu. Tamo gdje je odobrenje subjekta koji ima kontrolu obavezno, to dokazuje da konačnu odluku o tome da li izvršiti kombiniranje i uslove pod kojima će ono biti izvršeno donosi subjekat koji ima kontrolu. Prema tome, to dokazuje da je dana kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- UP39. Samo tamo gdje ne postoje dokazi da je subjekat koji ima kontrolu uključen u kombinaciju u javnom sektoru, bilo tako što je pokreće, određuje uslove pod kojima će se izvršiti ili je odobrava (eksplicitno ili implicitno) neće postojati ni dokazi da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija. U takvim okolnostima, subjekat mora razmotriti sve druge faktore prilikom razvrstavanja kombinacije u javnom sektoru.

Dodatna pitanja koja treba razmotriti kada pokazatelji koji se tiču naknade i postupka donošenja odluka ne pruže dovoljno dokaza da se može utvrditi da li je dana kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija (vidjeti tačku 14)

- UP40. Tamo gdje analiza pokazatelja koji se tiču naknade i postupka donošenja odluka daje neodređene rezultate, odnosno ne pruži dokaze koji su dovoljni da se utvrdi da li je dana kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija, subjekat je dužan razmotriti koje bi razvrstavanje i s njim povezanim računovodstvenim postupanjem bi pružilo informacija koje:

- (a) najviše ispunjavaju ciljeve financijskog izvještavanja; i
- (b) najbolje zadovoljavaju kvalitativne karakteristike.

- UP41. Analiza pokazatelja koji se tiču naknada i postupka donošenja odluka obično će dati jasne rezultate i dovoljne dokaze da se utvrdi da li je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija. Razlog za to je taj da će pokazatelji koji se tiču naknade i postupka donošenja odluka pružiti dokaze o ekonomskoj suštini kombinacije u javnom sektoru u svim osim u iznimnim okolnostima. Kao rezultat, tamo gdje je jasno da su pokazatelji zadovoljeni, pri utvrđivanju odgovarajućeg razvrstavanja ne treba razmatrati dodatna pitanja iz tačke 14.
- UP42. Kada analiza pokazatelja koji se tiču naknade i postupka donošenja odluka da neodređene rezultate, odnosno ne pruži dovoljne dokaze da se utvrdi da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija, subjekat mora razmotriti kakvo razvrstavanje bi dalo informacije koje najviše ispunjavaju ciljeve financijskog izvještavanja. Utvrđivanje da li kombinaciju u javnom sektoru razvrstati kao stjecanje ili kao amalgamaciju može značajno uticati na financijsko izvještavanje o toj kombinaciji pa je, shodno tome, bitno razmotriti do kojih informacija bi se došlo primjenom svakog od raspoloživih metoda i to ko su primarni korisnici tih informacija.
- UP43. Kod primjene preinačene metode udruživanja udjela kombinacija se posmatra sa stanovišta svakog od kombiniranih poslovanja i njihovih vlasnika, odnosno građana koji udružuju svoje udjele u nastali subjekat. Kod obračunavanja pomoću preinačene metode udruživanja udjela, kombinirana poslovanja imovinu i obaveze koje iskazuju mjere po njihovim knjigovodstvenim vrijednostima u financijskim izvještajima tih poslovanja sa datumom amalgamacije. Takve informacije korisnicima mogu pomoći da procijene rezultate nastalog subjekta zasnovano na kombiniranoj historijskoj imovini i obavezama kombiniranih poslovanja na datum amalgamacije i da uporede rezultate poslovanja sa ranijim periodima. Ta uporedivost, međutim, može biti smanjena tamo gdje je neophodno izvršiti usklađivanja kako bi se ostvarila konzistentnost računovodstvenih politika. Ova metoda ne uključuje informacije o očekivanjima koja tržište ima u pogledu vrijednosti budućih novčanih tokova koji se vezuju uz imovinu i obaveze osim imovine i obaveza koji su izražavani po fer vrijednosti prije datuma amalgamacije.
- UP44. Kod primjene metode stjecanja na kombinacije se gleda sa stanovišta stjecatelja – subjekta koji stiče kontrolu nad drugim poslovanjima. Stjecatelj kupuje ili na drugi način stiče kontrolu nad neto imovinom i u svojim financijskim izvještajima priznaje stečenu imovinu i preuzete obaveze, uključujući one koje stečeno poslovanje nije ranije priznavalo. Takve informacije korisnicima financijskih izvještaja pomažu da procijene izvršena početna ulaganja i kasnije rezultate tih ulaganja i da ih uporede sa rezultatima drugih subjekata na osnovu ulaganja stjecatelja. Ova metoda uključuje i informacije o očekivanjima tržišta u pogledu vrijednosti budućih novčanih tokova koji se vezuju uz tu imovinu i obaveze. Iako podrazumijeva revalorizaciju imovine i obaveza stečenog poslovanja, primjena metode ne utiče na vrjednovanja imovine i obaveza koje je stjecatelj držao prije stjecanja. Pored toga, zavisno od odnosa između iznosa pod stavkom (a) tačke 85. i stavkom (b) iste tačke, kao i drugih faktora (poput kupovine po povoljnim uslovima), ona može rezultirati trenutnim priznavanjem dobitka ili gubitka kroz suficit ili deficit.
- UP45. Tabela u nastavku teksta daje rezime informacija do kojih se dolazi primjenom svakog od opisanih pristupa.

	Amalgamacija	Stjecanje
Stanovište	Sa stanovišta svakog od kombiniranih poslovanja i njihovih vlasnika ili građana.	Sa stanovišta stjecatelja.
Informacije za korisnike	Korisnicima financijskih izvještaja pomažu da procijene rezultate nastalog subjekta na osnovu kombinirane historiske imovine i obaveza kombiniranih poslovanja sa datumom amalgamacije i da uporede rezultate poslovanja sa prethodnim periodima.	Korisnicima financijskih izvještaja pomažu da procijene izvršena početna ulaganja i kasnije rezultate tih ulaganja.
Osnova za iskazane vrijednosti	Imovina i obaveze koje se iskazuju se mjere po njihovim knjigovodstvenim vrijednostima u financijskim izvještajima kombiniranih poslovanja sa datumom amalgamacije.	Vrši se ponovno vrjednovanje odredive imovine i obaveza stečenog poslovanja, ali se ne utiče na vrjednovanja imovine i obaveza koje drži stjecatelj. Metoda uključuje i informacije o očekivanjima tržišta u pogledu vrijednosti budućih

	Amalgamacija	Stjecanje
		novčanih tokova koji se vezuju uz tu imovinu i obaveze.
Mogućnost poređenja sa rezultatima poslovanja iz prethodnih perioda	Može pomoći poređenje rezultata poslovanja sa prethodnim periodima. Uporedivost može biti smanjena tamo gdje je potrebno izvršiti usklađivanja kako bi se ostvarila konzistentnost računovodstvenih politika.	Nije lako uporediti rezultate poslovanja sa prethodnim periodima.

- UP46. Razmatranje toga kakvim razvrstavanjem bi se pružile informacije koje najviše ispunjavaju ciljeve financijskog izvještavanja pruža dokaze o ekonomskoj suštini kombinacije u javnom sektoru tamo gdje analiza pokazatelja koji se tiču naknade i postupka donošenja odluka da neodređene rezultate, odnosno ne pruži dovoljno dokaza da bi se moglo utvrditi da je dana kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- UP47. Tamo gdje analiza pokazatelja koji se tiču naknade i postupka donošenja odluka da neodređene rezultate, odnosno ne pruži dovoljno dokaza da se može razvrstati dana kombinacija, subjekat je dužan razmotriti kakvo razvrstavanje bi pružilo informacije koje najbolje zadovoljavaju kvalitativne karakteristike relevantnosti, sposobnosti davanja vjernog prikaza, razumljivosti, pravovremenosti, uporedivosti i potvrdivosti. Kod izvršenja te procjene, subjekat mora uzeti u obzir i ograničenja u pogledu informacija koje se uvrštavaju u financijske izvještaje opće namjene, što su značajnost, isplativost i ostvarivanje ravnoteže između kvalitativnih karakteristika.
- UP48. Pri razmatranju razvrstavanja kombinacije u javnom sektoru, neke od kvalitativnih karakteristika su bitnije od drugih. Tako je, primjera radi, pravovremenost manje bitna od razumljivosti kada se razmatra da li je neka kombinacija amalgamacija ili stjecanje.
- UP49. Subjekt kvalitativne karakteristike i ograničenja u pogledu informacija razmatra sa stanovišta korisnika financijskih izvještaja. To mora uključivati razmatranje, između ostalih, sljedećih pitanja:
- Kakvim razvrstavanjem se najvjernije oslikava ekonomska suština dane kombinacije u javnom sektoru, što se može razlikovati od njene pravne forme? Da li takvo razvrstavanje daje vjeran prikaz financijskih rezultata i financijskog položaja subjekta?
 - Kakvo razvrstavanje korisnicima pomaže da razumiju prirodu kombinacije iz javnog sektora? Primjera radi, kod amalgamacije, svaka razlika između ukupne priznate imovine i ukupnih priznatih obaveza se priznaje u neto imovini/kapitalu, dok kod stjecanja stjecatelj priznaje *goodwill* ili dobitak, odnosno gubitak izvještajnog perioda. Koji pristup najviše pomaže razumijevanje prirode dane kombinacije?
 - Potrebe korisnika se najbolje zadovoljavaju davanjem informacija o transakciji koje je moguće porediti. Kako su razvrstane slične kombinacije u javnom sektoru?
- UP50. Razmatranje toga koje bi razvrstavanje pružilo informacije koje najbolje zadovoljavaju kvalitativne karakteristike predstavlja dokaz o ekonomskoj suštini kombinacije u javnom sektoru onda kada analiza pokazatelja koji se tiču naknade i postupka donošenja odluka da neodređene rezultate, odnosno ne pruža dovoljne dokaze da bi se moglo utvrditi da je prema svojoj ekonomskoj suštini predmetna kombinacija amalgamacija.

Računovodstveno postupanje s amalgamacijama

Eliminacija transakcija između kombiniranih poslovanja (vidjeti tačku 22)

- UP51. Nastali subjekat eliminira učinke svih transakcija između kombiniranih poslovanja. Kod značajnog broja transakcija, to eliminiranje će se desiti po automatizmu, kao što je slučaj, primjera radi, kada je jedno od kombiniranih poslovanja pružalo usluge drugom kombiniranom poslovanju za naknadu prije datuma amalgamacije. Prihod kombiniranog poslovanja koje je pružalo usluge je odražen u njegovom akumuliranom višku ili manjku na datum amalgamacije. Rashod kombiniranog poslovanja koje je primalo usluge je odražen u njegovom akumuliranom višku ili manjku na datum amalgamacije. Nastali

subjekat priznaje oba iznosa u neto imovini/kapitalu.

- UP52. Eliminacija neće obavezno biti automatska tamo gdje je jedno od kombiniranih poslovanja priznalo imovinu a drugo kombinirano poslovanje pripadajuću obavezu kao rezultat transakcije između njih. Nastali subjekat mora eliminirati i imovinu i obavezu i priznati svaku razliku između njih u neto imovini/kapitalu.

Knjigovodstvene vrijednosti koje je obavezno koristiti (vidjeti tačke 26. i 27)

- UP53. Tamo gdje je kombinirano poslovanje ranije bilo stečeno kroz stjecanje (to jeste, ranije bilo stečeno poslovanje), knjigovodstvene vrijednosti imovine i obaveza tog kombiniranog poslovanja iz njegovih odvojenih financijskih izvještaja bi se mogle razlikovati od knjigovodstvenih vrijednosti te imovine i obaveza iz financijskih izvještaja subjekta koji ima kontrolu. Kod stjecanja, subjekat koji ima kontrolu bi imovinu i obaveze kombiniranog poslovanja mjerio po njihovim fer vrijednostima. Tamo gdje kombinirano poslovanje (to jeste, ranije stečeno poslovanje), međutim, nastavi izrađivati odvojene financijske izvještaje, ono bi koristilo njihove knjigovodstvene vrijednosti. Mjerenja izražena u fer vrijednostima iz financijskih izvještaja subjekta koji ima kontrolu se ne bi spuštala na nivo kombiniranog poslovanja.
- UP54. Da bi zadovoljio zahtjeve iz tačaka 26. i 27, nastali subjekat mora odredivu imovinu i obaveze kombiniranih poslovanja mjeriti po njihovim knjigovodstvenim vrijednostima iz financijskih izvještaja kombiniranih poslovanja na datum amalgamacije, uz uvažavanje zahtjeva da se te knjigovodstvene vrijednosti usklade kako bi se postupilo prema računovodstvenim politikama nastalog subjekta. Nastali subjekat ne mjeri imovinu i obaveze po knjigovodstvenim vrijednostima iz financijskih izvještaja subjekta koji ima kontrolu.

Licence i slična prava koja je jedno od kombiniranih poslovanja ranije dalo drugom kombiniranom poslovanju (vidjeti tačku 32)

- UP55. U sklopu amalgamacije, nastali subjekat može dobiti licencu ili slično pravo koje je jedno od kombiniranih poslovanja ranije ustupilo drugom kombiniranom poslovanju na korištenje jedne ili više priznatih, odnosno nepriznatih stavki imovine poslovanja davatelja prava. U primjere takvih prava spada pravo korištenja tehnologije stjecatelja prema sporazumu o izdavanju licence za tehnologiju. Nastali subjekat takvu licencu ili slično pravo priznaje kao odredivu nematerijalnu imovinu i tu nematerijalnu imovinu mjeri po njenoj knjigovodstvenoj vrijednosti iz financijskih izvještaja kombiniranog poslovanja sa datumom amalgamacije. S obzirom da su dana licenca ili slično pravo ranije bili uređeni obavezujućim sporazumom, oni zadovoljavaju i kriterij odvojivosti i kriterij postojanja obavezujućeg sporazuma iz MRSJS-a 31 *Nematerijalna imovina*. U tački 47. su dana uputstva o kasnijem obračunavanju licenci ili sličnih prava koja je jedno od kombiniranih poslovanja ranije dalo drugom kombiniranom poslovanju.
- UP56. Nastali subjekat mora procijeniti i licencu ili slično pravo koje je jedno od kombiniranih poslovanja ranije dalo drugom kombiniranom poslovanju i imovinu na koju se licenca ili pravo odnose (tamo gdje je ta imovina priznata kao imovina) na umanjenje vrijednosti u skladu sa MRSJS-om 21 *Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac* i MRSJS-om 26 *Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac*, na datum amalgamacije.

Otpis dugovanja po osnovu poreznih obaveza u sklopu amalgamacija (tamo gdje je to predviđeno uslovima amalgamacije) (vidjeti tačke 33. i 34)

- UP57. Nastali subjekat ne priznaje iznose dugovanja kombiniranih poslovanja po osnovu poreznih obaveza tamo gdje je porezna uprava otpisala ta dugovanja prema uslovima amalgamacije. Kada se porezna dugovanja otpišu nakon amalgamacije, nastali subjekat primjenjuje zahtjeve iz tačke 49. Kod obračunavanja pomoću preinačene metode udruživanja udjela, nastali subjekat sa iznosima obuhvaćenim uslovima amalgamacije postupa kao da su se prestali priznavati prije amalgamacije. Nastali subjekat porezne obaveze kombiniranih poslovanja koje porezna uprava nije otpisala obračunava u skladu sa relevantnim međunarodnim ili računovodstvenim standardima dane zemlje koji uređuju poreze na dobit.
- UP58. Tamo gdje, kao rezultat amalgamacije, nastali subjekat postane porezna uprava, on prestaje priznavati sva porezna potraživanja koja se tiču dugovanja kombiniranih poslovanja po osnovu poreznih obaveza koja su otpisana u skladu sa MRSJS-om 23 *Prihod od transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prijenosi)*.

Priznavanje goodwilla (vidjeti tačku 36)

- UP59. Iz amalgamacija ne proističe *goodwill* i, prema tome, nastali subjekat ne priznaje nikakav *goodwill* proistekao iz amalgamacije. Tačke 37. i 38. propisuju postupanje sa neto imovinom/kapitalom koji proisteknu iz amalgamacije.
- UP60. Tamo gdje je neko od kombiniranih poslovanja ranije priznavalo *goodwill* kao rezultat ranijih stjecanja, nastali subjekat priznaje *goodwill* u svom početnom izvještaju o financijskom položaju.

Kasnije mjerenje prijenosa, zajmova po povoljnim uslovima i sličnih beneficija koje je neko kombinirano poslovanje primalo na

osnovu kriterija koji bi se mogli promijeniti usljed amalgamacije (vidjeti tačku 48)

- UP61. Prije amalgamacije, kombinirano poslovanje može primiti prijenos od treće strane na osnovu naznačenih kriterija. Na primjer, državna vlada može dati bespovratna sredstva općinama u kojima je prosječni prihod domaćinstva ispod nekog praga. Amalgamacija dvije općine može uključivati općinu koja je zadovoljila dane kriterije i dobila bespovratna sredstva i općinu koja nije zadovoljila kriterije i nije dobila bespovratna sredstva. Nakon amalgamacije, prosječni prihod domaćinstva nove, kombinirane općine će biti bilo iznad ili ispod naznačenog praga, što može dovesti do toga da davatelj bespovratnih sredstva preispita iznos tih sredstava.
- UP62. Nastali subjekat ne obračunava bilo kakve promjene iznosa dodijeljenih sredstava u sklopu amalgamacije već sve promjene obračunava u trenutku kada davatelj sredstava obznani svoje namjere u vezi s tim u skladu sa drugim MRSJS-ovima.
- UP63. Slične okolnosti mogu nastati i u odnosu na zajmove po povoljnim uslovima i druge beneficije. Nastali subjekat ne obračunava bilo kakve promjene tih transakcija u sklopu amalgamacije već sve promjene obračunava u trenutku kada strana koja daje predmetne beneficije obznani svoje namjere u vezi sa njima u skladu sa drugim MRSJS-ovima.

Amalgamacije izvršene u izvještajnom periodu (vidjeti tačke 50, 51. i 52)

- UP64. Da bi zadovoljio zahtjeve iz tačaka 50, 51. i 52, nastali subjekat nije dužan prezentirati financijske izvještaje za periode prije datuma amalgamacije, ali može odabrati da to napravi kroz objavljivanja iz stavke (g) tačke 54. Kada se nastali subjekat odluči da ne prezentira financijske izvještaje za periode prije datuma amalgamacije, on potrebe korisnika svojih financijskih izvještaja za informacijama o kombiniranim poslovanjima prije amalgamacije zadovoljava tako što:
- (a) tamo gdje su financijski izvještaji izdani u ime kombiniranih poslovanja za izvještajni period koji je završio neposredno prije datuma amalgamacije (što može biti period kraći od godine dana), usmjerava korisnike svojih financijskih izvještaja na financijske izvještaje izdane u ime kombiniranih poslovanja; a
 - (b) tamo gdje nisu izdani financijski izvještaji u ime kombiniranih poslovanja za izvještajni period koji je završio neposredno prije datuma amalgamacije (što može biti period kraći od godine dana), vrši objavljivanja iz stavke (h) tačke 54.
- UP65. Da bi se zadovoljili zahtjevi regulatora, može se pokazati neophodnim da kombinirana poslovanja i/ili nastali subjekat prezentiraju ili objave i druge informacije pored onih koje zahtijeva ovaj standard.

Računovodstveno postupanje sa stjecanjima

Povratno stjecanje

- UP66. Povratno stjecanje nastaje kada se subjekat koji izdaje vrijednosne papire (formalni stjecatelj) odredi kao stečeno poslovanje za računovodstvene potrebe na osnovu uputstava iz tačaka od UP10. do UP18. Subjekt čija vlasnička učešća se stiču (formalno stečeno poslovanje) mora biti stjecatelj za računovodstvene potrebe da bi se ta transakcija smatrala povratnim stjecanjem. Tako se, na primjer, povratna stjecanja ponekad dese kada subjekat javnog sektora želi postati kotirani subjekat, ali ne želi registrirati svoja vlasnička učešća. Kako bi to postigao, subjekat javnog sektora dogovara da neki kotirani subjekat stekne njegova vlasnička učešća u razmjenu za vlasnička učešća u tom kotiranom subjektu. U ovom primjeru, kotirani subjekat je formalni stjecatelj jer je izdao svoja vlasnička učešća a subjekat javnog sektora formalno stečeno poslovanje jer su njegova vlasnička učešća stečena. Primjena uputstava iz tačaka od UP10. do UP18, međutim, rezultira određivanjem:
- (a) kotiranog subjekata kao stečenog poslovanja za računovodstvene potrebe (računovodstvenog stečenog poslovanja), to jeste, kotirani subjekat ne stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja; a
 - (b) subjekta javnog sektora kao stjecatelja za računovodstvene potrebe (računovodstvenog stjecatelja), to jeste, subjekat javnog sektora stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja.

Računovodstveno stečeno poslovanje mora zadovoljiti definiciju poslovanja da bi se transakcija obračunavala kao povratno stjecanje i da bi se primjenjivali svi principi za priznavanje i mjerenje iz ovog standarda, uključujući zahtjev da se prizna *goodwill*.

Mjerenje prenesene naknade

- UP67. Kod povratnog stjecanja, računovodstveni stjecatelj obično ne daje nikakvu naknadu za stečeno poslovanje. Umjesto toga, računovodstveno stečeno poslovanje obično izdaje svoja vlasnička učešća vlasnicima računovodstvenog stjecatelja. Shodno tome, fer vrijednost, na datum stjecanja, naknade koju je računovodstveni stjecatelj prenio za svoj udio u računovodstvenom stečenom poslovanju se zasniva na broju vlasničkih učešća koja bi formalni kontrolirani subjekat morao izdati da bi vlasnicima formalnog subjekta koji ima kontrolu dao isti postotak vlasničkih učešća u kombiniranom subjektu koji je nastao iz povratnog

stjecanja. Fer vrijednost broja vlasničkih učešća izračunatog na taj način se može koristiti kao fer vrijednost naknade prenesene u zamjenu za stečeno poslovanje.

Izrada i prezentiranje konsolidiranih financijskih izvještaja

UP68. Konsolidirani financijski izvještaji koji se izrade nakon povratnog stjecanja se izdaju pod nazivom formalnog subjekta koji ima kontrolu (računovodstvenog stečenog poslovanja), ali se u bilješkama opisuju kao nastavak financijskih izvještaja formalnog kontroliranog subjekta (računovodstvenog stjecatelja), uz jedno usklađivanje, tačnije retroaktivno usklađivanje zakonskog kapitala računovodstvenog stjecatelja da bi se odrazio zakonski kapital računovodstveno stečenog poslovanja. To usklađivanje se zahtijeva kako bi se prikazao kapital formalnog subjekta koji ima kontrolu (računovodstvenog stečenog poslovanja). Uporedive informacije koje se prezentiraju u tim konsolidiranim financijskim izvještajima također se retroaktivno usklađuju da bi se prikazao osnovni kapital formalnog subjekta koji ima kontrolu (računovodstvenog stečenog poslovanja).

UP69. Budući da konsolidirani financijski izvještaji predstavljaju nastavak financijskih izvještaja formalnog kontroliranog subjekta osim za njegovu strukturu kapitala, ti izvještaji odražavaju:

- (a) imovinu i obaveze formalnog kontroliranog subjekta (računovodstvenog stjecatelja) priznate i mjerene po njihovim knjigovodstvenim vrijednostima prije kombinacije;
- (b) imovinu i obaveze formalnog subjekta koji ima kontrolu (računovodstvenog stečenog poslovanja) priznate i mjerene u skladu s ovim standardom;
- (c) akumulirani višak ili manjak i druga salda kapitala formalnog kontroliranog subjekta (računovodstvenog stjecatelja) prije stjecanja;
- (d) iznos priznat na ime izdanih vlasničkih udjela u konsolidiranim financijskim izvještajima utvrđen dodavanjem izdanih vlasničkih udjela formalnog kontroliranog subjekta (računovodstvenog stjecatelja) koje su bile u opticaju neposredno prije stjecanja fer vrijednosti formalnog subjekta koji ima kontrolu (računovodstvenog stečenog poslovanja). Struktura kapitala (to jeste, broj i vrsta izdanih vlasničkih udjela), međutim, odražava strukturu kapitala formalnog subjekta koji ima kontrolu (računovodstvenog stečenog poslovanja), uključujući vlasničke udjele tog subjekta izdane kako bi se izvršilo stjecanje. Shodno tome, struktura kapitala formalnog kontroliranog subjekta (računovodstvenog stjecatelja) se prepravlja korištenjem omjera razmjene utvrđenog u sporazumu o stjecanju kako bi se odrazio broj udjela formalnog subjekta koji ima kontrolu (računovodstvenog stečenog poslovanja) izdanih u povratnom stjecanju;
- (e) srazmjerno učešće nekontrolirajućeg interesa u knjigovodstvenim vrijednostima zadržane dobiti formalnog kontroliranog subjekta (računovodstvenog stjecatelja) i drugih vlasničkih udjela kako su obrađeni u tačkama UP70. i UP71. prije stjecanja.

Nekontrolirajući interes

UP70. Kod povratnog stjecanja, neki od vlasnika formalnog stečenog poslovanja (računovodstvenog stjecatelja) možda neće razmijeniti svoje vlasničke udjele za vlasničke udjele formalnog subjekta koji ima kontrolu (računovodstvenog stečenog poslovanja). S tim vlasnicima se u konsolidiranim financijskim izvještajima nakon povratnog stjecanja postupa kao sa vlasnicima nekontrolirajućeg interesa. To je zato što vlasnici formalnog stečenog poslovanja koji ne razmjenjuju svoje vlasničke udjele za vlasničke udjele formalnog stjecatelja imaju udio samo u rezultatima i neto imovini formalnog stečenog poslovanja a ne i u rezultatima i neto imovini kombiniranog subjekta. Nasuprot tome, čak i ako je formalni stjecatelj stečeno poslovanje za računovodstvene potrebe, vlasnici formalnog stjecatelja imaju udio u rezultatima i neto imovini kombiniranog subjekta.

UP71. Imovina i obaveze formalnog stečenog poslovanja se u konsolidiranim financijskim izvještajima mjere i priznaju po njihovim knjigovodstvenim vrijednostima prije kombiniranja (vidjeti stavku a. tačke UP69). U skladu s tim, nekontrolirajući interes kod povratnog stjecanja odražava srazmjerno učešće manjinskih dioničara u knjigovodstvenim vrijednostima neto imovine formalnog stečenog poslovanja prije stjecanja čak i ako se nekontrolirajući interesi u drugim stjecanjima mjere po njihovoj fer vrijednosti na datum stjecanja.

Priznavanje određene imovine stečene i obaveza preuzetih u sklopu stjecanja (vidjeti tačke od 64. do 68)

UP72. [Brisano.]

UP73. [Brisano.]

UP74. [Brisano.]

Nematerijalna imovina

- UP75. Stjecatelj je dužan, odvojeno od *goodwill*, priznati odredivu nematerijalnu imovinu stečenu u sklopu stjecanja. Nematerijalna imovina je odrediva ako ispunjava bilo kriterij odvojivosti ili kriterij koji se tiče postojanja obavezujućeg sporazuma.
- UP76. Nematerijalna imovina koja ispunjava kriterij postojanja obavezujućeg sporazuma je odrediva čak i kada nije prenosiva, odnosno kada se ne može odvojiti od stečenog poslovanja ili od drugih prava i obaveza. Primjera radi:
- (a) [Brisano.]
 - (b) stečeno poslovanje je vlasnik i upravlja nuklearnom elektranom. Licenca za upravljanje tom elektranom predstavlja nematerijalnu imovinu koja ispunjava kriterij postojanja obavezujućeg ugovora da se prizna odvojeno od *goodwill*, čak i ako je stjecatelj ne može prodati niti prenijeti odvojeno od stečene elektrane. Stjecatelj može priznati fer vrijednost licence za upravljanje i fer vrijednost elektrane kao jedinstvenu stavku imovine za potrebe financijskog izvještavanja ako su korisni vijekovi te imovine slični;
 - (c) stečeno poslovanje je vlasnik tehnološkog patenta. Ono je taj patent dao pod licencu drugima na ekskluzivno korištenje izvan domaćeg tržišta, u zamjenu primajući određeni postotak budućeg prihoda od inostranog poslovanja. I tehnološki patent i pripadajući ugovor o davanju licence zadovoljavaju uslov postojanja obavezujućeg sporazuma da se priznaju odvojeno od *goodwill* čak i ako patent i pripadajući ugovor o davanju licence ne bi bilo praktično prodati niti zamijeniti nezavisno jedan od drugog.
- UP77. Kriterij odvojivosti znači da se stečena nematerijalna imovina može izdvojiti iz stečenog poslovanja, odnosno odvojiti od njega i prodati, prenijeti, dati pod licencu, iznajmiti ili razmijeniti, bilo samostalno ili zajedno s pripadajućim obavezujućim sporazumom, odredivom imovinom ili obavezom. Nematerijalna imovina koju bi stjecatelj mogao prodati, dati pod licencu ili na druge načine razmijeniti za nešto drugo što ima vrijednost zadovoljava kriterij odvojivosti čak i kada stjecatelj nema namjeru da je proda, da pod licencu ili na druge načine razmijeni. Stečena nematerijalna imovina zadovoljava kriterij odvojivosti ako postoji dokaz o transakciji razmjene za tu ili sličnu vrstu imovine, čak i kada takve transakcije nisu česte i bez obzira da li je stjecatelj bio uključen u njih ili ne. Na primjer, popisi korisnika neke usluge se često daju pod licencu te, dakle, zadovoljavaju kriterij odvojivosti. Čak i ako stečeno poslovanje smatra da njegovi popisi korisnika usluga imaju drugačije karakteristike od karakteristika drugih popisa usluga, činjenica da se popisi korisnika usluga često daju pod licencu u pravilu znači da stečeni popis korisnika neke usluge zadovoljava kriterij odvojivosti. Popis korisnika usluge stečen u sklopu stjecanja, međutim, ne bi zadovoljio kriterij odvojivosti ako bi uslovi u pogledu povjerljivosti ili drugi sporazumi subjektu zabranjivali da proda, iznajmi ili na druge načine razmijeni informacije o korisnicima svojih usluga.
- UP78. Nematerijalna imovina koju nije moguće samostalno odvojiti od stečenog poslovanja, odnosno od kombiniranog subjekta zadovoljava kriterij odvojivosti ako je moguće odvojiti u kombinaciji s pripadajućim obavezujućim sporazumom, odredivom imovinom ili obavezom. Na primjer, stečeno poslovanje je vlasnik registriranog zaštitnog znaka i dokumentirane, ali nepatentirane ekspertize koja se koristi za izradu proizvoda sa tim zaštitnim znakom. Kako bi prenio vlasništvo nad znakom, vlasnik je dužan prenijeti i sve ostalo što je novom vlasniku potrebno da izradi proizvod, odnosno pruži uslugu koji se ne razlikuju od onih koje je proizvodio ili pružao bivši vlasnik. S obzirom da mora biti odvojena od stečenog poslovanja ili kombiniranog subjekta i prodana ako se proda pripadajući zaštitni znak, nepatentirana ekspertiza zadovoljava kriterij odvojivosti.

Ponovo stečena prava

- UP79. Kao dio stjecanja, stjecatelj može ponovo steći pravo na korištenje jedne ili više stavki priznate ili nepriznate imovine stjecatelja koje je prethodno dao stečenom poslovanju. U primjere takvih prava spada pravo na korištenje tehnologije stjecatelja po ugovoru o davanju licence za korištenje tehnologije. Ponovo stečeno pravo predstavlja odredivu nematerijalnu imovinu koju stjecatelj priznaje odvojeno od *goodwill* ili dobitka od kupovine po povoljnim uslovima. Tačka 83. daje uputstva za mjerenje ponovno stečenog prava dok tačka 113. daje uputstva za kasnije obračunavanje tog prava.
- UP80. Ako su uslovi obavezujućeg sporazuma iz kojeg proističe ponovno stečeno pravo povoljni ili nepovoljni u odnosu na uslove tekućih tržišnih transakcija za iste ili slične stavke, stjecatelj mora priznati dobitak ili gubitak od njegovog izvršenja. Tačka UP100. daje uputstva za mjerenje tog dobitka ili gubitka od izvršenja sporazuma.

Okupljena radna snaga i druge stavke koje nisu odredive

- UP81. Stjecatelj u *goodwill* računa vrijednost stečene nematerijalne imovine koju nije moguće odrediti na datum stjecanja. Na primjer, on može pripisati vrijednost postojanju okupljene radne snage, što je postojeći skup radnika koji stjecatelju omogućavaju da od datuma stjecanja nastavi upravljati stečenim poslovanjem. Okupljena radna snaga ne predstavlja intelektualni kapital stručne radne snage, što su (često specijalističko) znanje i iskustvo koje zaposlenici stečenog poslovanja doprinose kroz svoj rad. S obzirom da okupljena radna snaga nije odrediva imovina kakva bi se priznavala odvojeno od *goodwill* ili dobitka od kupovine po povoljnim uslovima, svaka vrijednost koja joj se pripisuje se računa u *goodwill* ili u

dobitak od kupovine po povoljnim uslovima.

- UP82. Stjecatelj u *goodwill* ili u dobitak od kupovine po povoljnim uslovima uračunava i svaku vrijednost pripisanu stavkama koje ne zadovoljavaju uslove da se smatraju imovinom na datum stjecanja. Na primjer, stjecatelj bi mogao pripisati vrijednost potencijalnim obavezujućim sporazumima o kojima stečeno poslovanje pregovara sa mogućim novim kupcima na datum stjecanja. S obzirom da takvi potencijalni obavezujući sporazumi, sami po sebi, nisu imovina na datum stjecanja, stjecatelj ih ne priznaje odvojeno od *goodwill*a, odnosno od dobitka od kupovine po povoljnim uslovima. Stjecatelj ne treba naknadno reklasificirati vrijednost takvih obavezujućih sporazuma iz *goodwill*a za događaje koji nastanu nakon datuma stjecanja, ali bi trebao procijeniti činjenice i okolnosti događaja koji se dese neposredno nakon stjecanja kako bi utvrdio da li je na datum stjecanja postojala nematerijalna imovina koja se može odvojeno priznati.
- UP83. Nakon početnog priznavanja, stjecatelj nematerijalnu imovinu stečenu u sklopu stjecanja obračunava u skladu sa odredbama MRSJS-a 31. Kao što je opisano u tački 6. tog standarda, međutim, obračunavanje pojedine stečene nematerijalne imovine nakon početnog priznavanja je uređeno drugim MRSJS-ovima.
- UP84. Kriteriji odredivosti određuju da li se nematerijalna imovina priznaje odvojeno od *goodwill*a, ali oni niti daju uputstva kako mjeriti fer vrijednosti nematerijalne imovine niti ograničavaju to koje pretpostavke koristiti pri mjerenju fer vrijednosti nematerijalne imovine. Na primjer, stjecatelj bi pri mjerenju fer vrijednosti u obzir uzeo pretpostavke koje bi učesnici na tržištu koristili pri određivanju cijene dane nematerijalne imovine, kao što su očekivana buduća obnavljanja obavezujućih sporazuma. Sama ta obnavljanja sporazuma ne moraju obavezno zadovoljavati kriterije odredivosti. (Ipak, treba vidjeti tačku 83. koja propisuje izuzeća od primjene principa za mjerenje po fer vrijednosti na ponovno stečena prava koja se priznaju u sklopu nekog stjecanja). Tačke 39D. i 39E. MRSJS-a 31 daju uputstva za utvrđivanje da li nematerijalnu imovinu treba kombinirati u jedan konto s drugom nematerijalnom ili materijalnom imovinom.

Otpis dugovanja po osnovu poreznih obaveza kod stjecanja (tamo gdje je to predviđeno uslovima stjecanja) (vidjeti tačke 78. i 79)

- UP85. Stjecatelj ne priznaje iznose dugovanja stečenog poslovanja po osnovu poreznih obaveza tamo gdje je porezna uprava otpisala ta dugovanja prema uslovima stjecanja. Kada se porezna dugovanja otpišu nakon stjecanja, nastali subjekat primjenjuje zahtjeve iz tačke 118. Stjecatelj neizmirene porezne obaveze stečenog poslovanja koje porezna uprava nije otpisala obračunava u skladu sa relevantnim međunarodnim ili računovodstvenim standardima dane zemlje koji uređuju poreze na dobit.
- UP86. Ako je sam stjecatelj porezna uprava, on prestaje priznavati sva porezna potraživanja koja se tiču dugovanja stečenog poslovanja po osnovu poreznih obaveza koja su otpisana u skladu sa MRSJS-om 23.
- UP87. Ako, prema uslovima stjecanja, porezna uprava otpiše neki iznos neizmirene porezne obaveze stjecatelja, stjecatelj taj iznos prestaje priznavati u skladu sa relevantnim međunarodnim ili računovodstvenim standardima svoje zemlje koji uređuju poreze na dobit.

Mjerenje fer vrijednosti pojedine odredive imovine i nekontrolirajućeg interesa u stečenom poslovanju kod stjecanja (vidjeti tačke 72. i 73)

Imovina s neizvjesnim novčanim tokovima (ispravke vrijednosti)

- UP88. Stjecatelj nije dužan priznati zasebnu ispravku vrijednosti na datum stjecanja za imovinu stečenu kroz stjecanje koja se mjeri po njoj fer vrijednosti na datum stjecanja jer su učinci neizvjesnosti u pogledu budućih novčanih tokova uključeni u mjerenje fer vrijednosti. Primjera radi, budući da ovaj standard stjecatelju nalaže da, u sklopu obračunavanja stjecanja, stečena potraživanja, uključujući zajmove, mjeri po njihovoj fer vrijednosti na datum stjecanja, stjecatelj ne priznaje odvojenu ispravku vrijednosti za novčane tokove od obavezujućeg sporazuma koji se smatraju nenaplativima na taj datum niti ispravku za očekivane kreditne gubitke.

Imovina koja je predmet poslovnih najмова u kojima je stečeno poslovanje najmodavac

- UP89. Prilikom mjerenja fer vrijednosti, na datum stjecanja, imovine poput objekata koji su predmet poslovnog najma u kojem je stečeno poslovanje najmodavac, stjecatelj u obzir mora uzeti uslove samog najma. On ne priznaje zasebnu imovinu niti obvezu ako su uslovi poslovnog najma bilo povoljni ili nepovoljni u poređenju s tržišnim uslovima.

Imovina koju stjecatelj ne namjerava koristiti ili namjerava koristiti drugačije nego što bi je koristili drugi učesnici na tržištu

- UP90. Može se desiti da stjecatelj, kako bi zaštitio svoj konkurentski položaj, zbog sigurnosti ili iz drugih razloga, ne namjerava koristiti stečenu nefinancijsku imovinu aktivno ili u skladu sa njenom najvišom i najboljom mogućom upotrebom. Na primjer, to može biti slučaj za stečenu nematerijalnu imovinu od istraživanja i razvoja koju stjecatelj planira koristiti defanzivno, sprječavajući druge da je koriste. Bez obzira na to, stjecatelj fer vrijednost nefinancijske imovine treba mjeriti pretpostavljajući

njenu najvišu i najbolju moguću upotrebu od učesnika na tržištu u skladu s odgovarajućom premisom vrjednovanja i na početku i pri mjerenju fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja u funkciji kasnijeg testiranja na umanjene vrijednosti.

Nekontrolirajući interes u stečenom poslovanju

- UP91. Ovaj standard dopušta stjecatelju da nekontrolirajući interes u stečenom poslovanju mjeri po njegovoj fer vrijednosti na datum stjecanja. U nekim slučajevima, stjecatelj će fer vrijednost nekontrolirajućeg interesa na datum stjecanja moći izmjeriti na osnovu cijene koja kotira na aktivnom tržištu za vlasničke udjele (to jeste, udjele koje ne drži stjecatelj). U drugim situacijama, opet, neće biti dostupna kotirana cijena na aktivnom tržištu za takve udjele. U tim slučajevima, stjecatelj bi fer vrijednost nekontrolirajućeg interesa mjerio služeći se drugim tehnikama vrjednovanja.
- UP92. Fer vrijednosti udjela stjecatelja u stečenom poslovanju i nekontrolirajućeg interesa po dionici se mogu razlikovati. Glavna razlika će najvjerojatnije biti uključivanje kontrolne premije u fer vrijednost po dionici udjela stjecatelja u stečenom poslovanju, odnosno, s druge strane, uključivanje popusta za odsustvo kontrole (koji se naziva i popust za nekontrolirajući interes) u fer vrijednost po dionici nekontrolirajućeg interesa ukoliko bi učesnici na tržištu prilikom određivanja cijene nekontrolirajućeg interesa uzeli u obzir takvu premiju ili popust.

Mjerenje goodwilla ili dobitka od kupovine po povoljnim uslovima kod stjecanja (vidjeti tačke od 85. do 98)

Odnos između *goodwill* i novčanih tokova (vidjeti tačku 86)

- UP93. Stjecatelj *goodwill* priznaje samo u onoj mjeri u kojoj procijeni da će doći do povoljnih promjena njegovih neto novčanih tokova, bilo kroz povećanje priliva novca ili kroz smanjenje odliva novca. Stjecatelj ne priznaje nikakav *goodwill* povezan sa uslužnim potencijalom osim onih koji se pojave kroz novčane tokove.

Mjerenje fer vrijednost udjela stjecatelja u stečenom poslovanju na datum stjecanja pomoću tehnika vrjednovanja (vidjeti tačku 87)

- UP94. Kod stjecanja koje se ostvaruje bez prenošenja naknade, da bi izmjerio *goodwill*, dobitak ili gubitak od kupovine po povoljnim uslovima, stjecatelj umjesto fer vrijednosti prenesene naknade mora koristiti fer vrijednost svog udjela u stečenom poslovanju na datum stjecanja (vidjeti tačke 85, 86. i 87).

Posebna razmatranja pri primjeni metode stjecanja na kombinacije uzajamnih subjekata (primjena tačke 87)

- UP95. Kada se kombiniraju dva uzajamna subjekta, fer vrijednost kapitala ili udjela člana u stečenom poslovanju (odnosno fer vrijednosti stečenog poslovanja) može biti moguće pouzdanije izmjeriti nego fer vrijednost udjela člana koji je prenio stjecatelj. U takvim situacijama, tačka 87. nalaže stjecatelju da vrijednost *goodwill* utvrdi služeći se fer vrijednošću vlasničkih udjela stečenog poslovanja na datum stjecanja umjesto fer vrijednošću, na taj datum, vlasničkih udjela stjecatelja koji su prenesena kao naknada. Pored toga, kod kombinacije uzajamnih subjekata, stjecatelj neto imovinu stečenog poslovanja treba priznati kao direktno povećanje kapitala ili osnovnog kapitala u svom izvještaju o financijskom položaju a ne kao povećanje akumuliranog viška ili manjka, što je u skladu s načinom na koji druge vrste subjekata primjenjuju metodu stjecanja.
- UP96. Iako su po dosta toga slični drugim subjektima, uzajamni subjekti imaju specifične karakteristike koje se javljaju prvenstveno zbog toga što su njihovi članovi ujedno i kupci i vlasnici. Članovi uzajamnih subjekata u pravilu očekuju da ostvaruju koristi od svog članstva, često u vidu nižih naknada za dobra i usluge ili pokroviteljskih dividendi. Udio pokroviteljskih dividendi raspoređen na svakog člana se često zasniva na obimu posla koji je član tokom godine obavio s uzajamnim subjektom.
- UP97. Mjerenje fer vrijednosti uzajamnog subjekta treba uključivati pretpostavke koje bi učesnici na tržištu izveli o budućim koristima članova kao i sve druge relevantne pretpostavke koje bi ti učesnici izveli o uzajamnom subjektu. Na primjer, za mjerenje fer vrijednosti uzajamnog subjekta se može koristiti neka tehnika zasnovana na sadašnjoj vrijednosti. Novčani tokovi koji se koriste kao ulazne vrijednosti za taj model bi se trebali zasnivati na očekivanim novčanim tokovima uzajamnog subjekta, koji će vjerovatno odražavati umanjene koristi članova, poput umanjenih naknada za dobra i usluge.

Utvrđivanje šta sve predstavlja dio transakcije stjecanja (vidjeti tačke 109, 110. i 111)

- UP98. Kako bi utvrdio da li je neka transakcija dio razmjene za stečeno poslovanje ili odvojena od danog stjecanja, stjecatelj bi trebao razmotriti sljedeće faktore, koji niti isključuju jedan drugog niti pojedinačno daju konačan zaključak:

- (a) razloge za transakciju – razumijevanje razloga zbog kojih su strane u stjecanju (stjecatelj i stečeno poslovanje i njihovi vlasnici, direktori i rukovodioci - te njihovi posrednici) stupili u određenu transakciju ili aranžman može pružiti uvid u to da li je ona dio prenesene naknade i stečene imovine ili preuzetih obaveza. Na primjer, ako je transakcija dogovorena prvenstveno u korist stjecatelja ili kombiniranog subjekta a ne radi koristi stečenog poslovanja ili njegovih vlasnika prije

kombinacije, manje je vjerovatno da je taj dio plaćene cijene transakcije (i sve s njom povezane imovine ili obaveza) dio razmjene za stečeno poslovanje. U skladu s tim, stjecatelj bi taj dio obračunao odvojeno od stjecanja;

- (b) ko je inicirao transakciju – razumijevanje toga ko tačno je inicirao transakciju također može pružiti uvid u to da li je ona dio razmjene za stečeno poslovanje. Na primjer, transakcija ili drugi događaj koji inicira stjecatelj može se sklopiti da se osiguraju buduće ekonomske koristi za stjecatelja ili kombinirani subjekat, uz male ili nikakve koristi za stečeno poslovanje ili njegove vlasnike prije kombinacije. S druge strane, manje je vjerovatno da je transakcija ili aranžman koju iniciraju stečeno poslovanje ili njegovi bivši vlasnici sklopljena u korist stjecatelja ili kombiniranog subjekta i ona će vjerovatnije predstavljati dio transakcije stjecanja; i
- (c) vrijeme transakcije – vrijeme transakcije također može pružiti uvid u to da li je ona dio razmjene za stečeno poslovanje. Primjera radi, transakcija između stjecatelja i stečenog poslovanja koja se izvrši tokom pregovora o uslovima stjecanja je možda sklopljena imajući u vidu stjecanje kako bi se stjecatelju ili nastalom subjektu osigurala buduće ekonomske koristi. Ako je to slučaj, stečeno poslovanje ili njegovi vlasnici prije stjecanja će vjerovatno ostvariti malo ili nikakve koristi od dane transakcije pored koristi koje ostvare kao dio kombiniranog subjekta.

Praktično poravnanje ranijeg odnosa između stjecatelja i stečenog poslovanja kod stjecanja (vidjeti stavku a. tačke 110)

UP99. Stjecatelj i stečeno poslovanje mogu imati odnos koji je postojao prije nego što su razmatrali određeno stjecanje koji se ovdje naziva „raniji odnos“. Raniji odnos između stjecatelja i stečenog poslovanja može proisticati iz obavezujućeg sporazuma (kao što je slučaj sa, primjera radi, odnosom dobavljača i kupca ili davatelja i korisnika licence) ili postojati bez obavezujućeg sporazuma (poput odnosa između tužitelja i tuženika).

UP100. Ako se stjecanjem praktično poravnava raniji odnos, stjecatelj priznaje dobitak ili gubitak, mjeren kako slijedi:

- (a) kod ranijih odnosa bez obavezujućeg sporazuma (poput sudske tužbe), po fer vrijednosti;
- (b) kod ranijih odnosa proisteklih iz obavezujućeg sporazuma, po manjem od iznosa pod (i) i (ii), to jeste
 - (i) po iznosu do kojeg je obavezujući sporazum sa stanovišta stjecatelja povoljan ili nepovoljan u poređenju s uslovima tekućih tržišnih transakcija za iste ili slične stavke. (Nepovoljan obavezujući sporazum je obavezujući sporazum koji je nepovoljan u odnosu na trenutne tržišne uslove. On ne mora nužno biti štetni obavezujući sporazum kod kojeg neizbježni troškovi ispunjavanja obaveza iz sporazuma prelaze ekonomske koristi za koje se očekuje da se ostvare prema njemu); ili
 - (ii) po iznosu svih ugovornih odredbi o poravnanje koje su izričito navedene u obavezujućim sporazumom i dostupna suprotnoj strani za koju je taj obavezujući sporazum nepovoljan.

Ako je iznos pod (ii) manji od iznosa pod (i), ta razlika se obuhvaća obračunavanjem tog stjecanja.

Iznos dobitka ili gubitka koji se priznaje može djelomično zavisiti od toga da li je stjecatelj ranije priznavao pripadajuću imovinu ili obavezu i, prema tome, iskazani dobitak ili gubitak se može razlikovati od iznosa izračunatog primjenom gore navedenih zahtjeva.

UP101. Raniji odnos može biti obavezujući sporazum koji stjecatelj priznaje kao ponovo stečeno pravo. Ako taj obavezujući sporazum uključuje uslove koji su povoljni, odnosno nepovoljni u odnosu na cijene tekućih tržišnih transakcija za iste ili slične stavke, stjecatelj priznaje, odvojeno od stjecanja, dobitak ili gubitak od praktičnog poravnanja sporazuma, mjeren u skladu sa tačkom UP100.

Aranžmani za potencijalne isplate zaposlenicima ili dioničarima koji prodaju dionice (vidjeti stavku b. tačke 110)

UP102. To da li aranžmani za potencijalne isplate zaposlenicima ili dioničarima koji prodaju dionice predstavljaju potencijalnu naknadu u sklopu stjecanja ili zasebne transakcije zavisi od njihove prirode. Razumijevanje razloga iz kojih je u sporazum o stjecanju uvršteno rezerviranje za potencijalne isplate, ko je inicirao taj aranžman i kada su strane stupile u njega može biti od pomoći pri procjeni prirode aranžmana.

UP103. Ako nije jasno da li je neki aranžman o isplatama zaposlenicima ili dioničarima koji prodaju dionice dio razmjene za stečeno poslovanje ili transakcija nezavisna od tog stjecanja, stjecatelj razmatra sljedeće pokazatelje:

- (a) kontinuirano zaposlenje – uslovi kontinuiranog zaposlenja dioničara koji prodaju dionice koji postanu ključni zaposlenici može biti pokazatelj suštine aranžmana o potencijalnoj naknadi. Relevantni uslovi kontinuiranog zaposlenja se mogu uvrstiti u ugovor o radu, sporazum o stjecanju ili neki drugi dokument. Aranžman o potencijalnoj naknadi

prema kojem se plaćanja automatski gube u slučaju prekida radnog odnosa predstavlja naknadu za rad nakon kombinacije. Aranžmani prema kojima prekid radnog odnosa ne utiče na potencijalne isplate mogu ukazivati da se te potencijalne isplate odnose na dodatnu naknadu a ne na naknadu za rad;

- (b) trajanje kontinuiranog zaposlenja – ako se zahtijevani period zaposlenja podudara sa periodom potencijalnih isplata ili je duži od njega, ta činjenica može ukazivati da su potencijalne isplate, u suštini, naknada za rad;
- (c) iznos naknade za rad – situacije kada je naknada zaposlenika za rad koja nije potencijalna isplata na nekom razumnom nivou u poređenju s naknadama drugih ključnih zaposlenika u kombiniranom subjektu mogu ukazivati da se potencijalne isplate odnose na dodatnu a ne naknadu za rad;
- (d) inkrementalne isplate zaposlenima – ako dioničari koji prodaju dionice koji ne postanu zaposlenici primaju niže potencijalne isplate po dionici nego dioničari koji prodaju dionice koji postanu zaposlenici kombiniranog subjekta, ta činjenica može ukazivati da je inkrementalni iznos potencijalnih isplata dioničarima koji prodaju dionice koji postanu zaposlenici naknada za rad;
- (e) broj dionica u vlasništvu – relativni broj dionica u vlasništvu dioničara koji prodaju dionice koji ostanu na ključnim radnim mjestima može biti pokazatelj suštine aranžmana o potencijalnoj naknadi. Na primjer, ako dioničari koji prodaju dionice koji suštinski posjeduju sve dionice u stečenom poslovanju ostanu ključni zaposlenici, ta činjenica može ukazivati da je dani aranžman, u suštini, aranžman raspodjele dobiti kojim se osigurava naknada za rad nakon izvršenja kombinacije. S druge strane, ako su dioničari koji prodaju dionice koji ostanu ključni zaposlenici imali samo mali broj dionica u stečenom poslovanju i svi dioničari koji prodaju dionice primaju jednak iznos potencijalne naknade po dionici, ta činjenica može ukazivati da potencijalne isplate predstavljaju dodatnu naknadu. U razmatranje treba uzeti i vlasnička učešća prije stjecanja koje drže strane povezane sa dioničarima koji prodaju dionice koji ostaju ključni zaposlenici, poput članova porodice;
- (f) spona sa vrjednovanjem – ako je početna naknada prenesena na datum stjecanja zasnovana na donjoj granici raspona utvrđenog prilikom vrjednovanja stečenog poslovanja te ako se formula za potencijalne isplate vezuje uz taj pristup vrjednovanja, ta činjenica može sugerirati da potencijalne isplate predstavljaju dodatnu naknadu. S druge strane, ako je formula za potencijalne isplate u skladu sa ranijim aranžmanima o raspodjeli dobiti, ta činjenica može ukazivati da je suština aranžmana osigurati naknadu za rad;
- (g) formula za određivanje naknade – formula koja se koristi za određivanje potencijalnih isplata može pomoći da se procijeni suština aranžmana. Na primjer, ako je potencijalna isplata određena na osnovu višestrukih zarada, to može upućivati da se dana obaveza odnosi na potencijalnu naknadu u sklopu stjecanja te da je formula namijenjena za određivanje ili potvrđivanje fer vrijednosti stečenog poslovanja. S druge strane, potencijalna isplata u vidu određenog postotka zarade bi mogla sugerirati da obaveza prema zaposlenicima predstavlja aranžman o raspodjeli dobiti kao naknade zaposlenicima za obavljeni rad;
- (h) drugi sporazumi i pitanja – uslovi drugih aranžmana s dioničarima koji prodaju dionice (kao što su ugovori o zabrani konkurencije, izvršni ugovori, konzultantski ugovori i ugovori o najmu nekretnina) te obračunavanje poreza na dobit na potencijalne isplate mogu ukazivati da se potencijalne isplate mogu pripisati nečemu drugom a ne naknadi za stečeno poslovanje. Na primjer, kada se radi o stjecanjima, stjecatelj može stupiti u ugovor o najmu nekretnine sa značajnim dioničarem koji prodaje dionice. Ako su najamnine uređene tim ugovorom znatno niže od tržišnih, neka ili sva potencijalna plaćanja najmodavcu (dioničaru koji prodaje dionice) koja nalaže zasebni aranžman o potencijalnim plaćanjima mogu, u suštini, predstavljati plaćanja za korištenje unajmljene nekretnine koju bi stjecatelj trebao zasebno priznati u svojim finansijskim izvještajima nakon kombinacije. S druge strane, ako ugovor o najmu određuje najmnine koje su u skladu sa tržišnim uslovima za unajmljenu nekretninu, dani aranžman o potencijalnim plaćanjima dioničarima koji prodaju dionice bi se mogao odnositi na potencijalnu naknadu u sklopu stjecanja.

Isplate stjecatelju zasnovane na dionicama u razmjenu za prava na naknade dana zaposlenicima stečenog poslovanja (vidjeti stavku b. tačke 110)

UP104. Stjecatelj može razmijeniti svoja prava na isplate zasnovane na dionicama za prava na naknade zaposlenika stečenog poslovanja. On razmjene dioničkih opcija ili drugih prava na naknade zasnovane na dionicama u vezi sa stjecanjem obračunava u skladu sa relevantnim međunarodnim ili računovodstvenim standardima svoje zemlje koji uređuju plaćanja zasnovana na dionicama.

UP105. U situacijama kada će prava koja je dalo stečeno poslovanje isteći kao posljedica stjecanja te ako stjecatelj razmijeni ta prava kada to nije dužan učiniti, stjecatelj sve troškove priznaje kao trošak naknade u finansijskim izvještajima nakon kombinacije u

skladu sa relevantnim međunarodnim ili računovodstvenim standardima svoje zemlje koji uređuju plaćanja zasnovana na dionicima. Trošak tih prava se ne uvrštava u mjerenje naknade prenesene u sklopu stjecanja.

Transakcije stečenog poslovanja za plaćanja zasnovana na dionicama koja se izmiruju vlasničkim udjelima

UP106. Stečeno poslovanje može imati neizmirene transakcije plaćanja zasnovanih na dionicama koje stjecatelj ne razmjenjuje za svoje transakcije plaćanja zasnovanih na dionicama. Ako su stečene, te transakcije stečenog poslovanja koje se tiču plaćanja zasnovanih na dionicama predstavljaju dio nekontrolirajućeg interesa u stečenom poslovanju a, ako nisu stečene, mjere se kao da je datum stjecanja bio datum odobrenja. Transakcije plaćanja zasnovanih na dionicama se mjere u skladu sa relevantnim međunarodnim ili računovodstvenim standardima pojedinačnih zemalja koji uređuju plaćanja zasnovana na dionicama.

Kasnije mjerenje i obračunavanje (vidjeti tačku 112)

UP107. U primjere drugih MRSJS-ova koji daju uputstva za kasnije mjerenje i obračunavanje imovine stečene i obaveza preuzetih ili nastalih u sklopu stjecanja spada to da:

- (a) MRSJS 31 propisuje računovodstveno postupanje sa odredivom nematerijalnom imovinom stečenom u sklopu stjecanja. Stjecatelj mjeri *goodwill* po iznosu priznatom na datum stjecanja umanjenom za sve akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti dok MRSJS 26 propisuje računovodstveno postupanje s gubicima od umanjenja vrijednosti;
- (b) MRSJS 35 daje uputstva za računovodstveno postupanje s promjenama vlasničkih učešća subjekta koji ima kontrolu u kontroliranom subjektu nakon stjecanja kontrole.

UP108. Stjecatelj treba konzultirati relevantne međunarodne ili računovodstvene standarde dane zemlje za upute o kasnijem mjerenju i obračunavanju ugovora o osiguranju, poreza na dobit i plaćanja zasnovanih na dionicama.

Kasnije mjerenje prijenosa, zajmova po povoljnim uslovima i sličnih beneficija koje su stjecatelj ili stečeno poslovanje primali na osnovu kriterija koji bi se mogli promijeniti usljed stjecanja (vidjeti tačku 114)

UP109. Prije stjecanja, stjecatelj ili stečeno poslovanje mogu primiti prijenos od treće strane na osnovu naznačenih kriterija. Tako, primjera radi, državna vlada može dati bespovratna sredstva općinama čiji prihod po glavi stanovnika je ispod nekog praga. Kada neka općina stekne poslovanje koje stvara novac to može povećati njen prihod po glavi stanovnika iznad naznačenog praga, što bi moglo navesti vladu da preispita dodjelu bespovratnih sredstava.

UP110. Stjecatelj ne obračunava bilo kakve promjene iznosa dodijeljenih sredstava u sklopu stjecanja već sve promjene obračunava u trenutku kada davatelj sredstava obznani svoje namjere u vezi s tim u skladu s drugim MRSJS-ovima.

UP111. Slične okolnosti mogu nastati i u odnosu na zajmove po povoljnim uslovima i druge beneficije. Stjecatelj ne obračunava bilo kakve promjene tih transakcija u sklopu stjecanja već sve promjene obračunava u trenutku kada strana koja daje predmetne beneficije obznani svoje namjere u vezi sa njima u skladu s drugim MRSJS-ovima.

Stjecanja izvršena u izvještajnom periodu

UP112. Nastali subjekat potrebe korisnika svojih finansijskih izvještaja za informacijama o stečenim poslovanjima prije stjecanja zadovoljava kroz objavljivanja iz stavke (r) tačke 120.

UP113. Da bi se zadovoljili zahtjevi regulatora, može se pokazati neophodnim da stjecatelj prezentira ili objavi i druge informacije pored onih koje zahtijeva ovaj standard.

Prijelazne odredbe za kombinacije u javnom sektoru koje uključuju samo uzajamne subjekte ili se vrše isključivo na osnovu ugovora (vidjeti tačku 133)

UP114. Tačka 126. propisuje da se ovaj standard primjenjuje prospektivno na kombinacije u javnom sektoru za koje datum stjecanja, odnosno datum amalgamacije pada na početku ili nakon početka prvog godišnjeg izvještajnog perioda koji počinje na dan 1. januara/siječnja 2019. godine ili kasnije. Dopuštena je i njegova ranija primjena.

UP115. Zahtjev da se ovaj standard primjeni prospektivno ima sljedeće efekte po kombinacije u javnom sektoru koje uključuju samo uzajamne subjekte ili se vrše isključivo na osnovu ugovora ako datum stjecanja, odnosno datum amalgamacije za tu kombinaciju u javnom sektoru pada prije početka primjene ovog standarda:

- (a) Razvrstavanje – subjekat nastavlja razvrstavati raniju kombinaciju u javnom sektoru u skladu s ranijim računovodstvenim politikama subjekta za takve kombinacije;
- (b) Prethodno priznati *goodwill* – na početku prvog godišnjeg perioda u kojem se primijeni ovaj standard, knjigovodstvena vrijednost *goodwill* koji proističe iz ranije kombinacije u javnom sektoru je njegova knjigovodstvena vrijednost na taj datum prema ranijim računovodstvenim politikama subjekta. Pri utvrđivanju te vrijednosti, subjekat mora eliminirati

knjigovodstvenu vrijednost svake akumulirane amortizacije tog *goodwill* i pripadajuće smanjenje *goodwill*. Nisu potrebna nikakva dalja usklađivanja knjigovodstvene vrijednosti *goodwill*;

- (c) *Goodwill* koji je prethodno priznat kao umanjene kapitala – ranije računovodstvene politike subjekta su mogle rezultirati time da se *goodwill* proistekao iz ranije kombinacije u javnom sektoru prizna kao umanjenje kapitala. U takvim slučajevima, subjekat taj *goodwill* ne priznaje kao imovinu na početku prvog godišnjeg perioda u kojem se primijeni ovaj standard. Nadalje, subjekt ni jedan dio tog *goodwill* ne priznaje u suficit, odnosno deficit kada otuđuje cijelo ili dio poslovanja na koje se *goodwill* odnosi ili kada dođe do umanjenja vrijednost jedinice koja stvara novac na koju se on odnosi;
- (d) Kasnije obračunavanje *goodwill* – od početka prvog godišnjeg perioda u kojem se primijeni ovaj standard, subjekat prestaje amortizirati *goodwill* koji proističe iz ranije kombinacije u javnom sektoru i testira ga na umanjenje vrijednosti u skladu sa MRSJS-om 26;
- (e) Ranije priznati negativni *goodwill* – postoji mogućnost da je subjekat koji je raniju kombinaciju u javnom sektoru obračunavao pomoću metode kupovine priznao odgođeno odobrenje za iznos svog udjela u neto fer vrijednost odredive imovine i obaveza stečenog poslovanja koji prelazi trošak tog udjela (što se ponekad naziva i negativni *goodwill*). Ako je to slučaj, subjekat prestaje priznavati knjigovodstvenu vrijednost tog odgođenog odobrenja na početku prvog godišnjeg perioda u kojem primijeni ovaj standard, uz pripadajuće usklađivanje početnog salda akumuliranog viška ili manjka na taj datum.

Izmjene i dopune drugih MRSJS-ova

[Brisano.]

Osnove za donošenje zaključaka

Ove Osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 40.

Cilj (tačka 1)

- OZ1. U odsustvu međunarodnog računovodstvenog standarda za javni sektor (MRSJS) koji uređuje kombinacije u javnom sektoru, MRSJS 1 *Prezentacija financijskih izvještaja* je usmjeravao subjekte javnog sektora na druge međunarodne, odnosno računovodstvene standarde njihove zemlje. Kada je riječ o kombinacijama u javnom sektoru, oni se mogu osvrnuti na međunarodni standard financijskog izvještavanja (engl. *IFRS*[®], skr. MSFI) 3 *Poslovne kombinacije*, s tim što taj standard nalaže da se sve poslovne kombinacije obračunavaju kao stjecanja. Prilikom izrade MSFI-ja 3, Odbor za međunarodne računovodstvene standarde /engl. *International Accounting Standards Board – IASB*[®]/ je došao do zaključka da su „prava spajanja“, odnosno „spajanja jednakih strana“ kod kojih ni jedan od subjekata koji se kombiniraju ne stiče kontrolu nad drugima toliko rijetka da praktično ne postoje. Pored toga, *IASB* je primijetio da učesnicu u konsultacijama kao ni druge članice nisu bili u stanju predložiti jasnu i neproizvoljnu granicu za razdvajanje stvarnih, odnosno spajanja jednakih strana od drugih poslovnih kombinacija i zaključili su da uspostava takve operativne granice ne bi bila izvodiva (vidjeti tačku OZ35. MSFI-ja 3). U skladu s tim, *IASB* je odlučio da nije potrebno propisivati zasebne zahtjeve za obračunavanje takvih kombinacija.
- OZ2. Mnogi su smatrali da su spajanja, odnosno amalgamacije najčešća vrsta kombinacije u javnom sektoru, što ima za rezultat da subjekti javnog sektora ne mogu primjenjivati *IFRS* standarde za računovodstveno postupanje sa kombinacijama u javnom sektoru. To znači da iskazivanje takvih kombinacija u financijskim izvještajima opće namjene (FION) neće obavezno biti dosljedno niti primjereno pa, prema tome, korisnici možda neće dobivati informacije koje im trebaju da bi mogli odrediti vrstu kombinacije u javnom sektoru i procijeniti njenu prirodu i financijski učinak. *IPSASB* smatra da će ovaj standard unaprijediti dosljednost i uporedivost načina na koji subjekti javnog sektora iskazuju kombinacije u javnom sektoru.

Postupak

- OZ3. Prilikom izrade ovog standarda, *IPSASB* se osvrnuo na raspravu o kontroli iz MRSJS-a 35 *Konsolidirani financijski izvještaji*, te su razmatrali na koji način bi kontrola, kako je definirana u MRSJS-u 35, trebala uticati na razvrstavanje kombinacija u javnom sektoru prema ovom standardu. Uvažili su i smjernice o kombinacijama iz *Priručnika o statistici državnih financija* iz 2014. godine (u daljem tekstu: *Priručnik* iz 2014.) kako bi izbjegli nepotrebna odstupanja od istog. *IPSASB* je razmatrao i MSFI 3, te uputstva o kombinacijama koja su izradila tijela za određivanje standarda različitih zemalja.

Usklađivanje sa statistikom državnih financija

- OZ4. Prilikom izrade ovog standarda, *IPSASB* je vodio računa o tome kako se s kombinacijama u javnom sektoru postupa u statistici državnih financija (SDF).

U uputstvima o SDF-u stjecanje i amalgamacija se razlikuju na osnovu principa da kod stjecanja dolazi do transakcije dok amalgamacija podrazumijeva tek moguću reklasifikaciju jedinica.

Transakcija će nastati tamo gdje se neka „tržišna jedinica“ nacionalizira ili privatizira (to jeste, gdje je vlada počne ili prestane kontrolirati) i obuhvaćeni iznosi se u sklopu SDF-a iskazuju kao transakcije kapitalom koje odgovaraju vidljivoj transakcijskoj cijeni. Sve promjene vrijednosti između, primjera radi, početnog salda udjela vlade u kapitalu i eventualne transakcijske cijene se iskazuju kao učinci revalorizacije, koji ne utiču na neto zaduživanje/davanje pozajmica vlade. Kada se radi o amalgamacijama, uticaj se najviše osjeti kod sektorizacije „institucionalnih jedinica“.

Tamo gdje su jedinice prije amalgamacije pripadale istom sektoru ili podsektoru opće države, amalgamacija neće uticati na podatke o tom sektoru, odnosno podsektoru. Na primjer, amalgamacija dva organa lokalne samouprave koji su oba već svrstani u sektor lokalne samouprave ne bi promijenila rezultate za taj sektor.

U slučajevima kada se jedinica iz jednog podsektora amalgamira sa jedinicom iz drugog podsektora, međutim, amalgamirane jedinice će biti uklonjene iz sektora kojem su pripadale i dodane u sektor nove amalgamirane jedinice kroz njenu reklasifikaciju (što se u SDF-u iskazuje kao „druga promjena iznosa imovine i obaveza“). Na primjer, ako se jedinica lokalne samouprave amalgamira sa državnom vladom, ona će biti reklasificirana iz podsektora lokalne samouprave u podsektor državne vlade.

- OZ5. *IPSASB* se usaglasio da pristup iz SDF-a ne predstavlja odgovarajuću osnovu za razvrstavanje kombinacija u javnom sektoru u okviru ovog standarda i to iz sljedećih razloga:
- (a) pristup iz SDF-a se zasniva na više koncepata koji nemaju ekvivalente u MRSJS-ovima, kao što su
 - (i) razvrstavanje institucionalnih jedinica u sektore na osnovu njihove ekonomske prirode ili
 - (ii) pravljenje razlike između tržišnih i netržišnih proizvođača;
 - (b) u SDF-u, amalgamacije mogu nastati iz reklasifikacije jedinica a da se pri tome ne iskazuje nikakva transakcija, što nije u skladu sa pristupom koji se koristi u MRSJS-ovima; i
 - (c) kombinacije u javnom sektoru koje se vrše unutar istog sektora, odnosno podsektora opće države ne utiču na podatke u SDF-u dok bi MRSJS-ovi zahtijevali da se promijeni način računovodstvenog postupanja sa pojedinačnim obuhvaćenim subjektima.
- OZ6. Pri donošenju opisanog zaključka, *IPSASB* je primijetio da bi različiti pristupi iz SDF-a i MRSJS-ova ipak mogli voditi sličnom računovodstvenom postupanju. Tako bi, primjera radi:
- (a) nacionalizacije vjerovatno bile iskazane kao stjecanja prema oba pristupa, a
 - (b) primjena preinačene metode udruživanja udjela dala bi računovodstveno postupanje slično reklasifikacijskom pristupu iz SDF-a kod kombiniranih poslovanja koja su ranije usvojila iste računovodstvene politike.

Djelokrug (tačke 2, 3. i 4)

- OZ7. *IPSASB* je izvorno razmatrao usvajanje dva standarda koja bi uređivala kombinacije u javnom sektoru, konkretno:
- (a) kombinacije subjekata koje proističu iz transakcija razmjene kroz ograničeni projekat usklađivanja sa MSFI-jem 3; a
 - (b) kombinacije subjekata koje proističu iz transakcija koje nisu transakcije razmjene kroz projekat posebno namijenjen javnom sektoru.
- OZ8. U maju/svibnju 2009. godine, *IPSASB* je izdao Prednacrt broj 41. *Kombinacije subjekata nastale iz transakcija razmjene*, izrađen u sklopu ograničenog projekta usklađivanja sa MSFI-jem 3. Po obavljanju konsultacija o tom prednacrtu, odlučili su da ne nastavljaju primjenjivati taj pristup iz sljedećih razloga:
- (a) djelokrug MSFI-ja 3 obuhvata kupovine po povoljnim uslovima pa bi se, prema tome, moglo tvrditi da se on primjenjuje i bar na neke kombinacije subjekata koje ne podrazumijevaju razmjenu. *IPSASB* je prepoznao da bi moglo biti teško odrediti jasnu granicu između kombinacija subjekata koje podrazumijevaju razmjenu i onih koji je ne podrazumijevaju;
 - (b) nije bilo jasno da li bi se kombinacije kod kojih ni jedna strana ne stiče kontrolu nad drugima razvrstale kao kombinacije subjekata proistekle iz transakcija razmjene i, prema tome, morale biti obračunate kao stjecanje u skladu sa Prednacrtom br. 41.
- OZ9. *IPSASB* je potom odlučio usvojiti jedinstveni standard koji će uređivati sve kombinacije u javnom sektoru. Takav širi djelokrug je uvršten u dokument za konsultacije naslovljen „Kombinacije u javnom sektoru“, izdan u junu/lipnju 2012. godine i u komentarima na njega je izražena podrška za taj prošireni djelokrug.
- OZ10. U skladu s navedenim, *IPSASB* je odlučio da se ovaj standard treba primjenjivati na sve kombinacije u javnom sektoru, uz nekoliko ograničenih izuzeća. Standardom se kombinacija u javnom sektoru definira kao objedinjavanje zasebnih poslovanja u jedan subjekat javnog sektora. Definicijom se, dakle, kombinacije u javnom sektoru opisuje kao objedinjavanje poslovanja a ne subjekata, što, kao što je slučaj i kod poslovnih kombinacija, može podrazumijevati dio subjekta kojim je moguće upravljati zasebno od njegovog ostatka.
- OZ11. Prilikom određivanja djelokruga ovog standarda, *IPSASB* se usaglasio da u njega uvrste i kombinacije u javnom sektoru pod zajedničkom kontrolom. One su isključene iz djelokruga MSFI-ja 3, ali je *IPSASB* smatrao bitnim da djelokrug ovog standarda obuhvata sve kombinacije u javnom sektoru.

Stavke koje nisu obuhvaćene djelokrugom standarda

- OZ12. *IPSASB* se složio da se ovaj standard ne treba primjenjivati na ustanovljavanje zajedničkih aranžmana i zajedničkih poduhvata. U dokumentu za konsultacije su naveli da:
- „se koncept na kojem se zasniva ustanovljavanje zajedničkog poduhvata razlikuje od onoga koji se tiče drugih kombinacija u tome da su zajednički poduhvati rezultat odluke zasebnih subjekata da dijele kontrolu, tačnije da uživaju zajedničku kontrolu nad poslovanjima koja čine taj zajednički poduhvat. Iz koncepta zajedničke kontrole mogu proisteci pitanja koja utiču na način na koji bi sam zajednički poduhvat trebao obračunati svoje ustanovljavanje“.

- OZ13. Pri izradi ovog standarda, *IPSASB* je razmatrao da li je navedeno objašnjenje i dalje validno s obzirom da ovaj standard primjenjuje drugačiji pristup razvrstavanju kombinacija u javnom sektoru. Zaključili su da koncept zajedničke kontrole ne održava pitanja koja se oslovljavaju ovim standardom i usaglasili da ustanovljavanje zajedničkih aranžmana i zajedničkih poduhvata ne uvrste u njegov djelokrug.
- OZ14. *IPSASB* je konstatirao da može doći do kombiniranja dva ili više zajedničkih aranžmana i smatrali su da bi, tamo gdje takvo kombiniranje dovede do nastanka novog zajedničkog aranžmana, taj aranžman ne bi bio obuhvaćen djelokrugom MRSJS-a 40. Isto tako su konstatirali da kombinacija može dovesti do toga da jedan zajednički aranžman stekne jedan ili više drugih zajedničkih aranžmana. U takvim okolnostima, subjekti koji su ranije imali kontrolu nad stečenim zajedničkim aranžmanima se odriču te kontrole i takva kombinacija bi predstavljala stjecanje iz djelokruga MRSJS-a 40.
- OZ15. *IPSASB* je usaglasio da iz djelokruga ovog standarda isključe i slučajeve kada investicijski subjekat stekne ulaganje u kontroliranom subjektu koje se mora mjeriti po fer vrijednosti kroz suficit ili deficit. Takve transakcije se smatraju ulaganjima a ne kombinacijama u javnom sektoru. MRSJS 35 propisuje zahtjeve za obračunavanje takvih transakcija.

Komentari na Prednacrta br. 60 Kombinacije u javnom sektoru

- OZ16. *IPSASB* je izdao svoje prijedloge u sklopu Prednacrta br. 60 *Kombinacije u javnom sektoru* u januaru/siječnju 2016. godine. U komentarima na taj prednacrt je izražena podrška za predloženi djelokrug i stavke koje će biti isključene iz njega. *IPSASB* je razmotrio primljene komentare i usaglasio se da ne treba vršiti nikakve dalje izmjene danog djelokruga. Pri tome su evidentirali da djelokrug standarda obuhvata i kombinacije koje su izvršene na privremenoj osnovi kao što su, primjera radi, kombinacije u funkciji spašavanja privatnog preduzeća od propadanja s namjerom da se ono proda čim ponovo bude financijski stabilno. Konstatirali su da je uvrštavanje takvih kombinacija u djelokrug ovog standarda u skladu sa odlukom koju su donijeli prilikom izrade MRSJS-a 35 da ne nalažu različito računovodstveno postupanje sa subjektima koji su pod privremenom kontrolom.

Razvrstavanje kombinacija u javnom sektoru (tačke od 7. do 14)

- OZ17. Na osnovu komentara na Prednacrt br. 41, *IPSASB* je zaključio da pravljenje razlike između kombinacija subjekata koje proističu iz transakcija razmjene i kombinacija subjekata koje proističu iz transakcija koje nisu transakcije razmjene ne bi predstavljalo odgovarajuću osnovu za buduće MRSJS-ove. Oslanjanje na definiciju „transakcije razmjene“ iz literature *IPSASB*-a bi značilo da većina intervencija vlada za vrijeme ekonomskih kriza, poput globalne financijske krize iz 2008. godine, ne potpada pod definiciju stjecanja. Smatrali su da takve aktivnosti u funkciji spašavanja subjekata od propadanja ne bi bilo primjereno definirati kao amalgamacije.
- OZ18. *IPSASB* je konstatirao i to da se MSFI 3 odnosi na „poslovanja“ a ne na subjekte. Pored toga što se odnosi na subjekat, definicija poslovanja se može odnositi i na dio subjekta kojim je moguće upravljati zasebno od ostatka istog. *IPSASB* je vodio računa o tim pitanjima pri osmišljavanju pristupa iz dokumenta za konsultacije.

Pristup razvrstavanju iz dokumenta za konsultacije „Kombinacije u javnom sektoru“

- OZ19. Pristup usvojen u dokumentu za konsultacije je podrazumijevao razdvajanje kombinacija kod kojih su obuhvaćene strane pod zajedničkom kontrolom i kombinacija kod kojih strane ne kontrolira ista strana koja u konačnici ima kontrolu, to jeste koje nisu pod zajedničkom kontrolom. Potom je izvršena dalja podjela na kombinacije kod kojih jedna strana stiče kontrolu nad drugom (na koje se u dokumentu gledalo kao na stjecanja) i kombinacije kod kojih ni jedna strana ne stiče kontrolu nad drugim stranama u kombinaciji (koje su u dokumentu posmatrane kao amalgamacije).
- OZ20. *IPSASB* je koncept kontrole smatrao bitnim za utvrđivanje kako razvrstati neku kombinaciju u javnom sektoru. Značajan dio financijskog izvještavanja se zasniva na kontroli. MRSJS 35 nalaže subjektima da konsolidiraju subjekte koje kontroliraju, baš kao što je to nalogao i standard koji mu je prethodio, MRSJS 6 *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*. *IPSASB* je zapazio i da je kod Statistike državnih financija usvojen sličan pristup kontroli kakav je usvojen i u MRSJS-u 35 i u MRSJS-u 6.
- OZ21. Slično navedenom, kontrola predstavlja bitan faktor i kod priznavanja imovine. U tački 5.6. *Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora* (u daljem tekstu: Konceptualni okvir), imovina je definirana kao „resurs nad kojim subjekat ima sadašnju kontrolu kao rezultat prošlog događaja“.
- OZ22. *IPSASB* je utvrdio da, prema tome, kontrola predstavlja odgovarajuću polaznu tačku za razvrstavanje kombinacija u javnom sektoru što je za rezultat imalo da u dokument za konsultacije uvrste svoj inicijalni stav o funkciji kontrole u razvrstavanju kombinacija u javnom sektoru, tačnije to da:
„jedini presudni kriterij za razlikovanje amalgamacija od stjecanja je taj da kod amalgamacija ni jedno od kombiniranih poslovanja ne stiče kontrolu nad drugim poslovanjima“.
- OZ23. Pri izradi dokumenta za konsultacije, *IPSASB* je pojasnio da strane u kombinaciji u javnom sektoru pod zajedničkom kontrolom u konačnici kontrolira isti subjekat i prije i nakon kombinacije. Iz toga proističu sljedeće ekonomske razlike između kombinacija koje se vrše pod zajedničkom kontrolom i onih kod čijeg vršenja ne postoji zajednička kontrola:

- (a) kombinacije u javnom sektoru između subjekata u sklopu istog ekonomskog subjekta (to jeste, pod zajedničkom kontrolom) ne dovode do promjena u ekonomskim resursima tog ekonomskog subjekta;
- (b) svi viškovi i manjkovi proistekli iz kombinacije u javnom sektoru pod zajedničkom kontrolom se u potpunosti eliminiraju iz konsolidiranih FION-a subjekta koji ima krajnju kontrolu; i
- (c) subjekat koji ima krajnju kontrolu može odrediti da li kod kombinacije u javnom sektoru pod zajedničkom kontrolom dolazi do prenošenja bilo kakve naknade (i, ako dolazi, iznos te naknade).

Pobrojane razlike mogu imati implikacije po računovodstveno postupanje sa kombinacijom u javnom sektoru pod zajedničkom kontrolom.

OZ24. Pristup iz dokumenta za konsultacije je odražavao stav *IPSASB*-a da:

- (a) ekonomske razlike između kombinacija koje se vrše pod zajedničkom kontrolom i onih kod čijeg vršenja ne postoji zajednička kontrola mogu imati implikacije po njihovo obračunavanje; i da
- (b) stjecanja treba razlikovati od amalgamacija na osnovu postojanja kontrole.

OZ25. U sličnom broju komentara je izraženo i slaganje i neslaganje sa prijedlozima iz prednacrt. Oni koji se nisu slagali s njima su sugerirali da razlikovanje stjecanja od amalgamacija isključivo na osnovu postojanja kontrole ne odražava uslove u javnom sektoru. Oni su, naročito, napomenuli to da:

- (a) kombinacije u javnom sektoru mogu nastati tamo gdje nije moguće odrediti stjecatelja, bez obzira što je moguće odrediti subjekat koji je stekao kontrolu nad poslovanjima kao rezultat dane kombinacije. Prema MSFI-ju 3, stjecatelj se može odrediti na osnovu analiziranja vlasničkih učešća u pripadajućim stranama. U javnom sektoru se, međutim, može desiti da nema vlasničkih učešća u subjektima koje je moguće kvantificirati, što takvu analizu čini nemogućom. Moguće je i to da subjekat koji stiče kontrolu nad poslovanjima nije postojao prije kombiniranja i, ako se ne mogu kvantificirati vlasnička učešća u njemu, onda se neće moći odrediti ni stjecatelj;
- (b) kombinacije u javnom sektoru svim uključenim stranama može nametnuti viši nivo vlasti, kao što je slučaj kada državna vlada reorganizira lokalne vlasti tako što zakonski propiše kombiniranje pojedinih općina bez obzira na želje tih općina.

OZ26. U komentarima u kojima je izraženo neslaganje sa prijedlozima iz dokumenta za konsultacije je sugerirano više osnova za razvrstavanje kombinacija u javnom sektoru, uključujući:

- (a) različite varijante toga da li je došlo do prijenosa naknade, tačnije
 - (i) u sklopu kombiniranja je prenesena naknada;
 - (ii) u sklopu kombiniranja je prenesena značajna naknada;
 - (iii) plaćena je naknada po tržišnoj vrijednosti;
 - (iv) stjecanja (koja podrazumijevaju prijenos naknade) koja nisu pod zajedničkom kontrolom se razdvajaju od ostalih kombinacija; i
 - (v) kombinacije pod zajedničkom kontrolom se razdvajaju zavisno od toga da li imaju „komercijalnu suštinu“ (koja podrazumijeva prijenos naknade); te to
- (b) da li je kombinacija u javnom sektoru izvršena dobrovoljno ili ne.

Osmišljavanje pristupa razvrstavanju iz Prednacrt br. 60 Kombinacije u javnom sektoru

OZ27. *IPSASB* je razmotrio komentare na dokument za konsultacije i utvrdio da pristup razvrstavanja iz tog dokumenta ne bi uvijek odražavao okolnosti u javnom sektoru. Shodno tome, usaglasio se da ponovo razmotri pitanje razvrstavanja kombinacija u javnom sektoru..

OZ28. U sklopu tog postupka, *IPSASB* je razmatrao da li bi bilo koji od pristupa koji su sugerirani u komentarima mogao predstavljati odgovarajuću osnovu za razvrstavanje i zaključili su da ti pristupi nisu primjereni iz sljedećih razloga:

- (a) *IPSASB* je oformio stav da prijenos naknade, sam po sebi, nije dovoljan da se napravi razlika između stjecanja i amalgamacije. Kao što je navedeno u tački OZ17, definiranje stjecanja kao transakcije razmjene bi vodilo tome da se aktivnosti u funkciji spašavanja subjekata od propadanja razvrstaju kao amalgamacije. Slično tome, ukoliko bi definicija stjecanja iziskivala da je stjecatelj prenio naknadu, to bi moglo voditi razvrstavanju aktivnosti u funkciji spašavanja subjekata od propadanja kao amalgamacija. Definicije stjecanja koje bi zahtijevale prijenos značajne naknade ili izvršenje kombinacije u javnom sektoru po tržišnoj vrijednosti ne bi se oslovila pitanja poput kupovina po povoljnim uslovima (obrađena ranije u stavki a. tačke OZ8);

- (b) *IPSASB* je zauzeo stav da to da li je kombinacija u javnom sektoru izvršena dobrovoljno ili ne, samo po sebi, ne predstavlja dovoljnu informaciju za razvrstavanje kombinacije u javnom sektoru. Dobrovoljna, odnosno nedobrovoljna priroda kombinacije u javnom sektoru informira o postupku kombiniranja a ne o njegovom ishodu. Kombinacije u javnom sektoru mogu imati različite ekonomske ishode bez obzira na to da li su prema svojoj prirodi dobrovoljne ili ne. *IPSASB* je smatrao da nije moguće razvrstati kombinaciju u javnom sektoru bez razmatranja njenih ishoda i, prema tome, bili su mišljenja da se razvrstavanjem zasnovanim isključivo na dobrovoljnoj ili nedobrovoljnoj prirodi kombinacije u javnom sektoru ne bi ispunili ciljevi financijskog izvještavanja.

OZ29. *IPSASB* je ponovo razmotrio funkciju kontrole u razvrstavanju kombinacija u javnom sektoru i zaključili su da ona treba ostati bitan faktor za utvrđivanje da li je neka kombinacija stjecanje ili amalgamacija. Pri izvođenju tog zaključka, konstatirali su da do stjecanja može doći samo kada jedna od strana u kombinaciji stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja (što je detaljno obrađeno u stavki a. tačke OZ25. ranije u tekstu). U skladu s tim, razmotrili su faktore sugerirane u komentarima na dokument za konsultacije kako bi odredili koji od njih bi mogli biti korisna dopuna konceptu kontrole.

OZ30. Konkretno, *IPSASB* je diskutirao o sljedećim faktorima i usaglasili su se da bi oni mogli poslužiti kao korisna dopuna konceptu kontrole pri razvrstavanju kombinacija u javnom sektoru:

- (a) **Naknada** – *IPSASB* se složio da je to da li kombinacija u javnom sektoru podrazumijeva prijenos naknade relevantno za njeno razvrstavanje. Stjecanja u pravilu uključuju naknadu, dok je kod amalgamacija nema. Iz razloga navedenih u stavki (a) tačke OZ28, *IPSASB* se usaglasio da prijenos naknade, sam po sebi, nije dovoljan da se donese konačan zaključak i da bi razmatranje razloga zašto je naknada prenesena, odnosno nije prenesena dalo više informacija o prirodi kombinacije;
- (b) **Transakcije razmjene** – *IPSASB* se složio da je za stjecanje vjerovatnije da će se izvršiti u sklopu transakcije razmjene nego transakcije koja nije transakcija razmjene, ali su se još ranije složili da neće uvijek biti lako odrediti jasnu granicu između kombinacija subjekata koje podrazumijevaju razmjenu i onih koje je ne podrazumijevaju (vidjeti stavku a. tačke OZ8. ranije u tekstu). *IPSASB* je zaključio da se do informacije o tome da li je kombinacija u javnom sektoru bila transakcija razmjene ili transakcija koja nije transakcija razmjene može doći kroz razmatranje razloga zašto je prenesena ili nije prenesena naknada. U skladu s tim, zaključili su da ovaj faktor nije potrebno razmatrati nezavisno od naknade;
- (c) **Vlasnička učešća koja je moguće kvantificirati** – *IPSASB* je konstatirao da to da li postoje vlasnička učešća u nekom poslovanju koja je moguće kvantificirati može uticati na ekonomsku suštinu kombinacije u javnom sektoru. Ako nema vlasničkih učešća u poslovanju koja bi se mogla kvantificirati, onda ne može doći ni do prijenosa naknade jer ni jedna od strana nema pravo primiti naknadu. To može predstavljati razliku između dane kombinacije i stjecanja jer kod stjecanja uvijek postoji vlasnik koji bi mogao primiti naknadu. *IPSASB* je konstatirao da bi odsustvo vlasničkih učešća koje je moguće kvantificirati moglo predstavljati razlog zašto nije došlo do prijenosa naknade. U skladu s tim, zaključili su da ovaj faktor nije potrebno razmatrati nezavisno od naknade;
- (d) **Postupak donošenja odluka** – *IPSASB* se usaglasio da bi razmatranje toga koje od strana su imale slobodu donositi odluke u vezi sa kombinacijom u javnom sektoru moglo pružiti korisne informacije za razvrstavanje te kombinacije. U privatnom sektoru, u kombinacije se obično stupa na dobrovoljnoj osnovi, bar sa stanovišta stjecatelja. U javnom sektoru, u postupak donošenja te odluke bi mogle biti uključene i druge strane. Sloboda strana u kombinaciji bi mogla uticati na ekonomsku suštinu kombinacije pa, prema tome, i na njeno razvrstavanje;
- (e) **Primoranost** – u javnom sektoru, kombinaciju može nametnuti viši nivo vlasti, bez obzira na to da li on kontrolira strane u kombinaciji za potrebe financijskog izvještavanja ili ne. Na primjer, državna vlada bi mogla restrukturirati lokalne vlasti tako što naloži određenim općinama da se kombiniraju jedna s drugom. *IPSASB* se složio da je primoranost bitna za razvrstavanje kombinacije u javnom sektoru, ali su smatrali da bi se do informacija o primoranosti došlo već i kroz razmatranje postupka donošenja odluka i, u skladu s tim, su zaključili da ovaj faktor ne treba procjenjivati nezavisno od učešća u odlučivanju;
- (f) **Zajednička kontrola** – pri izradi dokumenta za konsultacije, *IPSASB* je prepoznao ekonomske razlike između kombinacija u javnom sektoru koje se izvršavaju pod zajedničkom kontrolom i onih kod kojih ne postoji takva kontrola (vidjeti tačku OZ23). Usaglasili su se da je to da li subjekat koji ima kontrolu može navesti da li će biti prenesena bilo kakva naknada relevantno za razvrstavanje kombinacije, ali su bili mišljenja da to predstavlja element postupka donošenja odluka. Činjenice da kroz kombinaciju pod zajedničkom kontrolom ne dolazi do promjena u ekonomskim resursima ekonomskog subjekta i da bi se svaki višak ili manjak eliminirao po konsolidaciji su smatrali relevantnim za subjekat koji ima kontrolu, ali ne i za i kontrolirani subjekat. S obzirom da će kontrolirani subjekat biti izvještajni subjekat za kombinaciju, *IPSASB* je zaključio da ovaj faktor nije potrebno razmatrati nezavisno od postupka donošenja odluka;

- (g) **građanska prava** – u pojedinim jurisdikcijama, građani mogu učestvovati u postupku donošenja odluka, kao što je slučaj, primjera radi, tamo gdje moraju odobriti kombinacije u javnom sektoru putem referenduma. *IPSASB* se usaglasio da je postojanje prava građana da prihvate ili odbace neku kombinaciju relevantno za razvrstavanje te kombinacije, ali su na ta prava gledali kao na prava učešća u postupku donošenja odluka i, u skladu s tim, zaključili da ovaj faktor nije potrebno razmatrati nezavisno od tog postupka.

OZ31. *IPSASB* je smatrao da sljedeći faktori ne bi bili od koristi kao dopuna konceptu kontrole pri razvrstavanju kombinacija u javnom sektoru:

- (a) **Promjena sektora** – *IPSASB* je uvažio činjenicu da bi promjena sektora bila pokazatelj toga da je subjekat javnog sektora stekao neko poslovanje, ali su smatrali da bi svaka takva promjena sektora predstavljala posljedicu promjene kontrole a ne faktor koji treba razmatrati zasebno. *IPSASB* je konstatirao i to da razvrstavanje institucionalnih jedinica po sektorima na osnovu njihove ekonomske prirode kao jedinica vlasti predstavlja odliku SDF-a koja nema svoj ekvivalent u literaturi *IPSASB*-a. To će i dalje predstavljati značajnu razliku između makroekonomskog statističkog izvještavanja, s jedne, i računovodstvenog i financijskog izvještavanja, s druge strane. U skladu s tim, *IPSASB* je smatrao da promjena sektora ne predstavlja koristan faktor za razvrstavanje kombinacija u javnom sektoru;
- (b) **Vrsta jurisdikcije** – u pojedinim komentarima na dokument za konsultacije je sugerirano da se u jurisdikcijama gdje postoji značajna povezanost ili preraspodjela između različitih nivoa vlasti na javni sektor može gledati kao da funkcionira u sklopu jedinstvenog kvazi „grupnog“ subjekta. Takav stav bi mogao imati implikacije po razvrstavanje kombinacija u javnom sektoru. *IPSASB* je smatrao da, sa stanovišta izvještajnog subjekta, vrsta jurisdikcije nije relevantna za razvrstavanje kombinacija u javnom sektoru. Izvještajni subjekat može procijeniti postojanje kontrole, naknade i postupak donošenja odluka bez upućivanja na bilo kakav kvazi-grupni subjekat. Oni su konstatirali da vrsta jurisdikcije može činiti dio procjene prirode kombinacije u javnom sektoru, za koji se može desiti da ga subjekat mora razmotriti ukoliko analiza svih drugih faktora da neodređene rezultate, odnosno ne pruži dovoljno dokaza da je moguće izvršiti odgovarajuće razvrstavanje kombinacije u javnom sektoru;
- (c) **Rad vlade** – u nekim od komentara na dokument za konsultacije je sugerirano da bi i sam rad vlade bio relevantan za razvrstavanje kombinacija u javnom sektoru. U primjere toga su spadali
- (i) postojanje ministarskih ili drugih ovlasti vlade koje joj omogućavaju da usmjerava upravno tijelo subjekta da ostvaruje ciljeve politika vlade;
 - (ii) obaveza da ministarstvo odobri operativni budžet; i
 - (iii) situacije kada vlada, prema važećim pravnim propisima, uživa široka diskreciona prava da imenuje ili smijeni većinu članova upravnog tijela danog subjekta.

IPSASB je zaključio da su pobrojani primjeri pokazatelji postojanja kontrole ili zajedničke kontrole a ne zaseban faktor. U skladu s tim, nisu smatrali da je rad vlade relevantan za razvrstavanje kombinacija u javnom sektoru;

- (d) **Situacije kada subjekat usmjerava javnu politiku i/ili se uključuje u netržišnu aktivnost koja se primarno financira iz javnih fondova** – u nekim od komentara na dokument za konsultacije je sugerirano da razmatranje postojanja kontrole treba dopuniti razmatranjem toga da li dani subjekat usmjerava javnu politiku i/ili se uključuje u neku netržišnu aktivnost koja se primarno financira iz javnih sredstava. Tamo gdje je to slučaj, to bi sugeriralo da se radi o amalgamaciji. *IPSASB* je primijetio da bi takav pristup iziskivao uvođenje novih koncepata u njegovu literaturu. Tako je, primjera radi, netržišna aktivnost koncept iz SDF-a koji *IPSASB* nije usvojio. Oni su smatrali da nije primjereno takve koncepte uvrštavati u Prednacrt br. 60 i, u skladu s tim, da ovaj faktor nije relevantan za razvrstavanje kombinacija u javnom sektoru;
- (e) **Odgovornost** – u pojedinim komentarima na dokument za konsultacije je sugerirano da bi se obračunavanjem kombinacija u javnom sektoru po fer vrijednosti pružalo više informacija o učincima tih kombinacija, ali da bi se one mogle koristiti za pokazivanje odgovornosti samo tamo gdje je dani subjekat bio odgovoran za odluku o kombiniranju. *IPSASB* odgovornost, samu po sebi, nije smatrao primarnim faktorom, ali su potvrdili da bi se informacijama koje proisteknu iz razvrstavanja kombinacije u javnom sektoru trebali ispunjavati ciljevi financijskog izvještavanja. U iznimnim okolnostima, kada analiza naknade i postupka donošenja odluka da neodređene rezultate, odnosno ne pruži dovoljno dokaza za odgovarajuće razvrstavanje neke kombinacije u javnom sektoru, može se pokazati neophodnim da subjekat razmotri i druga pitanja, uključujući to kakve informacije bi ispunile ciljeve financijskog izvještavanja i zadovoljile kvalitativne karakteristike.

OZ32. U skladu s navedenim, *IPSASB* je zaključio da kontrolu treba dopuniti dvama dodatnim faktorima, tačnije time da li je došlo do prijenosa naknade i razlozima za njeno postojanje, odnosno odsustvo, te postupkom donošenja odluka. Ti faktori imaju širok obuhvat a uključuju i elemente drugih faktora, kako je navedeno ranije u tekstu.

- OZ33. *IPSASB* je evidentirao da se ti faktori mogu koristiti bilo u dodatku pokazateljima postojanja kontrole iz MRSJS-a 35 ili kao dopuna konceptu kontrole pri razvrstavanju kombinacija u javnom sektoru. Oni su diskutirali o meritornosti ta dva pristupa. Konstatirali su da bi se korištenjem opisanih faktora u dodatku pokazateljima postojanja kontrole vjerovatno osigurao pristup razvrstavanju koji bolje zadovoljava kvalitativnu karakteristiku uporedivosti, ali su smatrali da bi njihovo korištenje kao dopune konceptu kontrole vjerovatno dalo pristup razvrstavanju koji pruža relevantnije i informacije kakve daju vjerniji prikaz. Pored toga, vjerovatnije je da bi se korištenjem faktora kao dopune konceptu kontrole oslovili razlozi za zabrinutost izraženi u komentarima.
- OZ34. U komentarima na dokument za konsultacije su prepoznali poteškoće sa razdvajanjem stjecanja i amalgamacija isključivo na osnovu postojanja kontrole koje se vjerovatno ne bi u potpunosti otklonile daljom razradom pokazatelja kontrole. *IPSASB* se složio s tim i zaključili su da je to da neka od strana u kombinaciji stiče kontrolu nad obuhvaćenim poslovanjima ključni element stjecanja, ali da samo po sebi nije dovoljno da se utvrdi da li je kombinacija stjecanje. U skladu s tim, usaglasili su se da uspostave pristup razvrstavanju kombinacija u javnom sektoru kod kojeg se:
- (a) pobrojani faktori koriste kao dopuna konceptu kontrole; i
 - (b) kontrola razmatra u kontekstu toga da li neka od strana u kombinaciji stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja kao rezultat te kombinacije.
- OZ35. Nakon što su se usaglasili da uspostave pristup koji bi se služio dodatnim faktorima kao dopunom postojanju kontrole, *IPSASB* je diskutirao o tome koliki relativni značaj pridavati kontroli, odnosno tim drugim faktorima pri razvrstavanju kombinacija u javnom sektoru. Kroz tu diskusiju su prepoznali sljedeća dva pristupa:
- (a) **Pristup zasnovan na oborivoj pretpostavki** – prema ovom pristupu, kada jedna od strana u kombinaciji stiče kontrolu nad nekim poslovanjem, time se stvara oboriva pretpostavka da je kombinacija stjecanje. Kod ovog pristupa, velika težina se pridaje stjecanju kontrole a analiza drugih faktora je usmjerena na to da li postoje dovoljni dokazi da se ta pretpostavka obori; i
 - (b) **Pristup zasnovan na zasebnom vrjednovanju faktora kod svake kombinacije** – prema ovom pristupu, to koliku težinu pridati stjecanju kontrole, naknadi ili odlučivanju je stvar profesionalnog rasuđivanja na osnovu okolnosti svojstvenih svakoj pojedinačnoj kombinaciji. Autori bi utvrdili koji (ako i jedan) faktori pokazuju da se radi o stjecanju a koji (ako postoje) da je riječ o amalgamaciji. Tamo gdje postoje pokazatelji da bi se moglo raditi i o stjecanju i o amalgamaciji, razvrstavanje bi se izvršilo na osnovu toga koliku težinu dani autor prida kojem od faktora na osnovu svog profesionalnog rasuđivanja.
- OZ36. *IPSASB* je zapazio da pristup zasnovan na oborivoj pretpostavki pruža veću jasnoću i da bolje zadovoljava kvalitativnu karakteristiku uporedivosti. Pristup zasnovan na zasebnom vrjednovanju faktora kod svake kombinacije bi se, u praksi, vjerovatno pokazao subjektivnijim, ali je *IPSASB* uvažio da bi on svojim korisnicima omogućio da detaljnije razmotre ekonomsku suštinu kombinacije i potencijalno bolje zadovoljio kvalitativne karakteristike relevantnosti i vjernog prikaza.
- OZ37. Većina članova je kontrolu smatrala bitnijom od drugih faktora za razvrstavanje a pristup zasnovan na oborivoj pretpostavki je to odražavao pa se, u skladu s tim, *IPSASB* usaglasio da dalje razrađuje taj pristup.
- OZ38. Pri usvajanju te odluke, *IPSASB* je evidentirao da bi se pristupom kod kojeg bi se u dodatku razmatranja postojanja kontrole razmatrali i drugi faktori (čime se bolje zadovoljavaju kvalitativne karakteristike relevantnosti i vjernog prikaza na štetu uporedivosti) uz istovremeno ugrađivanje oborive pretpostavke da to da jedna od strana u kombinaciji stiče kontrolu nad poslovanjima sugerira da se radi o stjecanju (čime se bolje zadovoljava kvalitativna karakteristika uporedivosti na štetu relevantnosti i vjernog prikaza) vjerovatnije ostvarila bolja ravnoteža između kvalitativnih karakteristika.
- OZ39. *IPSASB* je razmatrao i mogućnost da, u rijetkim slučajevima, ni pokazatelji koji se tiču naknade ni pokazatelji u vezi sa odlučivanjem ne budu dovoljni da se obori pretpostavka da je neka kombinacija u javnom sektoru stjecanje iako takvo razvrstavanje ne odražava njenu ekonomsku suštinu. Usaglasili su se da nalože razmatranje ekonomske suštine kombinacija prilikom utvrđivanja da li treba oboriti danu pretpostavku. Kako bi se pomoglo onima koji vrše to utvrđivanje, Prednacrt br. 60 je nalogao i to da se, u takvim rijetkim slučajevima, procijeni kakvim razvrstavanjem bi se osigurala informacije kojima se najviše ispunjavaju ciljevi finansijskog izvještavanja i najbolje zadovoljavaju kvalitativne karakteristike.
- OZ40. *IPSASB* je smatrao da u najuobičajenije okolnosti u kojima bi se neka kombinacija u javnom sektoru smatrala stjecanjem spada to da:
- (a) jedna od strana u kombinaciji stiče kontrolu nad nekim poslovanjem i plaća naknadu koja je namijenjena kao kompenzacija onima koji polažu pravo na neto imovinu prenesenog poslovanja u zamjenu za odricanje tog prava;
 - (b) jedna od strana u kombinaciji stiče kontrolu nad nekim poslovanjem izvan javnog sektora bez plaćanja naknade kojom bi se kompenzirali oni koji imaju pravo na neto imovinu prenesenih poslovanja;

- (c) jedna od strana u kombinaciji stiče kontrolu nad nekim poslovanjem izvan javnog sektor kroz nametanje kombinacije drugoj strani; i
- (d) jedna od strana u kombinaciji stiče kontrolu nad nekim poslovanjem od zasebne vlade.

IPSASB je konstatirao da bi, osim u iznimnim slučajevima, pristup razvrstavanju usvojen u Prednacrta br. 60 rezultirao time da se takve kombinacije razvrstaju kao stjecanja i to ih je dodatno uvjerilo da je pristup koji su usvojili primjeren.

Komentari na Prednacrta br. 60

- OZ41. *IPSASB* je razmotrio komentare na Prednacrta br. 60. Uočili su da je izražena značajna podrška sveukupnom pristupu razvrstavanju kombinacija u javnom sektoru iz tog prednacrta.
- OZ42. Ipak, u komentarima su prepoznate i oblasti u kojima su smatrali da bi se taj pristup mogao unaprijediti. Glavna prepoznata pitanja uključuju:
- (a) postojanje pretpostavke za koju se očekuje da znatno češće bude pobijena nego potvrđena izaziva zabunu;
 - (b) smatrano je da se kod pristupa preveliko težište stavlja na kontrolu, pri čemu su pojedini dionici prednacrta tumačili kao da zahtijeva primjenu metode stjecanja u većini slučajeva kada jedna od strana u kombinaciji stiče kontrolu nad poslovanjima; i
 - (c) u značajnom broju jurisdikcija, ekonomsku suštinu kombinacije u javnom sektoru bi bilo lakše utvrditi na osnovu pokazatelja (koji se tiču naknade i odlučivanja) nego na osnovu toga da li neka od strana u kombinaciji stiče kontrolu nad poslovanjima.
- OZ43. *IPSASB* je uvažio navedene razloge za zabrinutost. Konkretno, uvažili su da, iako se obrive pretpostavke u pravilu očekuje da ne budu često oborene, korištenje naziva oborive pretpostavke koji za sobom povlači očekivanje da one budu često oborene može zbunjivati priprematelje izvješta, što može rezultirati time da priprematelji izvještaja kombinaciju u javnom sektoru razvrstaju kao stjecanje i onda kada to nije bila namjera *IPSASB*-a.
- OZ44. *IPSASB* je procijenio da bi potencijalna zabuna oko mogućeg tumačenja pojma oboriva pretpostavka mogla objasniti zašto se određeni dionici pribijavaju da bi se metoda stjecanja mogla neprimjerenom primijeniti. Nije bila namjera *IPSASB*-a da pristup iz prednacrta nalaže da se u većini slučajeva kada jedna od strana u kombinaciji stekne kontrolu primjenjuje metoda stjecanja. Oni su smatrali da bi se stjecanja javila tek u ograničenom broju slučajeva, kao što se da vidjeti iz popisa u tački OZ40. ranije u tekstu.
- OZ45. *IPSASB* je uvažio da bi, u značajnom broju jurisdikcija, ekonomsku suštinu kombinacije u javnom sektoru moglo biti lakše utvrditi na osnovu pokazatelja, naročito toga da li je kombinacija izvršena pod zajedničkom kontrolom, ali su zapazili da to nije slučaj u svim jurisdikcijama. Oni su konstatirali da je kontrola i dalje značajan faktor, a posebno da se stjecanje može javiti samo kada jedna od strana u kombinaciji stiče kontrolu nad jednim ili više poslovanja. *IPSASB* je konstatirao i to da pristup iz Prednacrta br. 60 pruža odgovarajući okvir za donošenje odluka kojim se osigurava da će biti razmotreni svi relevantni faktori.
- OZ46. U skladu s navedenim, *IPSASB* se složio da ponovo razmotri način na koji je pristup razvrstavanju formuliran kako bi oslovili izražene razloge za zabrinutost a da pri tome ne promijene srž tog pristupa. Predviđeno je da oboriva pretpostavka i oslanjanje na kontrolu predstavljaju tek prvi korak u postupku određivanja razvrstavanja zasnovano na ekonomskoj suštini neke kombinacije. Uvodeći taj prvi korak, *IPSASB* nije namjeravao da se, jednom kada se utvrdi da je neka od strana stekla kontrolu, pri utvrđivanju ekonomske suštine kombinacije toj kontroli prida veći značaj nego naknadama i postupku odlučivanja. *IPSASB* je uvažio da potenciranje stjecanja kontrole u stavki (a) tačke OZ35. može navoditi na pogrešne zaključke. Kontrola je i dalje bitna, jer bez nje nije moguće da se radi o stjecanju, ali njen značaj pri utvrđivanju ekonomske suštine kombinacije u kojoj je jedna od strana stekla kontrolu mora biti predmet profesionalnog rasuđivanja. *IPSASB* je ostao pri stavu da je pristup razvrstavanju iz Prednacrta br. 60 bio primjeren i izmjenama koje su uveli kroz ovaj standard su nastojali pojasniti kako tačno treba primjenjivati taj pristup. Ipak, namjera iza uvedenih izmjena nije bila da se dođe do drugačijeg razvrstavanja od onog prema Prednacrta br. 60.

Poređenje sa MSFI-jem 3

- OZ47. Ovaj standard nije usklađen s MSFI-jem 3. U MSFI-ju 3 se za sve poslovne kombinacije smatra da su stjecanja, dok ovaj standard uređuje i stjecanja i amalgamacije. *IPSASB* smatra da je ta razlika primjerena iz sljedećih razloga:
- (a) pri izradi MSFI-ja 3, *IASB* je zaključio da su „prava spajanja“, odnosno „spajanja jednakih strana“ kod kojih ni jedna od strana ne stiče kontrolu nad drugima toliko rijetka da praktično ne postoje. U javnom sektoru, međutim, takve kombinacije su uobičajene. Izradom standarda koji ne uređuje amalgamacije se ne bi odgovorilo na potrebe korisnika FION-a za javni sektor;

- (b) u MSFI-ju 3 se pretpostavlja da je uvijek moguće odrediti stjecatelja jer će poslovanja na koja se taj standard odnosi uvijek imati vlasnike. U javnom sektoru je moguće da nema vlasničkih učešća u subjektu u javnom sektoru koja se mogu kvantificirati, što može učiniti nemogućim i da se odredi stjecatelj. Izradom standarda koji ne oslovljava takve situacije se ne bi odgovorilo na potrebe korisnika FION-a za javni sektor.

Računovodstveno postupanje sa amalgamacijama (tačke od 15. do 57)

Razlozi za usvajanje preinačene metode udruživanja udjela za obračunavanje amalgamacija

- OZ48. Prilikom izrade dokumenta za konsultacije, *IPSASB* je prepoznao tri metode za obračunavanje kombinacija u javnom sektoru koje su bilo već korištene u praksi ili razmatrane kao takve. Te metode su:
- (a) metoda stjecanja;
 - (b) metoda udruživanja udjela, uz moguće preinake metode; i
 - (c) metoda novog početka.
- OZ49. Metoda stjecanja (koja se primjenjuje u MSFI-ju 3) iziskuje da se za sve kombinacije odredi stjecatelj. *IPSASB* je još ranije zaključio da neće biti moguće odrediti stjecatelja za sve kombinacije u javnom sektoru i da bi, zbog toga, svaka kombinacija kod koje nije određen stjecatelj bila razvrstana kao amalgamacija. U skladu s tim, zaključili su da metoda stjecanja ne bi bila primjerena za obračunavanje amalgamacija.
- OZ50. Metoda udruživanja udjela je već ranije korištena u sklopu MRS-a 22 *Poslovne kombinacije* (koji je prethodio MSFI-ju 3). Bilo je predviđeno da se koristi za kombinacije kod kojih nije moguće odrediti stjecatelja. U značajnom broju jurisdikcija, metoda udruživanja udjela je korištena kao osnova za obračunavanje spajanja, odnosno obračunavanje amalgamacija a mnogi subjekti je i dalje koriste za obračunavanje kombinacija pod zajedničkom kontrolom (koje nisu obuhvaćene djelokrugom MSFI-ja 3).
- OZ51. Prema metodi udruživanja udjela, kombinirana poslovanja se obračunavaju kao da nastavljaju funkcionirati isto kao i prije, samo sada u zajedničkom vlasništvu i pod zajedničkom upravom. Stavke iz financijskih izvještaja kombiniranih poslovanja za period u kojem se izvrši kombinacija i sve uporedive periode za koje je izvršeno objavljivanje se uvrštavaju u financijske izvještaje nastalog subjekta kao da su bile kombinirane od početka najranijeg prikazanog perioda. Drugim riječima, tačka priznavanja je početak najranijeg prikazanog perioda i, u skladu s tim, vrši se prepravljanje uporedivih informacija.
- OZ52. *IPSASB* je primijetio da je u nekim od komentara izražen stav da bi zahtjev za prepravljanje uporedivih informacija mogao biti štetan i nepotreban. U dokumentu za konsultacije, *IPSASB* je tražio mišljenja o varijaciji računovodstva prema metodi udruživanja udjela opisanog kao računovodstvo zasnovano na preinačenoj metodi udruživanja udjela. Prema preinačenoj metodi udruživanja udjela, nastali subjekat kombinira stavke u izvještaj o financijskom položaju na datum amalgamacije.
- OZ53. Treća metoda koju je *IPSASB* razmatrao u sklopu dokumenta za konsultacije je računovodstvo prema metodi novog početka. U poređenju s računovodstvom zasnovanom na metodi udruživanja udjela, premisa metode novog početka je da je nastali subjekat novi subjekat (bez obzira da li se zaista ustanovljava novi subjekat) i, prema tome, njegova historija počinje od tog datuma. Preinačena metoda udruživanja udjela ima sličan učinak u praksi.
- OZ54. Metoda novog početka iziskuje da se sva određiva imovina i obaveze svih kombiniranih poslovanja priznaju po fer vrijednostima sa datumom kombiniranja u financijskim izvještajima nastalog subjekta. To uključuje i priznavanje određive imovine i obaveza koje kombinirana poslovanja nisu ranije priznavala. Drugim riječima, metoda novog početka se služi istom osnovom za priznavanje i mjerenje kao i metoda stjecanja, ali tu osnovu primjenjuje na sva kombinirana poslovanja a ne samo na stečena poslovanja.
- OZ55. Prilikom izrade dokumenta za konsultacije, *IPSASB* je došao do zaključka da korištenje metode udruživanja udjela, preinačene metode udruživanja udjela i metode novog početka svi pružaju moguću osnovu za obračunavanje amalgamacija.
- OZ56. *IPSASB* je konstatirao da bi budući novčani tokovi i uslužni potencijal nastalog subjekta u pravilu bili isti bez obzira koja metoda se koristi za obračunavanje dane amalgamacije. Prezentiranje financijskih rezultata i financijskog položaja nastalog subjekta, međutim, bi bili značajno drugačiji zavisno od toga koja metoda se upotrijebi. Ako bi se pripremateljima izvještaja ostavilo u slobodu da odaberu metodu koju žele koristiti, to bi vremenom umanjilo uporedivost između subjekata.
- OZ57. Oni koji su podržali obračunavanje amalgamacija pomoću metode udruživanja udjela, odnosno preinačene metode udruživanja udjela su smatrali da bi se tim metodama zadovoljile potrebe korisnika:
- (a) za informacijama u svrhu donošenja odluka; i

- (b) da procijene odgovornost nastalog subjekta za korištenje resursa.

Razlog za to je što korisnici FION-a subjekata javnog sektora informacije koriste da procijene kako su raspoređivani financijski resursi i financijsko stanje predmetnog subjekta a do tih informacija se može doći primjenom računovodstva zasnovanog na metodi udruživanja udjela, odnosno preinačenoj metodi udruživanja udjela.

- OZ58. Smatralo se da te metode zadovoljavaju kvalitativne karakteristike relevantnosti i mogućnosti davanja vjernog prikaza jer odražavaju iznose koji su bili priznati u financijskim izvještajima kombiniranih poslovanja prije amalgamacije. Kasniji učinci nastalog subjekta i njegova odgovornost za upravljanje tim resursima se mogu procjenjivati na istoj osnovi kakva je korištena za procjenjivanje odgovornosti prije amalgamacije.
- OZ59. Smatralo se da bi, uopćeno uzevši, računovodstvo zasnovano na metodi udruživanja udjela, odnosno preinačenoj metodi udruživanja udjela najmanje koštalo jer:
- (a) se koriste postojeće knjigovodstvene vrijednosti imovine, obaveza i neto imovine/kapitala kombiniranih poslovanja; i
- (b) nije potrebno određivati, mjeriti i priznavati imovinu, odnosno obaveze koji nisu priznavani prije amalgamacije.
- OZ60. Oni koji su podržali obračunavanje pomoću preinačene metode udruživanja udjela su smatrali da je ona bolja od metode udruživanja udjela jer amalgamaciju prikazuje tačno onakvom kakva jeste. Razlog za to je što se prema njoj imovina i obaveze kombiniranih poslovanja priznaju sa datumom amalgamacije, što zastupnici ovog pristupa vjeruju da daje vjeran prikaz amalgamacije.
- OZ61. Oni koji su podržali primjenu preinačene metode udruživanja udjela su prepoznali da bi historijat kombiniranih poslovanja mogao pomoći kod procjene učinaka nastalog subjekta. Pri diskutiranju o meritornosti različitih metoda, *IPSASB* je prepoznao da se usvajanjem obračunavanja pomoću preinačene metode udruživanja udjela a da se pri tome ne odgovori na potrebe korisnika za historijskim podacima ne bi obavezno ispunili ciljevi financijskog izvještavanja.
- OZ62. Drugi su, opet, obračunavanje pomoću metode novog početka smatrali konceptualno boljim od obračunavanja pomoću metode udruživanja udjela i njenog preinačenog izdanja jer se, prema njemu, nastali subjekat smatra odgovornim za sadašnju vrijednost resursa kombiniranih poslovanja. Pored toga, ono pruža i potpunije informacije o amalgamaciji jer podrazumijeva priznavanje odredive imovine i obaveza kombiniranih poslovanja, bez obzira da li su priznavane prije predmetne amalgamacije.
- OZ63. Oni koji su podržali obračunavanje pomoću metode novog početka su smatrali da bi se njime zadovoljile potrebe korisnika:
- (a) za informacijama u svrhu donošenja odluka; i
- (b) da procijene odgovornost nastalog subjekta za korištenje resursa.

Razlog za to je što se korisnicima omogućava da bolje procijene financijsko stanje subjekta i to kako su raspoređivani financijski resursi.

- OZ64. Oni koji su podržali obračunavanje pomoću metode novog početka su smatrali da ona, u velikoj mjeri, predstavlja nastavak korištenja fer vrijednosti kod obračunavanja pomoću metode stjecanja. U skladu s tim, smatrali su da ako se za stjecanja usvoji metoda stjecanja onda nema razloga da se i za amalgamacije ne usvoji sličan način obračunavanja.
- OZ65. Prilikom izrade dokumenta za konsultacije, *IPSASB* je oformio stav da obračunavanje pomoću preinačene metode udruživanja udjela predstavlja ispravan odabir jer će korisnicima omogućavati da procijene rezultate i odgovornost nastalog subjekta a da taj subjekat ne mora ponovo mjeriti svoju imovinu i obaveze. Pored toga, prema njemu se amalgamacije priznaju na datum kada se izvrše. *IPSASB* je napomenuo da MRSJS-ovi dopuštaju ponovno vrjednovanje prema fer vrijednosti nakon početnog priznavanja ukoliko nastali subjekat procijeni da bi se takvim pristupom korisnicima pružile relevantnije informacije.
- OZ66. U komentarima na dokument za konsultacije uglavnom je podržan stav *IPSASB*-a da primjena preinačene metode udruživanja udjela predstavlja odgovarajuće rješenje za obračunavanje amalgamacija. *IPSASB* je ponovo razmotrio opisane metode prilikom izrade Prednacrt br. 60 i utvrdili su da nema razloga da promijene svoj raniji stav. U skladu s tim, usaglasili su se da u Prednacrtu br. 60 treba usvojiti preinačenu metodu udruživanja udjela za obračunavanje amalgamacija. Kod donošenja te odluke, složili su se da bi računovodstvo zasnovano na preinačenoj metodi udruživanja udjela trebalo uključivati i odgovarajuća objavljivanja kojima će se osigurati da korisnici FION-a subjekata javnog sektora imaju pristup historijskim podacima koji su im potrebni.
- OZ67. U komentarima na Prednacrt br. 60 je izraženo generalno slaganje da je preinačena metoda udruživanja udjela odgovarajuće rješenje za obračunavanje amalgamacija. U nekim od njih, međutim, izražen je stav da bi obračunavanje pomoću metode udruživanja udjela dalo kvalitetnije informacije i primjenu preinačene metode udruživanja udjela su podržali samo zbog njene ekonomičnosti. Konkretno, oni su smatrali da bi, u određenim okolnostima, koristi pružanja informacija za prethodne periode bile veće od pripadajućih troškova. *IPSASB* je uvažio taj stav i usaglasili su se da bi nastalim subjektima trebalo dopustiti da

prezentiraju informacije za prethodne periode, ali da ih ne treba obavezivati da to urade. *IPSASB* je odlučio da informacije za prethodne periode ne treba prepravljati jer bi to iziskivalo korištenje drugačije tačke priznavanja, čime bi se umanjila uporedivost.

Izuzeća od primjene principa da se imovina i obaveze moraju priznavati i mjeriti po njihovoj prethodnoj računovodstvenoj vrijednosti

OZ68. Obračunavanje primjenom preinačene metode udruživanja udjela nalaže nastalim subjektima da imovinu i obaveze kombiniranih poslovanja priznaju i mjere po njihovim prethodnim knjigovodstvenim vrijednostima, uz uvažavanje zahtjeva da se te knjigovodstvene vrijednosti usklade sa računovodstvenim politikama nastalog subjekta. Efekti svih transakcija između kombiniranih poslovanja, bez obzira da li su izvršene prije ili nakon datuma amalgamacije, se eliminiraju pri izradi financijskih izvještaja nastalog subjekta.

OZ69. *IPSASB* je razmatrao okolnosti u kojima ne bi bilo primjereno primijeniti pobrojane principe. Prepoznali su tri konkretna slučaja za koje bi trebalo predvidjeti izuzeća od principa za priznavanje i/ili mjerenje, tačnije:

- (a) **Licence i slična prava koja je jedno od poslovanja koja se kombiniraju ranije dalo drugom kombiniranom poslovanju** – postoji mogućnost da je jedno od kombiniranih poslovanja ranije dalo licencu ili slično pravo drugom kombiniranom poslovanju i da ih je poslovanje primatelj priznalo kao nematerijalnu imovinu. Ako bi se primjenjivali opći principi, ta transakcija bi morala biti eliminirana. Ipak, *IPSASB* je smatrao da su, samim davanjem licence ili drugog prava, zadovoljeni kriteriji da se oni priznaju kao nematerijalna imovina. Tamo gdje interno stvorena nematerijalna imovina nije priznata, razlog za to su poteškoće da se utvrdi da li i kada postoji određiva imovina koja će stvoriti očekivane buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal i da se pouzdano odredi trošak takve imovine. Jednom kada se licenca ili slično pravo daju primatelju, to pokazuje da postoji određiva imovina koja će stvoriti buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal. Slično tome, samom transakcijom će se odrediti trošak predmetne imovine. Dakle, kriteriji za priznavanje kao nematerijalna imovina su ispunjeni. Iz tog razloga, takva imovina se ne eliminira pri kombiniranju poslovanja koja su dala i primila licencu ili slično pravo u sklopu amalgamacije. Ova situacija je slična situaciji kada je jedno od poslovanja koja se kombiniraju prodalo materijalnu imovinu drugom kombiniranom poslovanju. Eliminiranjem učinka te prodaje ne eliminira se i sama materijalna imovina jer ju je prodavač prethodno priznao. Kod licenci ili sličnih prava, eliminiranjem transakcije se ne eliminira i predmetna nematerijalna imovina jer transakcija pruža dovoljno dokaza o postojanju te imovine, poput toga da bi i sam davatelj licence ili prava priznao danu nematerijalnu imovinu. *IPSASB* je zapazio da bi se u nekim od slučajeva kada jedno od kombiniranih poslovanja stiče kontrolu nad drugim poslovanjima to pravo moglo smatrati ponovo stečenim pravom, ali nisu smatrali da bi to iziskivalo drugačije računovodstveno postupanje i konstatirali su da se, prema metodi stjecanja, ponovno stečena prava priznaju kao nematerijalna imovina. Iz navedenih razloga, *IPSASB* je zaključio da imovinu koja je priznata u vezi sa licencom ili sličnim pravom koje je jedno od kombiniranih poslovanja ranije dalo drugom kombiniranom poslovanju ne bi trebalo eliminirati;
- (b) **Porezi na dobit** – u javnom sektoru, amalgamacije, a naročito amalgamacije koje nametnu viši nivoi vlasti, mogu podrazumijevati da se u sklopu odredbi i uslova same amalgamacije otpišu porezna dugovanja. *IPSASB* se usaglasio da bi nastali subjekti trebali priznavati sve porezne stavke koje postoje nakon amalgamacije a ne one koje su postojale prije nje. Nakon razmatranja komentara na Prednacrt br. 60, složili su se da su mogući slučajevi kada se dugovanja po osnovu poreznih obaveza otpišu nakon amalgamacije a ne u sklopu njenih odredbi i uslova te su dogovorili da MRSJS-om 40 urede oba slučaja; i
- (c) **Primanja zaposlenih** – *IPSASB* je primijetio da bi se imovina i obaveza koje je potrebno priznati u skladu sa MRSJS-om 39 *Primanja zaposlenih* u vezi sa planom primanja nakon prestanka zaposlenja poslije amalgamacije mogli razlikovati od kombiniranih knjigovodstvenih vrijednosti ekvivalentnih iznosa za kombinirana poslovanja. Primjera radi, pretpostavimo da neka amalgamacija obuhvata pet poslovanja koja se kombiniraju i koja su jedini učesnici u planu definiranih primanja za više poslodavaca. Prije amalgamacije, ta kombinirana poslovanja nisu raspolagala dovoljnim informacijama da bi mogla utvrditi srazmjeran udio svakog od njih u obavezi za definirana primanja, imovini plana i troškovima povezanim sa planom. To ima za rezultat da kombinirana poslovanja plan obračunavaju kao da se radi o planu definiranih doprinosa. Nakon amalgamacije, nastali subjekat je jedini učesnik u planu i može utvrditi svoju obavezu za definirana primanja, imovinu plana i troškove povezane sa planom te, prema tome, plan obračunava kao plan definiranih primanja od datuma amalgamacije. *IPSASB* je usaglasio da početni izvještaj o financijskom položaju nastalog subjekta treba uključivati imovinu i obaveze koje se mjere u skladu sa MRSJS-om 39.

Priznavanje i mjerenje komponenti neto imovine/kapitala proisteklih iz amalgamacije

OZ70. Prilikom izrade Prednacrt br. 60, *IPSASB* je zapazio da bi iz amalgamacije mogao proisteći rezidualni iznos, pa su razmatrali na koji način bi ga trebalo priznati i izmjeriti. Usaglasili su se da rezidualni iznos ne odražava financijske rezultate nastalog subjekta i zaključili da ga treba priznati u početnom izvještaju o financijskom položaju nastalog subjekta.

- OZ71. *IPSASB* je razmatrao prirodu rezidualnog iznosa. Smatrali su da kod amalgamacija koje nisu pod zajedničkom kontrolom rezidualni iznos predstavlja ranije financijske rezultate poslovanja koja se kombiniraju, a koji nisu uvršteni u njihovu prenesenu neto imovinu/kapital. *IPSASB* se usaglasio da takav rezidualni iznos treba uvrstiti u početni saldo neto imovine/kapitala nastalog subjekta tamo gdje se amalgamacija ne izvrši pod zajedničkom kontrolom.
- OZ72. *IPSASB* je smatrao da, kod amalgamacija pod zajedničkom kontrolom, rezidualni iznos predstavlja financijske posljedice odluka koje je subjekat koji ima kontrolu donio pri određivanju ili prihvatanju uslova amalgamacije. U skladu s tim, usaglasili su se da sa rezidualnim iznosom treba postupati kao sa ulogom vlasnika, odnosno raspodjelom vlasnicima kada se amalgamacija izvrši pod zajedničkom kontrolom.
- OZ73. *IPSASB* je razmatrao stavke koje bi trebalo uvrstiti u rezidualni iznos. Primijetili su da se, prema računovodstvu pomoću preinačene metode udruživanja udjela, amalgamacija obično priznaje kao da iz nje nastaje, u suštini, novi subjekat na datum amalgamacije. S obzirom da novi subjekat ne bi stvorio druge komponente neto imovine/kapitala, kao što su akumulirani višak, odnosno manjak ili revalorizacijski višak, sve stavke iz neto imovine/kapitala bi bile uvrštene kao dio rezidualnog iznosa.
- OZ74. *IPSASB* je bio mišljenja da ovakav pristup najbolje održava konceptualnu osnovu amalgamacije i usaglasili su se da sve stavke koje su obuhvaćene neto imovinom/kapitalom na datum amalgamacije treba smatrati dijelom rezidualnog iznosa. Pri formiranju tog stava, *IPSASB* je prihvatio činjenicu da bi takav pristup mogao imati određene posljedice za pojedine subjekte. Primjera radi, s obzirom da bi rezidualni iznos obuhvatao svaki ranije priznati revalorizacijski višak, vjerovatnije je da bi sva buduća revalorizacijska smanjenja bila priznata u suficit ili deficit. Razlog za to je što više ne bi postojao ranije priznati revalorizacijski višak koji bi apsorbirao buduća revalorizacijska smanjenja.
- OZ75. Tu je i još jedna posljedica koja se odnosi na amalgamacije koje se izvršavaju pod zajedničkom kontrolom. Nastali subjekat bi priznao rezidualni iznos, ali subjekat koji ima kontrolu bi nastavio priznavati ranije komponente neto imovine/kapitala u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima, zbog čega bi bilo potrebno stalno vršiti konsolidacijska usklađenja. *IPSASB* je smatrao da te posljedice nisu veće od koristi koje donosi usvajanje ovog konceptualnog pristupa.

Komentari na Prednacrt br. 60

- OZ76. Iako je u većini komentara na Prednacrt br. 60 podržan pristup *IPSASB*-a rezidualnom iznosu, značajna manjina njih su bili protiv. U osnovne razloge koje su naveli kao objašnjenje zašto ne podržavaju predloženo postupanje sa rezidualnim iznosom spada sljedeće:
- (a) zadržavanje postojećih rezervi bolje odražava kombinaciju, transparentnije je i bolje odgovara na potrebe korisnika;
 - (b) dani prijedlozi će dovesti do toga da se odbace pouzdane informacije o revalorizacijskoj rezervi;
 - (c) kod amalgamacija pod zajedničkom kontrolom, subjekti koji se kombiniraju bi mogli nastaviti praktično funkcionirati kao jedan umjesto kao dva ili više zasebnih subjekata, što nije isto kao da postaju novi subjekat;
 - (d) iskazivanjem kasnijih revalorizacijskih gubitaka kao rashoda bi moglo davati lažan prikaz financijskih rezultata u narednim godinama;
 - (e) navedeni prijedlozi bi iziskivali stalna konsolidacijska usklađivanja kod amalgamacija koje se vrše pod zajedničkom kontrolom a sve što je potrebno pripremiti da bi se ta usklađivanja mogla izvršiti premašuje koristi od priznavanja jedinstvenog rezidualnog iznosa; i
 - (f) predloženo bi se odrazilo na širok spektar rezervi, uključujući rezerve koje se tiču primanja zaposlenih, zaštite od rizika i rezerve ograničene po slovu zakona, što bi se kosilo sa zahtjevom Prednacrt br. 60 da se zadrže postojeće razvrstavanje i označavanje.
- OZ77. Pojedini razlozi navedeni u komentarima su uvjerali *IPSASB*. Oni su posebno uvažili to da bi prijedlozi iz Prednacrt br. 60 mogli biti uzajamno nepodudarni.
- OZ78. Iz tih razloga, *IPSASB* je ponovo razmotrio prijedlog da se naloži da svi iznosi priznati u sklopu neto imovine/kapitala moraju biti priznati i u rezidualnom iznosu.
- OZ79. *IPSASB* je zaključio da će to koji vid prezentacije neto imovine/kapitala je najprimjereniji zavisiti od okolnosti dane amalgamacije. Kod amalgamacija koje nisu izvršene pod zajedničkom kontrolom i kod kojih nisu postojale rezerve poput onih iz stavke (f) tačke OZ76, prezentiranje jedinstvenog početnog salda neto imovine/kapitala bi moglo pružiti informacije koje daju vjeran prikaz stanja. Kod amalgamacija pod zajedničkom kontrolom, i s rezervama poput onih navedenih iz stavke (f) tačke OZ76, prezentiranje jedinstvenog početnog salda neto imovine/kapitala vjerovatno neće pružiti informacije koje daju vjeran prikaz stanja. U takvim situacijama, prezentiranje zasebnih komponenti neto imovine/kapitala će dati relevantnije i korisnije informacije.
- OZ80. U skladu s navedenim, *IPSASB* se odlučio da ne propisuje koje tačno komponente neto imovine/kapitala treba prezentirati jer

će priprematelji izvještaja biti u najboljem položaju da prosude najprimjerenije računovodstveno postupanje. *IPSASB* se usaglasio da izmijeni ranije zahtjeve u skladu s tom odlukom.

Mjerni period

- OZ81. MSFI 3 daje stjecateljima period od godine dana nakon datuma stjecanja da kompletiraju obračunavanje stjecanja. Razlog za to je da im se da dovoljno vremena da pribave informacije kako bi mogli utvrditi fer vrijednost imovine i obaveza stečenog poslovanja.
- OZ82. *IPSASB* je razmatrao da li je takav period neophodan i pri obračunavanju amalgamacija. Primjena preinačene metode udruživanja udjela ne iziskuje prepravljanje imovine i obaveza na fer vrijednost na datum amalgamacije. Ipak, *IPSASB* je primijetio da bi kombinirana poslovanja mogla imati različite računovodstvene politike pa bi određenu imovinu i obaveze moglo biti neophodno prepraviti da bi se ispoštovale računovodstvene politike nastalog subjekta. Na primjer, nastali subjekat bi mogao usvojiti računovodstvenu politiku da ponovo vrijednuje određenu imovinu poput nekretnina, postrojenja i opreme. Ako su jedno ili više od kombiniranih poslovanja ranije usvojili računovodstvenu politiku da takvu imovinu mjere po trošku, praktični učinak utvrđivanja knjigovodstvene vrijednosti te imovine prema revalorizacijskom modelu bi bio sličan učinku utvrđivanja njene fer vrijednosti. Iz tog razloga, *IPSASB* se usaglasio da je primjereno dati vremena nastalom subjektu da pribavi informacije koje su mu potrebne da bi mogao prepraviti imovinu i obaveze kako bi postupio prema svojim računovodstvenim politikama. Oni su se složili da je period od godine dana primjeren.

Kombiniranje poslovanja koja ranije nisu usvojila MRSJS-ove na obračunskoj osnovi

- OZ83. Pri izradi ovog standarda, *IPSASB* je razmatrao da li je neophodno uvesti konkretne odredbe koje bi uređivale situacije kada jedno ili više od kombiniranih poslovanja nisu ranije uveli MRSJS-ove na obračunskoj osnovi. Primjera radi, jedan subjekat javnog sektora koji je ranije primjenjivao MRSJS-ove na obračunskoj osnovi bi se mogao amalgamirati s drugim subjektom javnog sektora koji je obračunavanje ranije vršio na drugačijoj obračunskoj osnovi. U takvim slučajevima, priznavanje i mjerenje imovine i obaveza drugog subjekta javnog sektora po njihovoj knjigovodstvenoj vrijednosti bi moglo odstupati od zahtjeva MRSJS-ova na obračunskoj osnovi.
- OZ84. *IPSASB* je zaključio da nije potrebno uvesti posebne odredbe u ovaj standard. Tačka 27. MRSJS-a 40 nalaže da nastali subjekti izvrše usklađivanja knjigovodstvenih vrijednosti odredive imovine i obaveza kombiniranih poslovanja kada je to potrebno da bi ispoštovali svoje računovodstvene politike. *IPSASB* je taj zahtjev smatrao dovoljnim da se oslovi većina situacija gdje jedno ili više od kombiniranih poslovanja nisu ranije primjenjivala MRSJS-ove na obračunskoj osnovi.
- OZ85. *IPSASB* je zauzeo stav da bi, tamo gdje se usklađivanje knjigovodstvenih vrijednosti u funkciji postupanja prema računovodstvenim politikama nastalog subjekta pokaže nedovoljnim da se ispoštuju MRSJS-ovi na obračunskoj osnovi, nastali subjekat bio subjekat koji prvi put primjenjuje MRSJS-ove na obračunskoj osnovi. To bi se moglo desiti kada su jedno ili više od kombiniranih poslovanja ranije koristili računovodstvo na gotovinskoj osnovi i, prema tome, nisu priznavali određenu imovinu i obaveze. U takvim slučajevima, nastali subjekat bi bio dužan primijeniti MRSJS 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova)* prilikom izrade svojih prvih financijskih izvještaja nakon izvršenja dane kombinacije.

Računovodstveno postupanje sa stjecanjima (tačke od 58. do 125)

Razlozi za usvajanje metode stjecanja za obračunavanje stjecanja

- OZ86. Prilikom izrade dokumenta za konsultacije, *IPSASB* nije donio zaključak o tome „da li je korištenje fer vrijednosti kao mjerne osnove primjereno za neka ili za sva stjecanja u javnom sektoru. Razlog za to je što se najzastupljenije vrste stjecanja provode tamo gdje se poslovanja stiču kako bi se ostvarili ciljevi u pogledu isporuke roba i/ili usluga a ne da bi se stvorile ekonomske koristi koje će biti vraćene vlasnicima kapitala. Štaviše, mnoga stjecanja ne podrazumijevaju prijenos naknade. Pojedinci smatraju da se te vrste stjecanja prema svojoj prirodi razlikuju od poslovnih kombinacija kako su uređene MSFI-jem 3 jer je odsutan koncept stjecanja poslovanja direktno u zamjenu za prijenos naknade“. U komentarima na dokument za konsultacije uglavnom je podržano korištenje fer vrijednosti za stjecanja kod kojih je došlo do prijenosa naknade. Kada je riječ o stjecanjima koja ne podrazumijevaju prijenos nikakve naknade, izražena je jednako široka podrška za korištenje mjerenja zasnovanih na fer vrijednosti i mjerenja prema knjigovodstvenoj vrijednosti.
- OZ87. Argumenti dani u dokumentu za konsultacije su odražavali pristup razvrstavanju iz tog dokumenta. U dokumentu za konsultacije, *IPSASB* je predložio da stjecanje kontrole predstavlja jedini presudni kriterij za razlikovanje amalgamacije od stjecanja. Oni su se kasnije odlučili dopuniti stjecanje kontrole dvama dodatnim faktorima, tačnije naknadama i donošenjem odluka. *IPSASB* smatra da će na taj način manje kombinacija u javnom sektoru biti razvrstane kao stjecanja nego što bi to bio slučaj da se primjenjuje pristup iz dokumenta za konsultacije. Kombinacije u javnom sektoru koje se razvrstaju kao stjecanja će prema svojoj prirodi biti slične poslovnim kombinacijama obrađenim u MSFI-ju 3.

OZ88. S obzirom na izmijenjeni pristup razvrstavanju koji su se usaglasili da usvoje, *IPSASB* je ponovo razmatrao koja računovodstvena metoda bi bila primjerena za stjecanja. Zaključili su da je to metoda stjecanja i složili se da usvoje tu metodu kako je proisano u MSFI-u 3 kao metodu za obračunavanje stjecanja i u ovom standardu. Takav pristup je podržan u komentarima na Prednacrt br. 60.

Odstupanja od računovodstvenog postupanja iz MSFI-ja 3

OZ89. Neki vidovi računovodstvenog postupanja iz MSFI-ja 3 su zasnovani na drugim MSFI standardima za koje ne postoje jednaki MRSJS-ovi, kao što su standardi o porezima na dobit ili plaćanjima zasnovanim na dionicama. *IPSASB* se usaglasio da ne uvodi detaljne zahtjeve iz MSFI-ja 3 već da radije uputi na relevantne međunarodne ili nacionalne standarde pojedinačnih zemalja koji obrađuju dana pitanja.

OZ90. *IPSASB* je razmatrao da li je potrebno davati bilo kakva dodatna uputstva pored onih koja su dana u MSFI-ju 3. Zapazili su da bi stjecanja u javnom sektoru mogla obuhvatati imovinu i obaveze od transakcija koje nisu transakcije razmjene što nije obrađeno u MSFI-ju 3. U skladu s tim, *IPSASB* se usaglasio da u standard uvrsti dodatna uputstva o sljedećim stavkama povezanim sa odsustvom razmjene:

- (a) otpisom poreznih dugovanja; i
- (b) kasnijem mjerenju prijenosa, zajmova po povoljnim uslovima i sličnih beneficija koje je neko od kombiniranih poslovanja primalo na osnovu kriterija koji bi se mogli promijeniti usljed stjecanja.

OZ91. *IPSASB* je razmatrao komentare na Prednacrt br. 60 u pogledu primjene metode stjecanja i, kao rezultat toga, su se usaglasili da izvrše manje izmjene dane u nastavku teksta.

Zahtjevi u vezi sa otpisom neizmirenih poreznih obaveza su izmijenjeni da bi obuhvatali i one slučajeve kada se porezne obaveze otpišu nakon stjecanja, kao i one kada se otpis vrši u sklopu uslova stjecanja.

IPSASB je razmatrao da li je potrebno propisivati bilo kakva dodatna izuzeća od primjene principa za priznavanje i mjerenje, odnosno davati dodatna uputstva za primjenu metode stjecanja i zaključili su da nema potrebe za daljim odredbama jer su odredbe ovog standarda i drugih MRSJS-ova smatrali dovoljno jasnim.

Stečena poslovanja koja nisu ranije usvojila MRSJS-ove na obračunskoj osnovi

OZ92. Pri izradi ovog standarda, *IPSASB* je razmatrao da li je potrebno uvesti konkretne odredbe kojima bi se uredile situacije kada jedno ili više stečenih poslovanja nisu ranije primjenjivala MRSJS-ove na obračunskoj osnovi. Zaključili su da nema potrebe za posebnim odredbama u ovom standardu. Tačka 64. MRSJS-a 40 nalaže stjecateljima da priznaju određivu stečenu imovinu, preuzete obaveze i sve nekontrolirajuće interese u stečenom poslovanju. Tačka 72. ovog standarda zahtijeva od stjecatelja da stečenu imovinu i obaveze mjere po njihovoj fer vrijednosti na datum stjecanja. Prema tome, stjecatelji su dužni svu imovinu i obaveze mjeriti u skladu sa MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi, bez obzira koju računovodstvenu osnovu je neko stečeno poslovanje ranije koristilo.

Nemogućnost utvrđivanja fer vrijednosti

OZ93. U komentarima na Prednacrt br. 60 je izražen stav da bi, u iznimnim slučajevima, moglo biti praktično neizvodivo za stjecatelja da utvrdi fer vrijednost neke stavke i sugerirano je da bi korištenje ranije knjigovodstvene vrijednosti moglo predstavljati odgovarajuće zamjensko rješenje. *IPSASB* je razmotrio tu sugestiju, ali su zaključili da knjigovodstvenu vrijednost možda neće biti primjereno koristiti u svim situacijama a naročito onda kada stečeno poslovanje ne primjenjuje MRSJS-ove na obračunskoj osnovi. *IPSASB* je usaglasio da bi subjekti trebali primjenjivati važeće zahtjeve MRSJS-ova. Oni su, naročito, konstatirali to da se, prema MRSJS-u 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*, primjena nekog zahtjeva smatra neizvodivom onda kada ga subjekat nije u stanju primijeniti ni nakon što je uložio svaki razuman napor da to napravi. MRSJS 3 daje i dodatna uputstva. U takvim slučajevima, stjecatelj bi predmetnu stavku mjerio od datuma stjecanja na način koji je u skladu sa drugim MRSJS-ovima i njegovim računovodstvenim politikama, te objavio informacije koje zahtijevaju drugi MRSJS-ovi. *IPSASB* je smatrao da bi stavku po njoj ranijoj knjigovodstvenoj vrijednosti bilo primjereno mjeriti samo kada je ta knjigovodstvena vrijednost u skladu sa drugim MRSJS-ovima i računovodstvenim politikama stjecatelja.

Izmjene MRSJS-a 40 proistekle iz Unapređenja MRSJS-ova za 2018. godinu

OZ94. *IPSASB* je prošao kroz izmjene i dopune MSFI-ja 3 *Poslovne kombinacije*, uvrštene u *Godišnja unapređenja standarda IFRS-a® za ciklus 2015-2017. godina*, koja je IASB izdao u decembru/prosincu 2017., kao i kroz razloge iz kojih se IASB odlučio na te izmjene i dopune kako su dani u Osnovama za donošenje zaključaka, i složio se da, s obzirom da je obračunavanje stjecanja koja se ostvaruju u fazama iz MRSJS-a 40 jednako onome iz MSFI-ja 3, ne postoje razlozi svojstveni javnom sektoru da se ne usvoje te izmjene i dopune.

Izmjene MRSJS-a 40 proistekle iz Unapređenja MRSJS-ova za 2019. godinu

OZ95. Tačka koja se tiče MRSJS-a 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova)* greškom je izostavljena prilikom izdavanja MRSJS-a 40 i IPSASB je dodao tačku 126C. kako bi osigurao usklađenost sa MRSJS-om 33.

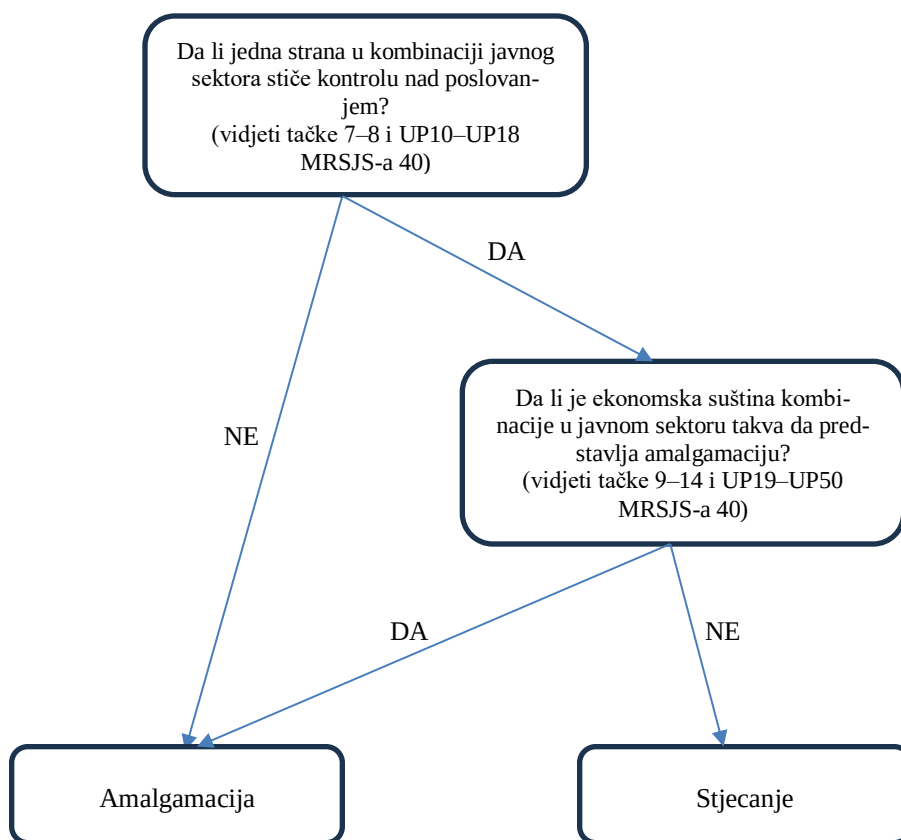
Smjernice za provođenje

Ove smjernice prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 40.

SP93. Svrha ovih Smjernica za provođenje je da se ilustriraju određeni aspekti zahtjeva MRSJS-a 40.

Razvrstavanje kombinacija u javnom sektoru

SP94. Dijagramski prikaz u nastavku teksta daje rezime postupka koji MRSJS 40 uspostavlja za potrebe razvrstavanja kombinacija u javnom sektoru.



Pokazni primjeri

Ovi primjeri prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 40.

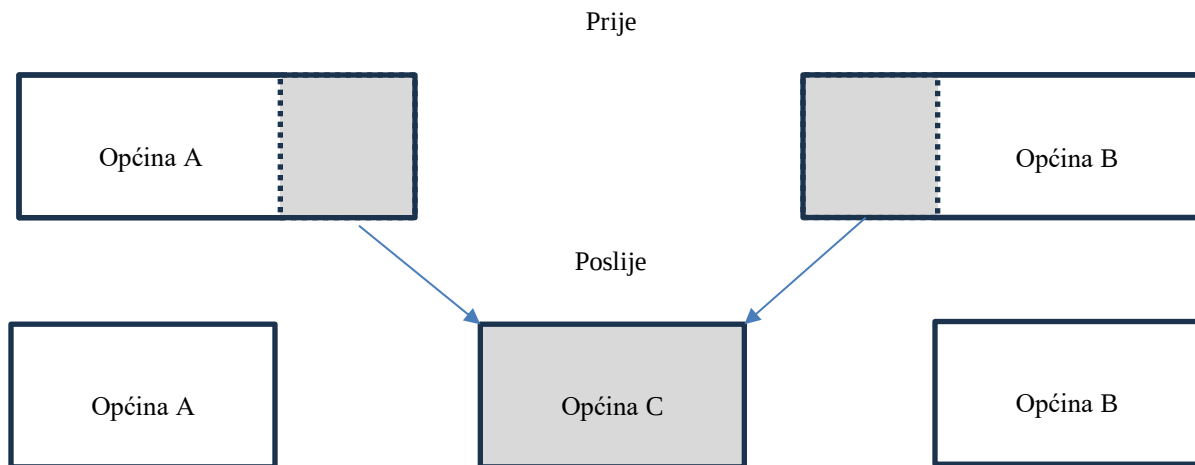
Razvrstavanje kombinacija u javnom sektoru

Ilustracija posljedica primjene tačaka od 7. do 14. te tačaka od UP10. do UP50. MRSJS-a 40

- PP1. Sljedećim scenarijima se ilustrira postupak razvrstavanja kombinacija u javnom sektoru. Oni prikazuju hipotetičke situacije. Bez obzira što određeni aspekti scenarija mogu biti zastupljeni u stvarnom činjeničnom stanju, pri primjeni MRSJS-a 40 je neophodno ocijeniti sve činjenice i okolnosti koje važe u danoj situaciji.
- PP2. Svaki scenarij je ilustriran kroz dijagram. Tamo gdje kombinacija u javnom sektoru obuhvata poslovanja koja su dio nekog ekonomskog subjekta, ali ne predstavljaju cijeli ekonomski subjekat, obuhvaćena poslovanja i subjekat oformljen kao rezultat dane kombinacije su osjenčani u dijagramskom prikazu. Tamo gdje ekonomski subjekat uključuje više od jednog izvještajnog subjekta, polja koja se odnose na taj ekonomski subjekat su razgraničena isprekidanom linijom.

Scenarij 1: Reorganiziranje lokalnih vlasti kroz pomjeranje teritorijalnih granica

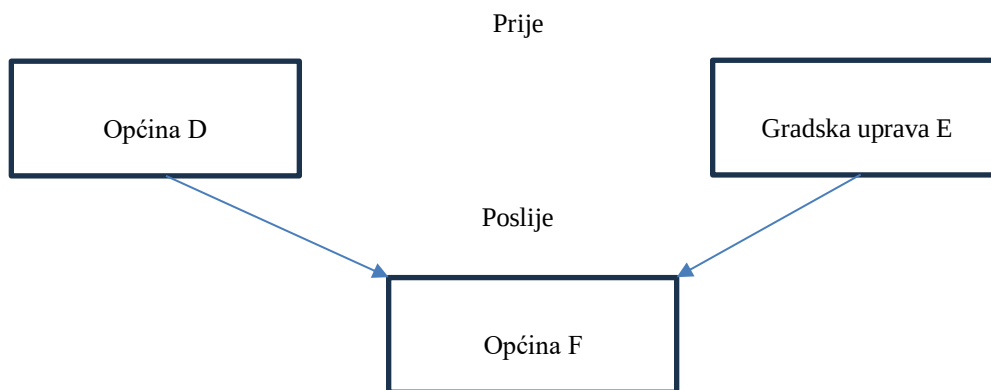
- PP3. Dijagram u nastavku teksta daje prikaz uspostave nove općine kroz kombiniranje nekih od poslova dvije postojeće općine.



- PP4. Prema ovom scenariju, Parlament kroz pravne propise prekraja teritorijalne granice dvije postojeće općine, Općine A i Općine B, i ni Parlament ni državna vlada ne kontroliraju ni Općinu A ni Općinu B. Nadležnost za po dio ranijih teritorija svake od općina se prenosi na novu općinu, Općinu C. Poslovi koji se tiču prenesene teritorije se kombiniraju i formiraju Općinu C. Dolazi do kombinacije u javnom sektoru.
- PP5. Osim navedenog, ne nastaju bilo kakve druge promjene kod Općine A i Općine B i obje zadržavaju svoja upravljačka tijela. Za Općinu C se bira novo upravljačko tijelo (nezavisno od upravljačkih tijela Općine A i Općine B) kako bi upravljalo poslovima koji su preneseni sa drugih općina.
- PP6. Uspostava Općine C predstavlja kombinaciju u javnom sektoru. Prvo pitanje koje treba razmotriti prilikom utvrđivanja da li tu kombinaciju razvrstati kao amalgamaciju ili kao stjecanje je to da li je bilo koja od strana u kombinaciji stekla kontrolu nad poslovima kao rezultat te kombinacije.
- PP7. Općina C ima novoizabrano upravljačko tijelo, nezavisno od upravljačkih tijela Općine A i Općine B. Ni Općina A ni Općina B nemaju ovlasti nad Općinom C. Isto tako, ni jedna od njih nije izložena niti polaže prava na promjenjive koristi od bilo kakve povezanosti sa Općinom C.
- PP8. Ni Općina A ni Općina B nisu stekle kontrolu nad Općinom C kao rezultat opisane kombinacije u javnom sektoru. U skladu s tim, kombinacija se razvrstava kao amalgamacija.

Scenarij 2: Reorganiziranje vlade na lokalnom nivou kroz kombiniranje općina u novo pravno lice

- PP9. Sljedeći dijagram ilustrira uspostavu nove općine kroz kombiniranje svih poslova dvije postojeće općine u novo pravno lice.



- PP10. Prema ovom scenariju, provodi se kombinacija u javnom sektoru kroz koju se ustanovljava Općina F kako bi se kombinirali poslovi (i pripadajuća imovina, obaveze i komponente neto imovine/kapitala) Općine D i Gradske uprave E. Prije kombinacije, Općina D i Gradska uprava E nisu bile pod zajedničkom kontrolom. Kombinaciju nameće pokrajinska vlada (treća strana) po slovu zakona. Pokrajinska vlada ima pravne ovlasti da kroz propise usmjeri dva subjekta da se kombiniraju, bez obzira što ih ne kontrolira.
- PP11. Pravni propis kojim se ustanovljava Općina F uređuje formiranje novog upravljačkog tijela koje nije povezano ni sa Općinom D ni sa Gradskom upravom E. Općina D i Gradska uprava E ne učestvuju u određivanju uslova kombinacije. Nakon kombinacije, ta Općina D i Gradska uprava E prestaju postojati.
- PP12. Uspostava Općine F predstavlja kombinaciju u javnom sektoru. Prvo pitanje koje treba razmotriti pri utvrđivanju da li je razvrstati kao amalgamaciju ili kao stjecanje je to da li je neka od strana u kombinaciji stekla kontrolu nad poslovima kao rezultat kombinacije.
- PP13. Općina F ima novoosnovano upravljačko tijelo, koje je nezavisno od upravljačkih tijela Općine D i Gradske uprave E. Ni Općina D ni Gradska uprava E nemaju ovlasti nad Općinom F. Ni jedna od njih nije izložena niti polaže prava na promjenjive koristi od bilo kakve svoje povezanosti sa Općinom F.
- PP14. Ni Općina D ni Gradska uprava E nisu stekle kontrolu nad Općinom F kao rezultat dane kombinacije u javnom sektoru. U skladu s tim, kombinacija se razvrstava kao amalgamacija.

Scenarij 2: Druga opcija

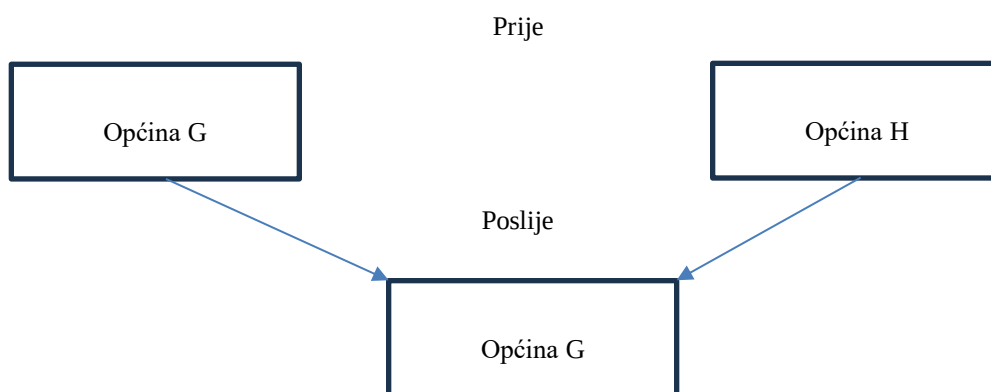
- PP15. Prema Scenariju 2, pravni propis kojim se uspostavlja Općina F uređuje formiranje novog upravljačkog tijela koje neće biti povezano sa Općinom D ni sa Gradskom upravom E. Kod ove opcije, pravni propis kojim se ustanovljava Općina F uređuje da upravljačko tijelo Općine D postaje upravljačko tijelo Općine F.
- PP16. To sugerira da, u sklopu kombinacije u javnom sektoru kroz koju se ustanovljava Općina F, Općina D stiče kontrolu nad poslovima Gradske uprave E. Procjena o tome da li Općina D stiče kontrolu se, međutim, zasniva na suštini a ne na pravnoj formi kombinacije. Pri izradi svojih prvih financijskih izvještaja, Općina F koristi uputstva iz tačaka 7. i 8. i tačaka od UP10. do UP18. MRSJS-a 40.
- PP17. Kod ove opcije se pretpostavlja da pravni propis kojim se uređuje da upravljačko tijelo Općine D postaje upravljačko tijelo Općine F rezultira time da Općina D stiče:
- ovlasti nad poslovima Gradske uprave E;
 - izloženost, odnosno prava na promjenjive koristi od svoje povezanosti sa tim poslovima; i
 - spособnost da koristi svoje ovlasti nad tim poslovima da utiče na vrstu ili iznos koristi od svoje povezanosti sa tim poslovima.
- PP18. Općina F zaključuje da je, kao rezultat opisane kombinacije u javnom sektoru, Općina D stekla kontrolu nad Gradskom upravom E. Općina F koristi uputstva iz tačaka od 9. do 14. te tačaka od UP19. do UP50. MRSJS-a 40 pri utvrđivanju toga da li je dana kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP19. Pri razmatranju ekonomske suštine kombinacije u javnom sektoru, Općina F konstatira da ta kombinacija ne dovodi do stvaranja odnosa na relaciji subjekat koji ima kontrolu-kontrolni subjekat između Općine D i Gradske uprave E. To odgovara i amalgamaciji i stjecanju. Općina F konstatira i to da Općina D stiče pristup ekonomskim koristima, odnosno uslužnom potencijalu koji su slični onima koji su mogli biti stečeni po osnovu uzajamnog sporazuma, što može sugerirati, ali ne mora

obavezno značiti da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini stjecanje.

- PP20. Pri razmatranju pokazatelja koji se tiču naknade, Općina F evidentira da predmetna kombinacija u javnom sektoru ne uključuje plaćanje naknade jer ni jedna od strana ne raspolaže pravom na neto imovinu Gradske uprave E (to jeste, nema formalnih vlasnika te uprave sa vlasničkim učešćima koja je moguće kvantificirati). To sugerira da je prema svojoj ekonomskoj suštini kombinacija amalgamacija.
- PP21. Pri razmatranju pokazatelja koji se tiču postupka donošenja odluka, Općina F konstatira da je kombinaciju u javnom sektoru nametnula pokrajinska vlada (treća strana) i da Općina D i Gradska uprava E nisu učestvovala u određivanju uslova kombinacije. To može sugerirati da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP22. Uzevši opisane faktore skupa, Općina F smatra da bi kombinaciju u javnom sektoru trebalo razvrstati kao amalgamaciju. Pri donošenju te odluke, ona odsustvo naknade zbog toga što ni jedna od strana ne polaže pravo na neto imovinu poslovanja smatra najbitnijim faktorom za utvrđivanje ekonomske suštine kombinacije.

Scenarij 3: Reorganiziranje vlade na lokalnom nivou kroz kombiniranje općina u postojeće pravno lice

- PP23. Sljedeći dijagram ilustrira kombiniranje svih poslova dvije postojeće općine u postojeće pravno lice.



- PP24. Prema ovom scenariju, provodi se kombinacija u javnom sektoru kroz koju se poslovi Općine G i Općine H (te njihova pripadajuća imovina, obaveze i komponente neto imovine/kapitala) kombiniraju u pravno lice Općinu G. Prije kombinacije, Općina G i Općina H nisu bile pod zajedničkom kontrolom. Kombinaciju nameće Državna vlada (treća strana) po slovu zakona. Državna vlada ima pravne ovlasti da kroz propise usmjeri dva subjekta na to da se kombiniraju, bez obzira što ne uživa kontrolu nad njima.
- PP25. Pravni propis kojim se izvršava predmetna kombinacija uređuje da upravljačko tijelo Općine G nastavi biti i upravljačko tijelo kombiniranog subjekta. Općina G i Općina H ne učestvuju u određivanju uslova kombinacije. Nakon kombinacije u javnom sektoru, Općina H prestaje postojati.
- PP26. Opisano činjenično stanje sugerira da, u sklopu kombinacije u javnom sektoru, Općina G stiče kontrolu nad poslovima Općine H. Procjena toga da li ta općina stiče kontrolu se, međutim, mora zasnivati na suštini a ne na pravnoj formi kombinacije. Općina G koristi uputstva iz tačaka 7. i 8. te tačaka od UP10. do UP18. MRSJS-a 40 pri utvrđivanju da li kombinaciju razvrstati kao amalgamaciju ili kao stjecanje.
- PP27. Kod ovog scenarija se pretpostavlja da pravni propis koji uređuje da upravljačko tijelo Općine G nastavi djelovati i kao upravljačko tijelo kombiniranog subjekta rezultira time da Općina G stiče:
- (a) ovlasti nad poslovima Općine H;
 - (b) izloženost, odnosno prava na promjenjive koristi od svoje povezanosti sa tim poslovima; i
 - (c) sposobnost da koristi svoje ovlasti nad tim poslovima da utiče na vrstu ili iznos koristi od svoje povezanosti sa tim poslovima.
- PP28. Općina G zaključuje da je, kao rezultat opisane kombinacije u javnom sektoru, stekla kontrolu nad Općinom H. Općina G koristi uputstva iz tačaka od 9. do 14. te od UP19. do UP50. MRSJS-a 40 pri utvrđivanju toga da li je dana kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP29. Pri razmatranju ekonomske suštine kombinacije u javnom sektoru, Općina G konstatira da ona ne stvara odnos subjekta koji

ima kontrolu i kontroliranog subjekta između Općine G i Općine H. To odgovara i amalgamaciji i stjecanju. Općina G konstatira i to da stiče pristup ekonomskim koristima, odnosno uslužnom potencijalu koji su slični onima koji su se mogli steći po osnovu uzajamnog sporazuma, što može sugerirati, ali ne znači obavezno da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini stjecanje.

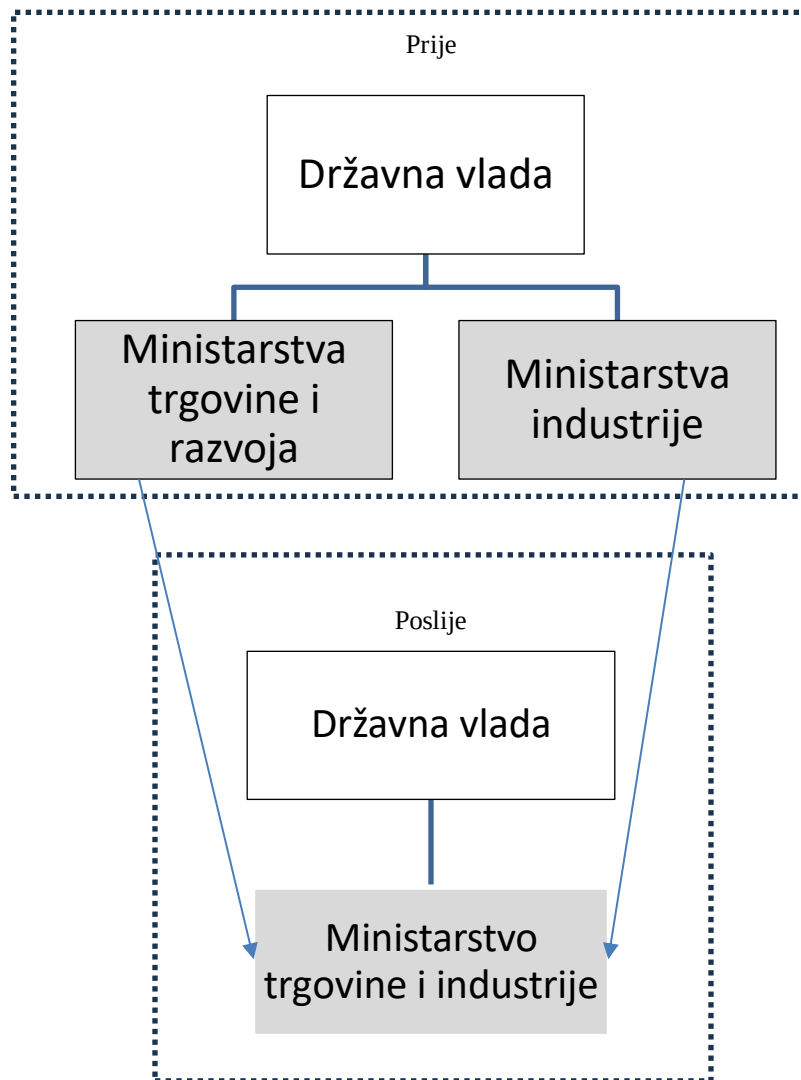
- PP30. Pri razmatranju pokazatelja koji se tiču naknade, Općina G evidentira da dana kombinacija u javnom sektoru ne uključuje razmjenu jer ni jedna od strana ne polaže pravo na neto imovinu Općine H (to jeste, ne postoje bivši vlasnici Općine H sa vlasničkim učešćima koja je moguće kvantificirati). To sugerira da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP31. Pri razmatranju pokazatelja koji se odnose na postupak donošenja odluka, Općina G konstatira da je kombinaciju u javnom sektoru nametnula Državna vlada (treća strana) i da Općina G i Općina H nisu učestvovala u određivanju uslova kombinacije. To sugerira da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP32. Uzevši navedene faktore skupa, Općina G smatra da predmetnu kombinaciju u javnom sektoru treba razvrstati kao amalgamaciju. Pri donošenju te odluke, Općina G odsustvo naknade zbog toga što ni jedna od strana ne polaže pravo na neto imovinu poslovanja smatra najbitnijim faktorom pri utvrđivanju ekonomske suštine kombinacije.

Scenarij 3: Druga opcija

- PP33. Prema Scenariju 3, pravni propis uređuje da upravljačko tijelo Općine G postane i upravljačko tijelo kombiniranog subjekta. Kod ove opcije, tim pravnim propisom se predviđa ustanovljavanje novog upravljačkog tijela koje nije povezano ni sa Općinom G ni sa Općinom H.
- PP34. Prvo pitanje koje treba razmotriti pri utvrđivanju da li danu kombinaciju u javnom sektoru razvrstati kao amalgamaciju ili kao stjecanje je to da li je bilo koja od strana u kombinaciji stekla kontrolu nad poslovima kao rezultat te kombinacije.
- PP35. Bez obzira što njena pravna forma ostaje nepromijenjena, Općina G ima novoosnovano upravljačko tijelo, nezavisno od njenog ranijeg upravljačkog tijela i upravljačkog tijela Općine H. U skladu s tim, ranija Općina G ne stiče ovlasti nad Općinom H. Isto tako, ona nije izložena niti ima prava na promjenjive koristi od svoje povezanosti sa Općinom H.
- PP36. Općina G nije stekla kontrolu nad Općinom H kao rezultat predmetne kombinacije u javnom sektoru i, u skladu s tim, kombinacija se razvrstava kao amalgamacija.

Scenarij 4: Restrukturiranje ministarstava na središnjem nivou

- PP37. Naredni dijagram ilustrira reorganiziranje ministarstava na središnjem nivou kroz kombiniranje Ministarstva trgovine i razvoja i Ministarstva industrije u novoosnovano Ministarstvo trgovine i industrije.



- PP38. Prema ovom scenariju, provodi se kombinacija u javnom sektoru kroz koju se ustanovljava Ministarstvo trgovine i industrije kako bi kombiniralo poslove (i pripadajuću imovinu, obaveze i komponente neto imovine/kapitala) Ministarstva trgovine i razvoja i Ministarstva industrije. Sva ta ministarstva, kako prije tako i nakon kombinacije, kontrolira Državna vlada. Ona koristi tu kontrolu da nametne danu kombinaciju. Ministarstvo trgovine i razvoja i Ministarstvo industrije ne učestvuju u određivanju uslova kombinacije.
- PP39. Pri izvršenju kombinacije, Državna vlada odgovornost za novo Ministarstvo trgovine i industrije povjerava ministru industrije i upravljačkom tijelu Ministarstva industrije. Nakon kombinacije, Ministarstvo trgovine i razvoja i Ministarstvo industrije prestaju postojati.
- PP40. S obzirom da kontrolira iste poslove i prije i poslije kombinacije u javnom sektoru, Državna vlada ne iskazuje kombinaciju u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima. Kombinaciju iskazuje Ministarstvo trgovine i industrije.
- PP41. Uspostava Ministarstva trgovine i industrije predstavlja kombinaciju u javnom sektoru. Prvo pitanje koje treba razmotriti pri utvrđivanju da li tu kombinaciju razvrstati kao amalgamaciju ili kao stjecanje je to da li je bilo koja od strana u kombinaciji stekla kontrolu nad poslovima kao rezultat te kombinacije.
- PP42. Državna vlada odgovornost za novo Ministarstvo trgovine i industrije povjerava ministru industrije i upravljačkom tijelu Ministarstva industrije. To sugerira da, u sklopu kombinacije u javnom sektoru kroz koju se ustanovljava novo Ministarstvo trgovine i industrije, Ministarstvo industrije stiče kontrolu nad poslovima Ministarstva trgovine i razvoja. Procjena toga da li Ministarstvo industrije stiče kontrolu se, međutim, mora zasnivati na suštini a ne na pravnoj formi kombinacije. Pri utvrđivanju da li kombinaciju razvrstati kao amalgamaciju ili kao stjecanje, Ministarstvo trgovine i industrije koristi uputstva iz tačaka 7. i 8. te tačaka od UP10. do UP18. MRSJS-a 40.

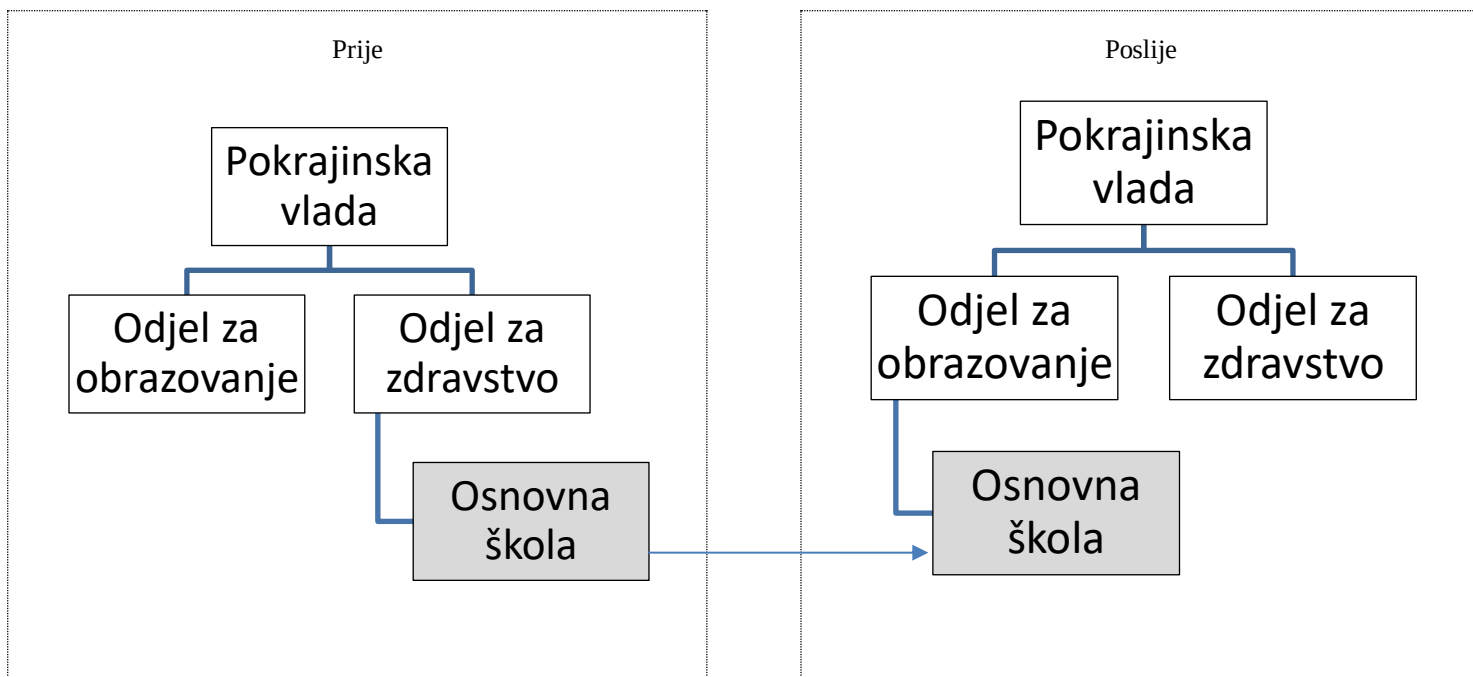
- PP43. Prema ovom scenariju, pretpostavlja se da odluka Državne vlade da odgovornost za novo Ministarstvo trgovine i industrije povjeri ministru industrije i upravljačkom tijelu Ministarstva industrije rezultira time da to ministarstvo stiče:
- (a) ovlasti nad poslovima Ministarstva trgovine i razvoja;
 - (b) izloženost, odnosno prava na promjenjive koristi od svoje povezanosti sa tim poslovima; i
 - (c) sposobnost da iskoristi svoje ovlasti nad tim poslovima kako bi uticalo na vrstu ili iznos koristi od svoje povezanosti sa tim poslovima.
- PP44. Ministarstvo trgovine i industrije zaključuje da je, kao rezultat opisane kombinacije u javnom sektoru, Ministarstvo industrije steklo kontrolu nad Ministarstvom trgovine i razvoja. Ministarstvo trgovine i industrije koristi uputstva iz tačaka od 9. do 14. te tačaka od UP19. do UP50. MRSJS-a 40 pri utvrđivanju da li je dana kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP45. Pri razmatranju ekonomske suštine kombinacije u javnom sektoru, Ministarstvo trgovine i industrije konstatira da predmetna kombinacija ne stvara odnos subjekta koji ima kontrolu i kontroliranog subjekta između Ministarstva trgovine i razvoja i Ministarstva industrije. To odgovara i amalgamaciji i stjecanju. Ministarstvo trgovine i industrije konstatira i to da Ministarstvo industrije stiče pristup ekonomskim koristima, odnosno uslužnom potencijalu koji su slični onima koji su se mogli steći po osnovu uzajamnog sporazuma, što može sugerirati da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini stjecanje.
- PP46. Pri razmatranju pokazatelja koji se tiču naknade, Ministarstvo trgovine i industrije evidentira da kombinacija u javnom sektoru ne uključuje plaćanje naknade jer je izvršena pod zajedničkom kontrolom, a Državna vlada kao subjekat koji ima kontrolu, nije predvidjela nikakvu naknadu u uslovima kombinacije. Prema tome, bez obzira što bi odsustvo naknade moglo sugerirati da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija, ono samo po sebi nije dovoljno da se donese konačni zaključak i potrebno je uzeti u obzir i druge faktore.
- PP47. Pri razmatranju pokazatelja koji se odnose na postupak donošenja odluka, Ministarstvo trgovine i industrije konstatira da je kombinacija u javnom sektoru izvršena pod zajedničkom kontrolom. Kombinaciju je usmjeravala Državna vlada i Ministarstvo trgovine i razvoja te Ministarstvo industrije nisu učestvovali u određivanju uslova kombinacije. To dokazuje da je konačnu odluku o tome da li će uopće doći do kombinacije kao i o uslovima kombinacije donijela Državna vlada, kao subjekat koji ima kontrolu, a to, opet, dokazuje da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP48. Uzevši pobrojane faktore skupa, Ministarstvo trgovine i industrije smatra da bi predmetnu kombinaciju u javnom sektoru trebalo razvrstati kao amalgamaciju. Pri donošenju te odluke, činjenica da se kombinacija u javnom sektoru provodi pod zajedničkom kontrolom se smatra najbitnijim faktorom za utvrđivanje ekonomske suštine kombinacije.

Scenarij 4: Druga opcija

- PP49. Prema Scenariju 4, Državna vlada odgovornost za novoosnovano Ministarstvo trgovine i industrije povjerava ministru industrije i upravljačkom tijelu Ministarstva industrije. Kod ove opcije, Državna vlada imenuje novog ministra i upravljačko tijelo.
- PP50. Uspostava Ministarstva trgovine i industrije predstavlja kombinaciju u javnom sektoru pod zajedničkom kontrolom. Prvo pitanje koje treba razmotriti pri utvrđivanju da li je razvrstati kao amalgamaciju ili kao stjecanje je to da li je bilo koja od strana u kombinaciji stekla kontrolu nad poslovima kao rezultat te kombinacije.
- PP51. Ministarstvo trgovine i industrije ima novog ministra i novoosnovano upravljačko tijelo, nezavisno od upravljačkih tijela Ministarstva trgovine i razvoja i Ministarstva industrije. Ni Ministarstvo trgovine i razvoja ni Ministarstvo industrije nisu stekli ovlasti nad poslovima drugog ministarstva. Nijedno od njih nije izloženo niti polaže prava na promjenjive koristi od svoje povezanosti sa poslovima drugog ministarstva.
- PP52. Ni Ministarstvo trgovine i razvoja ni Ministarstvo industrije nisu stekli kontrolu nad Ministarstvom trgovine i industrije kao rezultat predmetne kombinacije u javnom sektoru. U skladu s tim, kombinacija se razvrstava kao amalgamacija.

Scenarij 5: Prijenos poslova pod zajedničkom kontrolom

- PP53. Sljedeći dijagram prikazuje prijenos poslova s jednog na drugi subjekat javnog sektora koji su oba pod zajedničkom kontrolom.



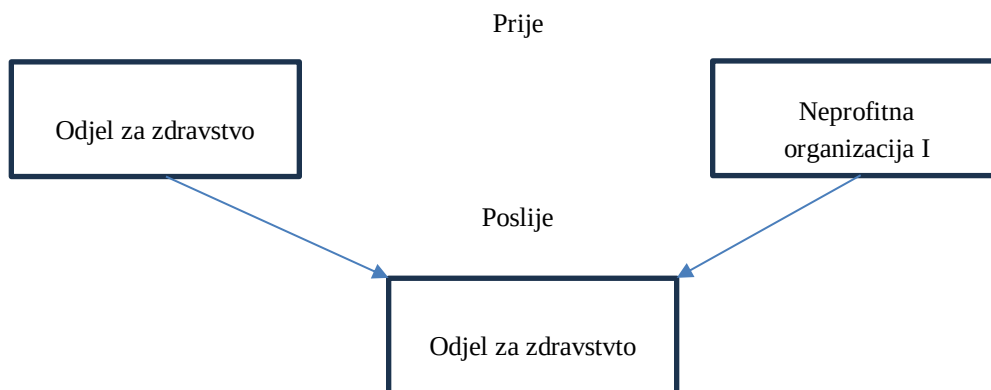
- PP54. Kod ovog scenarija, provodi se kombinacija u javnom sektoru kroz koju se poslovi prehrane u osnovnim školama sa odjela Pokrajinske vlade nadležnog za zdravstvo prenose na njen Odjel za obrazovanje. Oba odjela su i prije i nakon kombinacije pod kontrolom Pokrajinske vlade.
- PP55. S obzirom da kontrolira iste poslove i prije i nakon kombinacije u javnom sektoru, Pokrajinska vlada ne iskazuje kombinaciju u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima. Kombinaciju iskazuje Odjel za obrazovanje.
- PP56. Prijenos poslova prehrane u osnovnim školama predstavlja kombinaciju u javnom sektoru. Prvo pitanje koje Odjel za obrazovanje razmatra pri utvrđivanju da li je razvrstati kao amalgamaciju ili kao stjecanje je to da li je bilo koja od strana u kombinaciji stekla kontrolu nad poslovima kao rezultat te kombinacije.
- PP57. Prema ovom scenariju, Odjel za obrazovanje stiče:
- ovlasti nad poslovima prehrane u osnovnim školama;
 - izloženost, odnosno prava na promjenjive koristi od svoje povezanosti sa tim poslovima; i
 - spособnost da iskoristi svoje ovlasti nad tim poslovima da utiče na vrstu ili na iznos koristi od svoje povezanosti sa tim poslovima.
- PP58. Odjel za obrazovanje zaključuje da je, kao rezultat opisane kombinacije u javnom sektoru, stekao kontrolu nad poslovima prehrane u osnovnim školama. On koristi uputstva iz tačaka od 9. do 14. i od UP19. do UP50. MRSJS-a 40 pri utvrđivanju da li je dana kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP59. Pri razmatranju ekonomske suštine kombinacije u javnom sektoru, Odjel za obrazovanje konstatira da stiče pristup ekonomskim koristima, odnosno uslužnom potencijalu koji su slični onima koji su se mogli steći kroz dobrovoljnu transakciju, što može sugerirati da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini stjecanje.
- PP60. Pri razmatranju pokazatelja koji se tiču naknade, Odjel za obrazovanje evidentira da kombinacija u javnom sektoru ne uključuje plaćanje naknade jer je izvršena pod zajedničkom kontrolom, a Pokrajinska vlada, kao subjekat koji ima kontrolu, nije predvidjela nikakvu naknadu u uslovima kombinacije. Prema tome, bez obzira što bi odsustvo naknade moglo sugerirati da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija, to samo po sebi nije dovoljno za donošenje konačnog zaključka i potrebno je uzeti u obzir i druge faktore.
- PP61. Pri razmatranju pokazatelja koji se odnose na postupak donošenja odluka, Odjel za obrazovanje konstatira da je predmetna kombinacija u javnom sektoru provedena pod zajedničkom kontrolom. Usmjeravala ju je Pokrajinska vlada. To dokazuje da je

konačnu odluku o tome da li će kombinacija uopće biti izvršena kao i o uslovima kombinacije donijela Pokrajinska vlada, kao subjekat koji ima kontrolu, a to, opet, dokazuje da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.

- PP62. Uzevši opisane faktore skupa, Odjel za obrazovanje smatra da danu kombinaciju u javnom sektoru treba razvrstati kao amalgamaciju. Pri donošenju te odluke, činjenica da se kombinacija u javnom sektoru provodi pod zajedničkom kontrolom se smatra najznačajnijim faktorom za utvrđivanje njene ekonomske suštine.

Scenarij 6: Kombiniranje subjekta javnog sektora sa neprofitnom organizacijom

- PP63. Sljedeći dijagram ilustrira kombiniranje subjekta javnog sektora sa neprofitnom organizacijom koja pruža slične usluge.



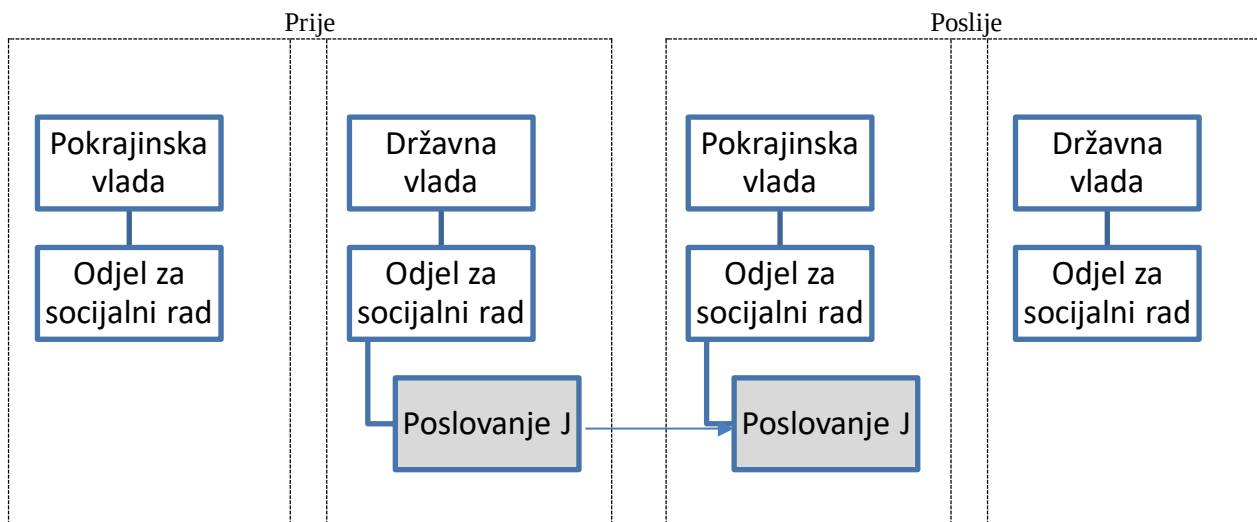
- PP64. Prema ovom scenariju, provodi se kombinacija u javnom sektoru u sklopu koje se Neprofitna organizacija I, dobrotvorno društvo koje pruža usluge hitne medicinske pomoći, dobrovoljno pristaje da se kombinira sa Odjelom za zdravstvo kako bi unaprijedili pružanje usluga građanima. Poslovi Neprofitne organizacije I se integriraju sa sličnim poslovima koje obavlja Odjel za zdravstvo. Prije kombinacije, Odjel za zdravstvo je osiguravao financijska sredstva za Neprofitnu organizaciju I. On pokriva troškove prijenosa vlasništva nad imovinom i obaveze Neprofitne organizacije I koje su stvorili članovi Upravnog odbora tog dobrotvornog društva.
- PP65. Kombinacija između Odjela za zdravstvo i Neprofitne organizacije I je kombinacija u javnom sektoru. Prvo pitanje koje Odjel za zdravstvo treba razmotriti prilikom utvrđivanja da li je razvrstati kao amalgamaciju ili kao stjecanje je to da li je stekao kontrolu nad poslovima kao rezultat te kombinacije.
- PP66. Prema ovom scenariju, Odjel za zdravstvo stiče:
- (a) ovlasti nad Neprofitnom organizacijom I i njenim poslovima;
 - (b) izloženost, odnosno prava na promjenjive koristi od svoje povezanosti sa tim poslovima; i
 - (c) sposobnost da iskoristi svoje ovlasti nad tim poslovima kako bi uticao na vrstu ili iznos koristi od svoje povezanosti sa tim poslovima.
- PP67. Odjel za zdravstvo zaključuje da je, kao rezultat predmetne kombinacije u javnom sektoru, stekao kontrolu nad Neprofitnom organizacijom I. Odjel koristi uputstva iz tačaka od 9. do 14. i od UP19. do UP50. MRSJS-a 40 pri utvrđivanju toga da li je dana kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP68. Pri razmatranju ekonomske suštine kombinacije u javnom sektoru, Odjel za zdravstvo konstatira da kombinacija ne stvara odnos subjekta koji ima kontrolu i kontroliranog subjekta između Odjela i Neprofitne organizacije I. To odgovara i amalgamaciji i stjecanju.
- PP69. Pri razmatranju pokazatelja koji se tiču naknade, Odjel za zdravstvo evidentira da dana kombinacija u javnom sektoru ne uključuje plaćanje naknade kojom bi se prodavač kompenzirao za odricanje svog prava na neto imovinu poslovanja. Iako Odjel za zdravstvo vrši plaćanje u korist članova Upravnog odbora društva, namjena plaćanja je da se ti članovi kompenziraju za troškove nastale tokom izvršenja kombinacije a ne za odricanje prava na neto imovinu Neprofitne organizacije I. Bez obzira što Neprofitna organizacija I ima Upravni odbor, oni kao pojedinci nemaju prava na neto imovinu poslovanja. To znači da nijedna strana ne polaže pravo na neto imovinu Neprofitne organizacije I (to jeste, da ne postoje bivši vlasnici te organizacije s vlasničkim učešćima koja je moguće kvantificirati). To sugerira da je dana kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija. Kod ovog scenarija, to potvrđuje i činjenica da je svrha kombinacije da

unaprijedi pružanje usluga građanima.

- PP70. Pri razmatranju pokazatelja koji se tiču postupka donošenja odluka, Odjel za zdravstvo konstatira da je kombinacija u javnom sektoru dobrovoljna. Prema tome, ti pokazatelji ne pružaju nikakve dokaze koji bi sugerirali da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP71. Uzevši navedene faktore skupa, Odjel za zdravstvo smatra da kombinaciju u javnom sektoru treba razvrstati kao amalgamaciju. Pri donošenju te odluke, Odjel za zdravstvo odsustvo naknade, zbog toga što ni jedna strana nema pravo na neto imovinu poslovanja, smatra najznačajnijim faktorom kod utvrđivanja ekonomske suštine kombinacije. Prema ovom scenariju, taj stav potvrđuje činjenica da Upravni odbor dobrovoljno odustaje od kontrole nad poslovima kako bi se unaprijedilo pružanje usluga građanima.

Scenarij 7: Prijenos poslova između različitih nivoa vlasti

- PP72. Dijagram u nastavku teksta ilustrira prijenos poslova između više nivoa vlasti.



- PP73. Prema ovom scenariju, Državna vlada usvaja politiku povjeravanja nadležnosti za određene socijalne usluge na Pokrajinsku vladu. U skladu s tim, ona predlaže da se Poslovanje J, u sklopu kojeg se pružaju usluge socijalnog smještaja, s Odjela za socijalni rad Državne vlade prenese na Odjel za socijalni rad Pokrajinske vlade. Pokrajinska vlada podržava takvu politiku i saglasna je da prihvati Poslovanje J. Poslovanje J ima imovinu u vrijednosti 1.000 n.j.² Pokrajinska vlada ne prenosi nikakvu naknadu Državnoj vladi, ali joj sporazum o prijenosu nameće obavezu da nastavi pružati usluge socijalnog smještaja na period od najmanje 10 godina. Poslovanje J ne nadoknađuje sve svoje troškove naplaćenim naknadama pa Pokrajinska vlada na sebe preuzima obavezu da osigura sredstva da pokrije razliku. Nakon prijenosa, ona upravlja Poslovanjem J kao samostalnim subjektom (to jeste, postoji odnos subjekta koji ima kontrolu i kontroliranog subjekta između Pokrajinske vlade i Poslovanja J), iako ga kasnije planira integrirati sa svojim drugim poslovanjima, čime bi se otklonio taj odnos subjekta koji ima kontrolu i kontroliranog subjekta.
- PP74. Prijenos Poslovanja J predstavlja kombinaciju u javnom sektoru koja se mora iskazati u financijskim izvještajima kako Pokrajinske vlade tako i njenog Odjela za socijalni rad. S obzirom da će potrebne analize biti identične za oba subjekta, u ovom primjeru, pojam Pokrajinska vlada se koristi za oba subjekta.
- PP75. Prvo pitanje koje Pokrajinska vlada razmatra pri utvrđivanju da li tu kombinaciju razvrstati kao amalgamaciju ili kao stjecanje je to da li je stekla kontrolu nad poslovima kao rezultat kombinacije.
- PP76. Prema ovom scenariju, Pokrajinska vlada stiče:
- (a) ovlasti nad Poslovanjem J;
 - (b) izloženost, odnosno prava na promjenjive koristi od svoje povezanosti sa Poslovanjem J; i
 - (c) sposobnost da iskoristi svoje ovlasti nad Poslovanjem J da utiče na vrstu ili na iznos koristi od svoje povezanosti sa njim.
- PP77. Pokrajinska vlada zaključuje da je, kao rezultat predmetne kombinacije u javnom sektoru, stekla kontrolu nad Poslovanjem J.

Ona koristi uputstva iz tačaka od 9. do 14. i od UP19. do UP50 MRSJS-a 40 pri utvrđivanju da li je ta kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.

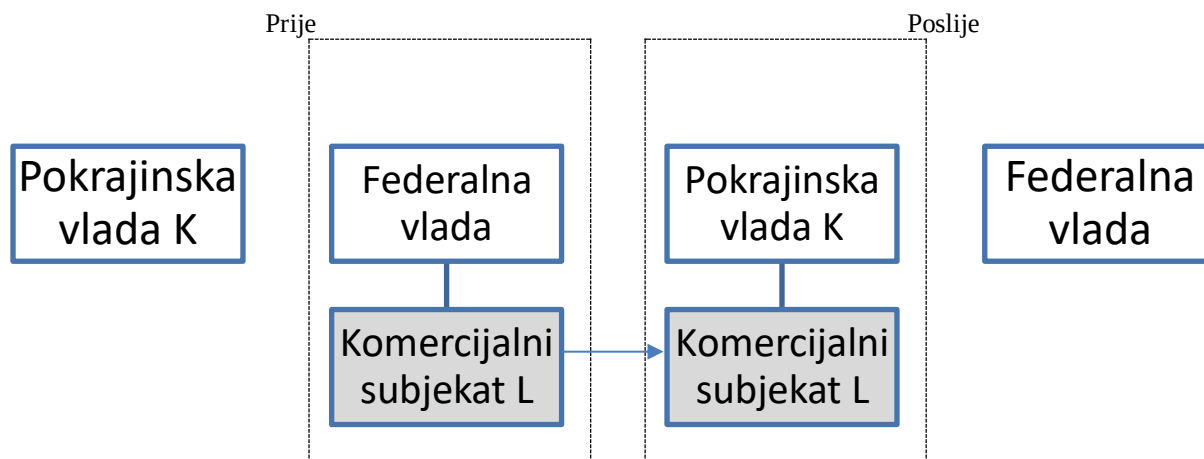
- PP78. Pri razmatranju ekonomske suštine kombinacije u javnom sektoru, Pokrajinska vlada konstatira da kombinacija stvara odnos subjekta koji ima kontrolu i kontroliranog subjekta između nje i Poslovanja J, što ne odgovara ekonomskoj suštini amalgamacije.
- PP79. Pri razmatranju pokazatelja koji se tiču naknade, Pokrajinska vlada evidentira da kombinacija u javnom sektoru ne uključuje plaćanje naknade čija namjena je da se prodavač kompenzira za odricanje prava na neto imovinu poslovanja. Ipak, sporazum o prijenosu nalaže da ona mora nastaviti pružati predmetne usluge. S obzirom da Poslovanje J ne nadoknađuje sve svoje troškove naplaćenim naknadama, Pokrajinska vlada će morati osiguravati sredstva da pokrije razliku. Pokrajinska vlada smatra da će trošak pružanja usluga u dogovorenom periodu od 10 godina vjerovatno biti otprilike jednak vrijednosti primljene neto imovine pa, prema tome, vjeruje da bi učesnik na tržištu procijenio da je fer vrijednost Poslovanja J (uz obavezu pružanja usluga na period od 10 godina) jednaka nuli. Iako se ne vrši prijenos nikakve naknade, to odražava fer vrijednost kombinacije. Pokrajinska vlada zaključuje da pokazatelji koji se odnose na naknadu ne pružaju nikakve dokaze koji bi sugerirali da je dana kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP80. Pri razmatranju pokazatelja koji se odnose na postupak donošenja odluka, Pokrajinska vlada konstatira da je predmetna kombinacija u javnom sektoru dobrovoljna. Prema tome, ova kategorija pokazatelja ne pruža nikakve dokaze koji bi sugerirali da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP81. Uzevši navedene faktore skupa, Pokrajinska vlada zaključuje da ne postoje dokazi da je kombinacija u javnom sektoru prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija i da je, dakle, treba razvrstati kao stjecanje.

Scenarij 7: Druga opcija

- PP82. Prema Scenariju 7, Pokrajinska vlada smatra da bi učesnik na tržištu procijenio da je fer vrijednost Poslovanja J (uz obavezu pružanja usluga na period od 10 godina) jednaka nuli. Iz tog razloga nije plaćena nikakva naknada. Kod ove opcije se pretpostavlja da Poslovanje J pokriva svoje troškove naplaćenim naknadama. U skladu s tim, učesnik na tržištu bi procijenio da je fer vrijednost Poslovanja J (uz obavezu pružanja usluga na period od 10 godina) veća od nule.
- PP83. U ovakvim slučajevima, činjenica da kombinacija ne uključuje plaćanje naknade namijenjene kompenziranju prodavača za odricanje prava na neto imovinu poslovanja bi mogla poslužiti kao dokaz da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP84. Pri određivanju razvrstavanja kombinacije u javnom sektoru, Pokrajinska vlada razmatra koji faktor, odnosno faktori su najznačajniji. Ona smatra da su činjenica da je stekla kontrolu nad Poslovanjem J i činjenica da kombinacija ne podrazumijeva integriranje njenih poslova sa Poslovanjem J najznačajniji faktori za utvrđivanje ekonomske suštine kombinacije. To sugerira da kombinaciju treba razvrstati kao stjecanje. Pokazatelji koji se tiču postupka donošenja odluka podupiru takvo razvrstavanje a samo pokazatelji koji se tiču naknade sugeriraju da bi dana kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini mogla biti amalgamacija. U skladu s tim, Pokrajinska vlada kombinaciju razvrstava kao stjecanje.

Scenarij 8: Prijenos komercijalnog subjekta s jednog na drugi nivo vlasti

- PP85. Sljedeći dijagram ilustrira prijenos komercijalnog subjekta sa jednog na drugi nivo vlasti.

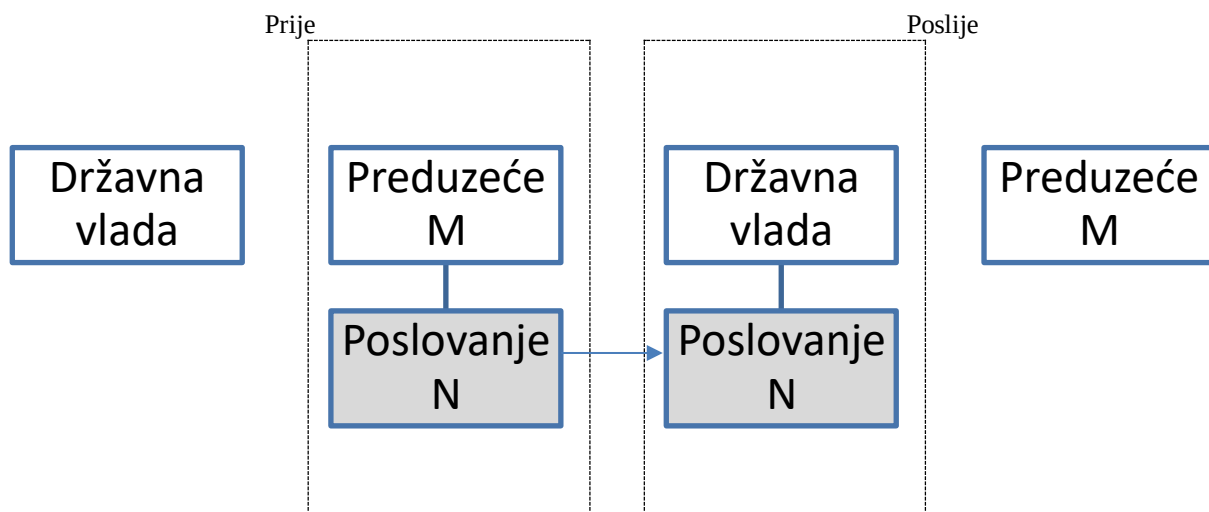




- PP86. Prema ovom scenariju, Federalna vlada se usaglašava da prenese Komercijalni subjekat L na Pokrajinsku vladu K. Pokrajinska vlada K plaća Federalnoj vladi naknadu za taj prijenos. Nakon izvršenja kombinacije, Pokrajinska vlada K Komercijalnim subjektom L upravlja u skladu sa tržišnim uslovima, kao sa samostalnim subjektom.
- PP87. Prijenos Komercijalnog subjekta L predstavlja kombinaciju u javnom sektoru. Prvo pitanje koje Pokrajinska vlada treba razmotriti pri utvrđivanju da li kombinaciju razvrstati kao amalgamaciju ili kao stjecanje je to da li je stekla kontrolu nad poslovima kao rezultat te kombinacije.
- PP88. Prema ovom scenariju, Pokrajinska vlada K stiče:
- (a) ovlasti nad Komercijalnim subjektom L i njegovim poslovima;
 - (b) izloženost, odnosno prava na promjenjive koristi od svoje povezanosti sa tim poslovima; i
 - (c) sposobnost da iskoristi svoje ovlasti nad tim poslovima da utiče na vrstu ili na iznos koristi od svoje povezanosti sa tim poslovima.
- PP89. Pokrajinska vlada K zaključuje da je, kao rezultat predmetne kombinacije u javnom sektoru, stekla kontrolu nad Komercijalnim subjektom L. Ona koristi uputstva iz tačaka od 9. do 14. i od UP19. do UP50. MRSJS-a 40 kod utvrđivanja toga da li je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP90. Pri razmatranju ekonomske suštine kombinacije u javnom sektoru, Pokrajinska vlada K konstatira da ta kombinacija vodi stvaranju odnosa subjekta koji ima kontrolu i kontroliranog subjekta između nje i Komercijalnog subjekta L, što ne odgovara ekonomskoj suštini amalgamacije. Pokrajinska vlada K konstatira i to da kombinacija ima komercijalnu suštinu, što sugerira da se radi o stjecanju.
- PP91. Pri razmatranju pokazatelja koji se tiču naknade, Pokrajinska vlada K evidentira da kombinacija u javnom sektoru uključuje plaćanje naknade koja je namijenjena da kompenzira prodavača za odricanje prava na neto imovinu poslovanja. Ona zaključuje da pokazatelji koji se odnose na naknadu ne pružaju nikakve dokaze koji bi sugerirali da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP92. Pri razmatranju pokazatelja koji se odnose na postupak donošenja odluka, Pokrajinska vlada K konstatira da je predmetna kombinacija u javnom sektoru dobrovoljna. Prema tome, ova kategorija pokazatelja ne pruža nikakve dokaze koji bi sugerirali da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP93. Uzevši navedene faktore skupa, Pokrajinska vlada K zaključuje da nema dokaza da je kombinacija u javnom sektoru prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija te da je, dakle, treba razvrstati kao stjecanje.

Scenarij 9: Otkup poslovanja iz privatnog sektora

- PP94. Dijagramom u nastavku teksta se ilustrira slučaj kada subjekat javnog sektora kupuje poslovanje iz privatnog sektora.



- PP95. Prema ovom scenariju, Državna vlada kupuje Poslovanje N od Preduzeća M. Vlada tom preduzeću plaća tržišnu cijenu za Poslovanje N i Preduzeće M postupa po slobodnoj volji. Nakon kupovine, Poslovanjem N se upravlja po tržišnim uslovima, kao sa samostalnim subjektom.
- PP96. Kupovina Poslovanja N predstavlja kombinaciju u javnom sektoru. Prvo pitanje koje Državna vlada treba razmotriti pri utvrđivanju da li tu kombinaciju razvrstati kao amalgamaciju ili kao stjecanje je to da li je stekla kontrolu nad poslovima kao rezultat kombinacije.
- PP97. Prema ovom scenariju, Državna vlada stiče:
- ovlasti nad Poslovanjem N;
 - izloženost, odnosno prava na promjenjive koristi od svoje povezanosti sa Poslovanjem N; i
 - spособnost da iskoristi svoje ovlasti nad Poslovanjem N da utiče na vrstu ili na iznos koristi od svoje povezanosti sa njim.
- PP98. Državna vlada zaključuje da je, kao rezultat predmetne kombinacije u javnom sektoru, stekla kontrolu nad Poslovanjem N. Ona koristi uputstva iz tačaka od 9. do 14. i od UP19. do UP50. MRSJS-a 40 pri utvrđivanju da li je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP99. Pri razmatranju ekonomske suštine kombinacije u javnom sektoru, Državna vlada konstatira da ta kombinacija stvara odnos subjekta koji ima kontrolu i kontroliranog subjekta između nje i Poslovanja N. To ne odgovara ekonomskoj suštini amalgamacije. Državna vlada konstatira i to da kombinacija ima komercijalnu suštinu, što sugerira da se radi o stjecanju.
- PP100. Pri razmatranju pokazatelja koji se tiču naknade, Državna vlada evidentira da kombinacija u javnom sektoru ne uključuje plaćanje naknade čija namjena je kompenzirati prodavača za odricanje prava na neto imovinu poslovanja. Ona zaključuje da pokazatelji koji se odnose na naknadu ne pružaju bilo kakve dokaze koji bi sugerirali da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP101. Pri razmatranju pokazatelja koji se odnose na postupak donošenja odluka, Državna vlada konstatira da je predmetna kombinacija u javnom sektoru dobrovoljne prirode. Prema tome, ova kategorija pokazatelja ne pruža nikakve dokaze koji bi sugerirali da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP102. Uzevši navedene faktore skupa, Državna vlada zaključuje da nema dokaza da je kombinacija u javnom sektoru prema ekonomskoj suštini amalgamacija i da je, prema tome, treba razvrstati kao stjecanje.

Scenarij 9: Druga opcija

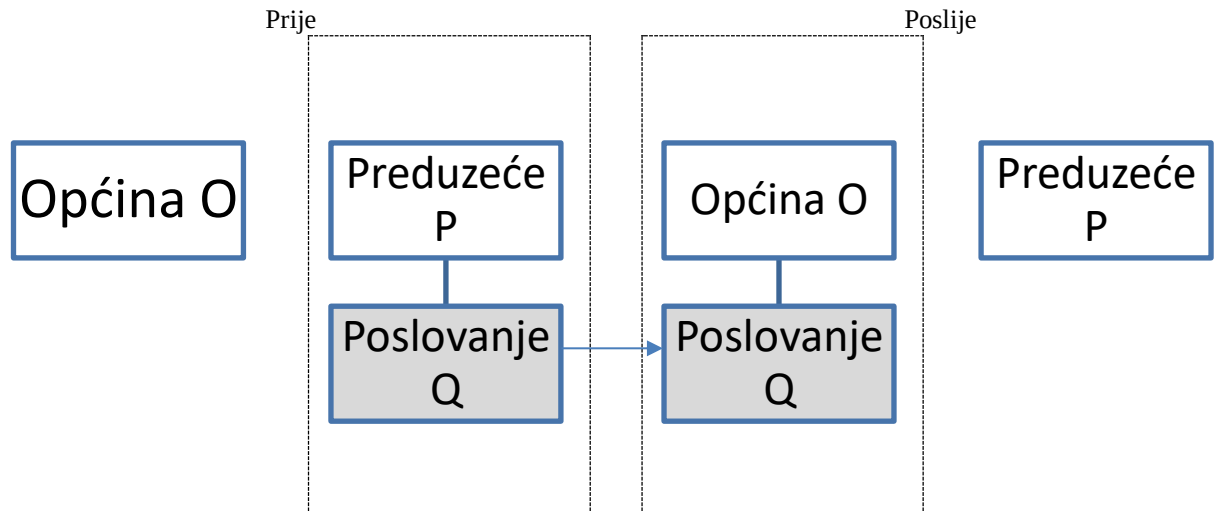
- PP103. Prema Scenariju 9, Preduzeće M dobrovoljno stupa u predmetnu transakciju. Kod ove opcije, Državna vlada nacionalizira Poslovanje N kroz prisilnu kupovinu, s tim što se ona ipak obavlja po tržišnoj vrijednosti Poslovanja N.
- PP104. Promjena sa dobrovoljne transakcije na prisilnu kupovinu se ne odražava na procjenu postojanja kontrole, odnosno pokazatelja koji se tiču naknade.

PP105. Pri razmatranju pokazatelja koji se odnose na postupak donošenja odluka, Državna vlada evidentira da Preduzeće M ne nastupa dobrovoljno. Činjenica da je Državna vlada (kao strana u kombinaciji) mogla Preduzeću M nametnuti kombinaciju u javnom sektoru dokazuje da je ta kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini stjecanje.

PP106. U skladu s navedenim, Državna vlada kombinaciju u javnom sektoru razvrstava kao stjecanje.

Scenarij 10: Kupovina po povoljnim uslovima

PP107. Sljedeći dijagram ilustrira slučaj kada subjekat javnog sektora vrši kupovinu po povoljnim uslovima.



PP108. Prema ovom scenariju, Općina O kupuje Poslovanje Q od Preduzeća P po povoljnim uslovima. Preduzeće P nastoji brzo prodati Poslovanje Q kako bi oslobodilo novac za svoje druge poslove i spremno je prihvatiti cijenu nižu od tržišne da bi to poslovanje što ranije prodalo. Preduzeće P u kupovinu po povoljnim uslovima ulazi dobrovoljno. Nakon kupovine, Općina O Poslovanjem Q upravlja po tržišnim uslovima, kao sa samostalnim subjektom.

PP109. Kupovina Poslovanja Q po povoljnim uslovima predstavlja kombinaciju u javnom sektoru. Prvo pitanje koje Općina O treba razmotriti pri utvrđivanju da li tu kombinaciju razvrstati kao amalgamaciju ili kao stjecanje je to da li je stekla kontrolu nad poslovima kao rezultat kombinacije.

PP110. Prema ovom scenariju, Općina O stiče:

- (a) ovlasti nad Poslovanjem Q;
- (b) izloženost, odnosno prava na promjenjive koristi od svoje povezanosti sa Poslovanjem Q; i
- (c) sposobnost da iskoristi svoje ovlasti nad Poslovanjem Q da utiče na vrstu ili na iznos koristi od svoje povezanosti sa njim.

PP111. Općina O zaključuje da je, kao rezultat predmetne kombinacije u javnom sektoru, stekla kontrolu nad Poslovanjem Q. Ona koristi uputstva iz tačaka od 9. do 14. i od UP19. do UP50. MRSJS-a 40 kod utvrđivanja da li je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.

PP112. Pri razmatranju ekonomske suštine kombinacije u javnom sektoru, Općina O konstatira da je kombinacija stvorila odnos subjekta koji ima kontrolu i kontroliranog subjekta između nje i Poslovanja Q. To ne odgovara ekonomskoj suštini amalgamacije. Općina O konstatira i to da kombinacija ima komercijalnu suštinu (bez obzira što je plaćena cijena niža od tržišne cijene Poslovanja Q), što sugerira da se radi o stjecanju.

PP113. Pri razmatranju pokazatelja koji se tiču naknade, Općina O evidentira da kombinacija u javnom sektoru uključuje plaćanje naknade koja je namijenjena kompenziranju prodavača za odricanje prava na neto imovinu poslovanja, bez obzira što je niža od tržišne cijene. Preduzeće P je dobrovoljno prihvatilo nižu cijenu da bi se prodaja što brže izvršila i plaćena naknada je bila namijenjena da tom preduzeću pruži nivo kompenzacije za odricanje njegovog prava na neto imovinu Poslovanja Q koji je bilo spremno prihvatiti. Općina O zaključuje da pokazatelji koji se tiču naknade ne pružaju bilo kakve dokaze koji bi sugerirali da

je predmetna kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.

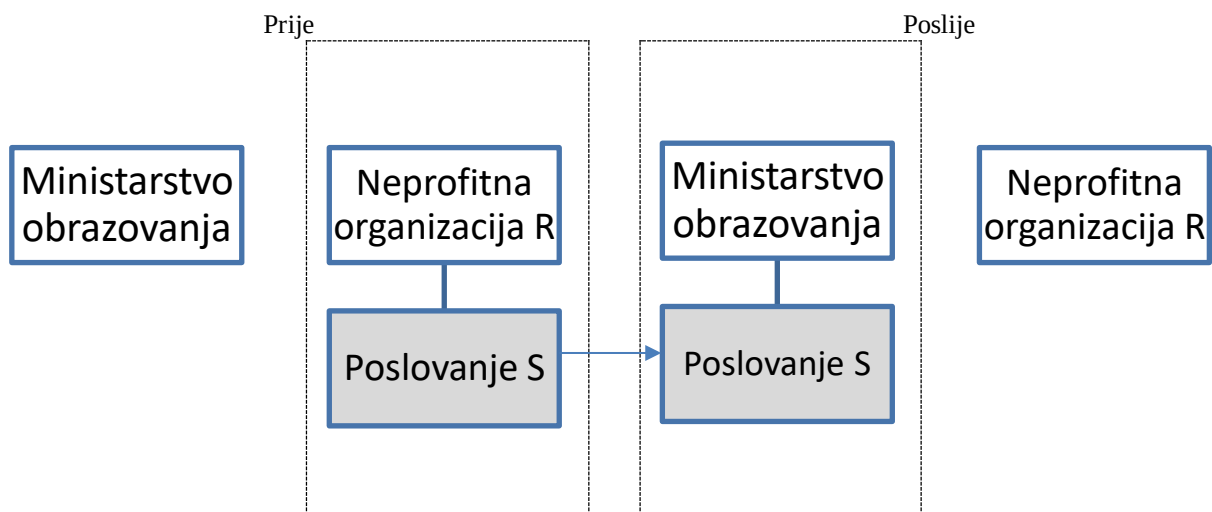
- PP114. Pri razmatranju pokazatelja koji se odnose na postupak donošenja odluka, Općina O konstatira da je dana kombinacija u javnom sektoru provedena dobrovoljno. Prema tome, ova kategorija pokazatelja ne pruža bilo kakve dokaze koji bi sugerirali da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP115. Uzevši navedene faktore skupa, Općina O zaključuje da ne postoje dokazi da je kombinacija u javnom sektoru prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija i da je, prema tome, treba razvrstati kao stjecanje.

Scenarij 10: Druga opcija

- PP116. Prema Scenariju 10, Preduzeće P dobrovoljno stupa u predmetnu transakciju. Kod ove opcije, Općina O zapljenjuje Poslovanje Q kroz prisilnu kupovinu. Kupovina se i ovdje obavlja po cijeni nižoj od tržišne cijene Poslovanja Q, ali Preduzeće P ne bi dobrovoljno prodalo to poslovanje po takvoj cijeni.
- PP117. Promjena sa dobrovoljne transakcije na prisilnu kupovinu se ne odražava na procjenu postojanja kontrole.
- PP118. Pri razmatranju pokazatelja koji se tiču naknade, Općina O evidentira da kombinacija u javnom sektoru uključuje plaćanje naknade koja je namijenjena da kompenzira prodavača za odricanje prava na neto imovinu poslovanja. Nivo naknade, međutim, je niži od onoga koji bi Preduzeće P dobrovoljno prihvatilo. Iz tog razloga, ova kategorija pokazatelja pruža tek slabe dokaze da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini stjecanje i više se oslanja na druge faktore.
- PP119. Pri razmatranju pokazatelja koji se odnose na postupak donošenja odluka, Općina O evidentira da Preduzeće P ne postupa dobrovoljno. Činjenica da je Općina O (kao strana u kombinaciji) Preduzeću P mogla nametnuti kombinaciju u javnom sektoru dokazuje da je ta kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini stjecanje.
- PP120. Uzevši u obzir sve pobrojane faktore, Općina O kombinaciju u javnom sektoru razvrstava kao stjecanje.

Scenarij 11: Donirana poslovanja

- PP121. Sljedeći dijagramski prikaz ilustrira slučaj kada subjekat javnog sektora prima donirano poslovanje.



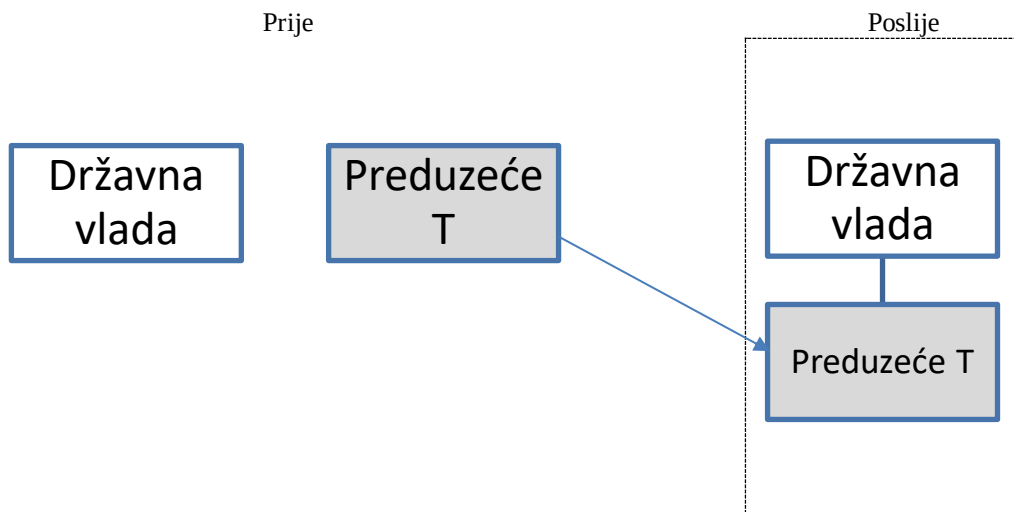
- PP122. Prema ovom scenariju, Neprofitna organizacija R, dobrotvorno društvo koje pruža obrazovne usluge, dobrovoljno prenosi Poslovanje S, školu, na Ministarstvo obrazovanja bez naknade. Neprofitna organizacija R to radi jer smatra da će time unaprijediti pružanje usluga građanima i uspjeti ispuniti svoje ciljeve.
- PP123. Doniranje Poslovanja S predstavlja kombinaciju u javnom sektoru. Prvo pitanje koje Ministarstvo obrazovanja treba razmotriti kod utvrđivanja da li kombinaciju razvrstati kao amalgamaciju je to da li je, kao rezultat te kombinacije, steklo kontrolu nad poslovanjem.
- PP124. Prema ovom scenariju, Ministarstvo obrazovanja stiče:
- (a) ovlasti nad Poslovanjem S;

- (b) izloženost, odnosno prava na promjenjive koristi od svoje povezanosti sa Poslovanjem S; i
- (c) sposobnost da iskoristi svoje ovlasti nad Poslovanjem S da utiče na vrstu ili na iznos koristi od svoje povezanosti s njim.

- PP125. Ministarstvo obrazovanja zaključuje da je, kao rezultat kombinacije u javnom sektoru, steklo kontrolu nad Poslovanjem S. Ono koristi uputstva iz tačaka od 9. do 14. i od UP19. do UP50. MRSJS-a 40 kod utvrđivanja da li je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP126. Pri razmatranju ekonomske suštine kombinacije u javnom sektoru, Ministarstvo obrazovanja konstatira da ona ima komercijalnu suštinu (bez obzira što nije plaćena nikakva cijena za Poslovanje S), što sugerira da se radi o stjecanju.
- PP127. Pri razmatranju pokazatelja koji se tiču naknade, Ministarstvo obrazovanja evidentira da kombinacija u javnom sektoru ne uključuje plaćanje naknade koja je namijenjena da kompenzira prodavača za odricanje prava na neto imovinu poslovanja. Razlog za to je, međutim, što se Neprofitna organizacija R dobrovoljno odrekla tih prava. Ova situacija je slična kupovini po povoljnim uslovima. Kod takve kupovine, prodavač može biti spreman prihvatiti cijenu nižu od tržišne tamo gdje to zadovoljava njegove potrebe, kao što je da prodaju što brže izvrši. Kod poslovanja koja se doniraju, bivši vlasnici su spremni da ih prenesu bez naknade preferiranoj drugoj strani. Prema ovom scenariju, Neprofitna organizacija R je spremna prenijeti Poslovanje S na Ministarstvo obrazovanja jer će se na taj način građanima pružati kvalitetnije usluge. U skladu s tim, Ministarstvo obrazovanja zaključuje da pokazatelji koji se odnose na naknadu ne pružaju bilo kakve dokaze koji bi sugerirali da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP128. Pri razmatranju pokazatelja koji se odnose na postupak donošenja odluka, Ministarstvo obrazovanja konstatira da je predmetna kombinacija u javnom sektoru provedena dobrovoljno. Prema tome, ova kategorija pokazatelja ne pruža bilo kakve dokaze koji bi sugerirali da je kombinacija prema svojoj suštini amalgamacija.
- PP129. Uzevši navedene faktore skupa, Ministarstvo obrazovanja zaključuje da ne postoje dokazi da je kombinacija u javnom sektoru prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija i da je, prema tome, treba razvrstati kao stjecanje.

Scenarij 12: Nacionalizacija subjekta javnog sektora – prisilna pljenidba

- PP130. Dijagramski prikaz u nastavku teksta ilustrira slučaj kada subjekat javnog sektora nacionalizira subjekat privatnog sektora kroz prisilnu pljenidbu.



- PP131. Prema ovom scenariju, Državna vlada vrši nacionalizaciju Preduzeća T kroz pravne propise. Ona ne plaća nikakvu naknadu dioničarima tog preduzeća. Nakon nacionalizacije, Preduzećem T se upravlja po tržišnim uslovima, kao sa samostalnim subjektom.
- PP132. Nacionalizacija Preduzeća T predstavlja kombinaciju u javnom sektoru. Prvo pitanje koje Državna vlada treba razmotriti pri utvrđivanju da li je razvrstati kao amalgamaciju ili kao stjecanje je to da li je, kao rezultat kombinacije, stekla kontrolu nad poslovima.
- PP133. Kod ovog scenarija, Državna vlada stiče:
- (a) ovlasti nad Preduzećem T;

- (b) izloženost, odnosno prava na promjenjive koristi od svoje povezanosti sa Preduzećem T; i
- (c) sposobnost da iskoristi svoje ovlasti nad Preduzećem T da utiče na vrstu ili na iznos koristi od svoje povezanosti s njim.

PP134. Državna vlada zaključuje da je, kao rezultat predmetne kombinacije u javnom sektoru, stekla kontrolu nad Preduzećem T. Ona koristi uputstva iz članova od 9. do 14. i od UP19. do UP50. MRSJS-a 40 pri utvrđivanju da li je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.

PP135. Pri razmatranju ekonomske suštine kombinacije u javnom sektoru, Državna vlada konstatira da se kombinacijom stvara odnos subjekta koji ima kontrolu i kontroliranog subjekta između nje i Preduzeća T. To ne odgovara ekonomskoj suštini amalgamacije. Državna vlada konstatira i to da, po osnovu uskraćivanja bivšim dioničarima njihovih prava na Preduzeće T, kombinacija ima komercijalnu suštinu, što sugerira da se radi o stjecanju.

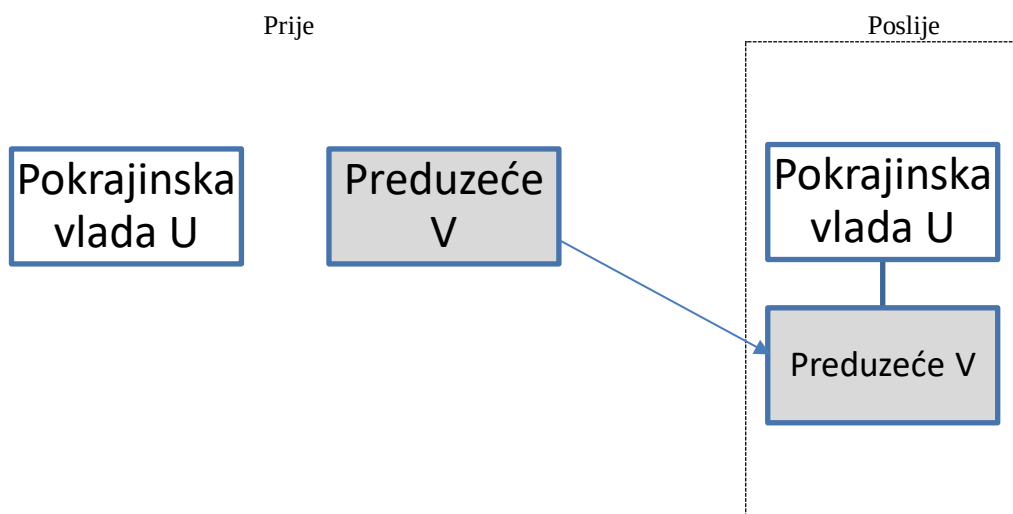
PP136. Pri razmatranju pokazatelja koji se tiču naknade, Državna vlada evidentira da kombinacija u javnom sektoru ne uključuje plaćanje naknade koja je namijenjena da prodavača kompenzira za odricanje prava na neto imovinu poslovanja. Prava bivših dioničara Preduzeća T su, međutim, prekinuta prisilno, što dokazuje da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini stjecanje. Državna vlada zaključuje da pokazatelji koji se odnose na naknadu ne pružaju bilo kakve dokaze koji bi sugerirali da je kombinacija prema ekonomskoj suštini amalgamacija.

PP137. Pri razmatranju pokazatelja koji se odnose na postupak donošenja odluka, Državna vlada konstatira da Preduzeće T ne postupi dobrovoljno. Činjenica da je Državna vlada (kao strana u kombinaciji) Preduzeću T mogla nametnuti kombinaciju u javnom sektoru dokazuje da je ta kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini stjecanje.

PP138. Uzevši sve navedene faktore skupa, Državna vlada zaključuje da ne postoje dokazi da je kombinacija u javnom sektoru prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija i da je, prema tome, treba razvrstati kao stjecanje.

Scenarij 13: Nacionalizacija subjekta iz privatnog sektora – spašavanje od propadanja

PP139. Sljedeći dijagram ilustrira slučaj kada subjekat javnog sektora nacionalizira subjekat privatnog sektora da bi ga spasio od propadanja.



PP140. Prema ovom scenariju, Pokrajinska vlada U vrši nacionalizaciju Preduzeća V kroz pravne propise kako bi ga spasila od propadanja. Prije nacionalizacije, Preduzeće V se suočavalo sa finansijskim poteškoćama. Pokrajinska vlada U ne plaća dioničarima Preduzeća V nikakvu naknadu, ali preuzima neto obaveze tog preduzeća. Nakon kupovine, Preduzećem V se upravlja po tržišnim uslovima, kao sa samostalnim subjektom.

PP141. Nacionalizacija Preduzeća V predstavlja kombinaciju u javnom sektoru. Prvo pitanje koje Pokrajinska vlada U treba razmotriti pri utvrđivanju da li je razvrstati kao amalgamaciju ili kao stjecanje je da li je, kao rezultat te kombinacije, stekla kontrolu nad poslovima.

PP142. Kod ovog scenarija, Pokrajinska vlada U stiče:

- (a) ovlasti nad Preduzećem V;
- (b) izloženost, odnosno prava na promjenjive koristi od svoje povezanosti sa Preduzećem V; i

(c) sposobnost da iskoristi svoje ovlasti nad Preduzećem V da utiče na vrstu ili na iznos koristi od svoje povezanosti s njim.

PP143. Pokrajinska vlada U zaključuje da je, kao rezultat kombinacije u javnom sektoru, stekla kontrolu nad Preduzećem V. Ona koristi uputstva iz tačaka od 9. do 14. i od UP19. do UP50. MRSJS-a 40 kod utvrđivanja da li je ta kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.

PP144. Pri razmatranju ekonomske suštine kombinacije u javnom sektoru, Pokrajinska vlada U konstatira da se kombinacijom stvara odnos subjekta koji ima kontrolu i kontroliranog subjekta između nje i Preduzeća V. To ne odgovara ekonomskoj suštini amalgamacije. Pokrajinska vlada U konstatira i to da, po osnovu preuzimanja neto obaveza Preduzeća V, kombinacija ima komercijalnu suštinu, što sugerira da se radi o stjecanju.

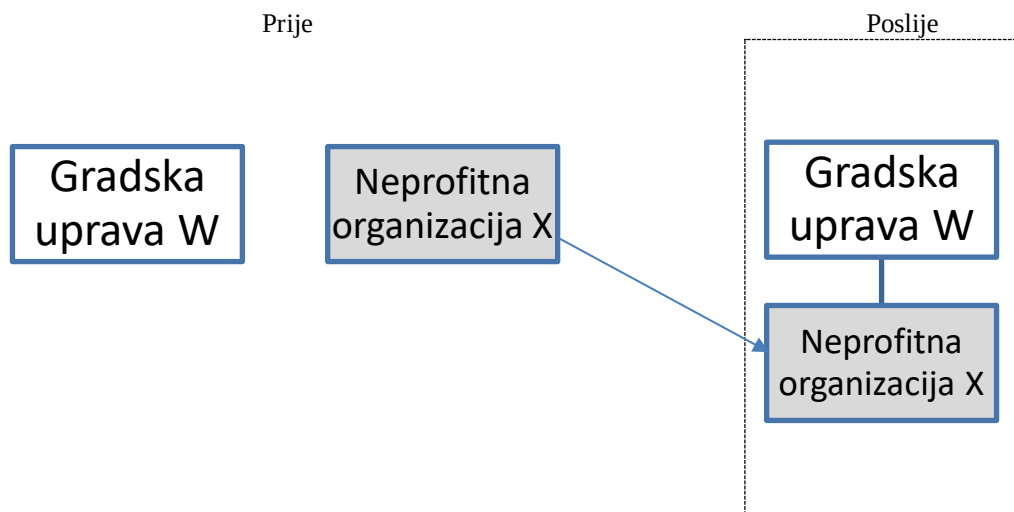
PP145. Pri razmatranju pokazatelja koji se tiču naknade, Pokrajinska vlada U evidentira da kombinacija u javnom sektoru ne uključuje plaćanje naknade koja je namijenjena da kompenzira prodavača za odricanje njegovih prava na neto imovinu poslovanja. Ipak, Preduzeće V ima neto obaveze koje je Pokrajinska vlada U preuzela na sebe u sklopu dane kombinacije. Nepostojanje naknade prije odražava fer vrijednost Preduzeća V nego što sugerira da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija. Pokrajinska vlada U zaključuje da pokazatelji koji se odnose na naknadu ne pružaju bilo kakve dokaze koji bi sugerirali da je dana kombinacija prema ekonomskoj suštini amalgamacija.

PP146. Pri razmatranju pokazatelja koji se odnose na postupak donošenja odluka, Pokrajinska vlada U konstatira da Preduzeće V ne postupa dobrovoljno. Činjenica da je ta vlada (kao strana u kombinaciji) Preduzeću V mogla nametnuti kombinaciju u javnom sektoru dokazuje da je ta kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini stjecanje.

PP147. Uzevši navedene faktore skupa, Pokrajinska vlada U zaključuje da ne postoje dokazi da je predmetna kombinacija u javnom sektoru prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija i da je, prema tome, treba razvrstati kao stjecanje.

Scenarij 14: Nacionalizacija neprofitne organizacije – spašavanje od propadanja

PP148. Sljedeći dijagram ilustrira slučaj kada subjekat javnog sektora nacionalizira neprofitnu organizaciju da bi je spasio od propadanja.



PP149. Prema ovom scenariju, Gradska uprava W vrši nacionalizaciju Nefitne organizacije X (dobrotvornog društva) da bi je spasila od propadanja. Prije nacionalizacije, Nefitna organizacija X se suočavala s finansijskim poteškoćama i obratila se Gradskoj upravi W za pomoć. Gradska uprava W preuzima na sebe neto obaveze Nefitne organizacije X. Nakon kupovine, Nefitnom organizacijom X se upravlja po tržišnim uslovima, kao sa samostalnim subjektom.

PP150. Nacionalizacija Nefitne organizacije X predstavlja kombinaciju u javnom sektoru. Prvo pitanje koje Gradska uprava W treba razmotriti kod utvrđivanja da li danu kombinaciju razvrstati kao amalgamaciju ili kao stjecanje je da li je, kao rezultat te kombinacije, stekla kontrolu nad poslovima.

PP151. Kod ovog scenarija, Gradska uprava W stiče:

- (a) ovlasti nad Nefitnom organizacijom X;
- (b) izloženost, odnosno prava na promjenjive koristi od svoje povezanosti sa Nefitnom organizacijom X; i

- (c) sposobnost da iskoristi svoje ovlasti nad Nefitnom organizacijom X da utiće na vrstu ili na iznos koristi od svoje povezanosti s njom.

- PP152. Gradska uprava W zaključuje da je, kao rezultat kombinacije u javnom sektoru, stekla kontrolu nad Nefitnom organizacijom X. Ona koristi uputstva iz tačaka od 9. do 14. i od UP19. do UP50. MRSJS-a 40 kod utvrđivanja da li je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP153. Pri razmatranju ekonomske suštine kombinacije u javnom sektoru, Gradska uprava W konstatira da se kombinacijom stvara odnos subjekta koji ima kontrolu i kontroliranog subjekta između nje i Nefitne organizacije X. To ne odgovara ekonomskoj suštini amalgamacije. Gradska uprava W konstatira i to da, po osnovu preuzimanja neto obaveza Nefitne organizacije X, kombinacija ima komercijalnu suštinu, što sugerira da se radi o stjecanju.
- PP154. Pri razmatranju pokazatelja koji se tiču naknade, Gradska uprava W evidentira da kombinacija u javnom sektoru ne uključuje plaćanje naknade koja je namijenjena da se prodavač kompenzira za odricanje svojih prava na neto imovinu poslovanja. Razlog za to je što ni jedna strana nema pravo na neto imovinu Nefitne organizacije (to jest, nema bivših vlasnika), s obzirom da članovi Upravnog odbora ne polažu prava na tu imovinu. Ovo bi obično dokazivalo da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija. Kod ovog scenarija, međutim, Nefitna organizacija X ima neto obaveze koje Gradska uprava W preuzima na sebe u sklopu dane kombinacije. Tim preuzimanjem neto obaveza na sebe, Gradska uprava W oslobađa članove Upravnog odbora Nefitne organizacije X odgovornosti da izmire te obaveze, što je analogijom jednako plaćanju naknade. U skladu s tim, Gradska uprava W zaključuje da pokazatelji koji se tiču naknade ne pružaju nikakve dokaze koji bi sugerirali da je kombinacija prema ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP155. Pri razmatranju pokazatelja koji se odnose na postupak donošenja odluka, Gradska uprava W konstatira da je Nefitna organizacija X dobrovoljno inicirala danu kombinaciju. Ona zaključuje da pokazatelji koji se tiču donošenja odluka ne pružaju bilo kakve dokaze koji bi sugerirali da je kombinacija prema svojoj ekonomskoj suštini amalgamacija.
- PP156. Uzevši navedene faktore skupa, Gradska uprava W zaključuje da ne postoje dokazi da je kombinacija u javnom sektoru prema ekonomskoj suštini amalgamacija i da je, prema tome, treba razvrstati kao stjecanje.

Računovodstveno postupanje sa amalgamacijama

Eliminiranje transakcija između kombiniranih poslovanja: Zajmovi

Ilustracija posljedica primjene tačaka 22, UP51. i UP52. MRSJS-a 40

- PP157. Primjerom u nastavku teksta se ilustrira postupak eliminiranja zajma između dva kombinirana poslovanja koja nisu pod zajedničkom kontrolom.
- PP158. Na dan 30.06.20X5. godine, kroz amalgamaciju dvije općine, Kombiniranog poslovanja A (skr. KPA) i Kombiniranog poslovanja B (skr. KPB) se ustanovljava Nastali subjekat (skr. NS). Četiri godine ranije, KPA je KPB-u dalo desetogodišnji zajam sa fiksnom kamatnom stopom u iznosu 250 n.j. Kamate na zajam se plaćaju na godišnjoj osnovi, a glavnica po dospijeću.
- PP159. KPB se nedavno suočilo sa financijskim poteškoćama i na dan amalgamacije je kasnilo sa plaćanjem kamata. Knjigovodstvena vrijednost te financijske obaveze (amortiziranog troška zajma) iskazana u njegovim financijskim izvještajima na datum amalgamacije iznosi 260 n.j.
- PP160. Zbog tog kašnjenja, kao i činjenice da se KPB suočava s financijskim poteškoćama, KPA je izvršilo umanjenje vrijednosti zajma. Knjigovodstvena vrijednost financijske imovine (zajma) je u njegovim financijskim izvještajima na datum amalgamacije iznosila 200 n.j.
- PP161. Na datum amalgamacije, NS eliminira financijsku imovinu koju je primio od KPA i financijsku obavezu koju je preuzeo od KPB-a, i odobara komponente neto imovine/kapitala za 60 n.j., što je razlika između knjigovodstvenih vrijednosti financijske imovine i financijske obaveze povezanih sa zajmom.

Eliminiranje transakcija između kombiniranih poslovanja: Prijenosi

Ilustracija posljedica primjene tačaka 22, UP51. i UP52. MRSJS-a 40

- PP162. Sljedeći primjer ilustrira postupak eliminiranja prijenosa između dva kombinirana poslovanja koja nisu pod zajedničkom kontrolom.
- PP163. Na dan 30.06.20X9. godine, kroz amalgamaciju dvije državne agencije, Kombiniranog poslovanja A (skr. KPA) i Kombiniranog poslovanja B (skr. KPB) ustanovljava se Nastali subjekat (skr. NS). Na dan 01.01.20X9. godine, KPA je KPB-u dalo 700 n.j. bespovratnih sredstava koja moraju biti utrošena za izvođenje dogovorenog broja edukacija.

PP164. Bespovratna sredstva su uslovljena time da se mora vratiti onaj njihov dio koji odgovara broju edukacija koje se ne izvedu. Na datum amalgamacije, KPB je izvelo polovinu dogovorenih edukacija i priznalo obavezu po osnovu obaveze izvršenja od 350 n.j. u skladu sa MRSJS-om 23 *Prihod od transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prijenosi)*. Zasnovoano na ranijim iskustvima, KPA je procijenilo da je veća vjerovatnoća da će KPB izvesti predmetne edukacije nego da ih neće izvesti. Prema tome, nije bilo izgledno da će doći do priliva resursa u KPA pa KPA nije priznalo nikakvu imovinu u vezi sa bespovratnim sredstvima već je svih 700 n.j. obračunalo kao rashod.

PP165. Na datum amalgamacije, opisana transakcija se eliminira. Više ne postoji obaveza prema vanjskoj strani. Nastali subjekat ne priznaje obavezu za 350 n.j. već taj iznos priznaje u neto imovini/kapitalu.

Usklađivanje knjigovodstvenih vrijednosti odredive imovine i obaveza kombiniranih poslovanja kako bi ispoštovale računovodstvene politike nastalog subjekta u sklopu amalgamacije

Ilustracija posljedica primjene tačaka 26, 27. i 36. MRSJS-a 40

PP166. Primjer u nastavku teksta ilustrira postupak usklađivanja knjigovodstvenih vrijednosti odredive imovine i obaveza kombiniranih poslovanja kako bi se ispoštovale računovodstvene politike nastalog subjekta u sklopu amalgamacije pod zajedničkom kontrolom.

PP167. Na dan 01.10.20X5. godine, kroz amalgamaciju dva odjela Vlade, KPA i KPB-a, je uspostavljen NS. KPA je ranije usvojilo računovodstvenu politiku da nekretnine, postrojenja i opremu mjeri po modelu troška iz MRSJS-a 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema*. KPB je ranije usvojilo računovodstvenu politiku da nekretnine, postrojenja i opremu mjeri pomoću revalorizacijskog modela iz MRSJS-a 17.

PP168. NS usvaja računovodstvenu politiku da nekretnine, postrojenja i opremu mjeri primjenom revalorizacijskog modela. NS pribavlja nezavisno vrjednovanja stavki nekretnina, postrojenja i opreme koje su ranije bile pod kontrolom KPA.

PP169. Po prijemu nezavisnog vrjednovanja stavki nekretnina, postrojenja i opreme koje su ranije bile pod kontrolom KPA, NS usklađuje knjigovodstvene vrijednosti tih stavki nekretnina, postrojenja i opreme kako slijedi, uz odgovarajući unos u komponente neto imovine/kapitala:

Klasa imovine	Knjigovodstvena vrijednost (u n.j.)	Vrjednovanje (u n.j.)	Usklađenje (u n.j.)
Zemljište	17.623	18.410	787
Objekti	35.662	37.140	1.478
Vozila	1.723	1.605	(118)

PP170. Pored toga, NS također provjerava knjigovodstvene vrijednosti stavki nekretnina, postrojenja i opreme koje su ranije bile pod kontrolom KPB-a kako bi osigurao da su ažurirane na dan 01.10.20X5. godine. Ta provjera potvrđuje da su knjigovodstvene vrijednosti stavki nekretnina, postrojenja i opreme koje je ranije kontroliralo KPB ažurirane i da nije potrebno vršiti bilo kakva usklađivanja.

PP171. NS stavke nekretnina, postrojenja i opreme koje je ranije kontroliralo KPB priznaje po njihovim knjigovodstvenim vrijednostima. U skladu sa tačkom 67. MRSJS-a 17, NS je dužan provjeriti rezidualne vrijednosti i korisne vijekove trajanja postrojenja i opreme koje su ranije kontrolirali KPA i KPB najmanje na svaki godišnji datum izvještavanja. Ako se očekivanja razlikuju od ranijih procjena, NS te promjene obračunava kao promjene računovodstvenih procjena, u skladu sa MRSJS-om 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*.

Otpis dugovanja po osnovu poreznih obaveza u sklopu amalgamacija

Ilustracija posljedica obračunavanja otpisa poreznih dugovanja u sklopu amalgamacije primjenom tačaka 33, 34, UP57. i UP58. MRSJS-a 40

PP172. Sljedećim primjerom se ilustrira obračunavanje amalgamacije koja nije pod zajedničkom kontrolom i prema čijim uslovima se vrši otpis dugovanja po osnovu poreznih obaveza.

PP173. Na dan 01.01.20X6. godine, kroz amalgamaciju dva subjekta javnog sektora, KPA i KPB, se ustanovljava NS. Amalgamaciju

usmjerava državna vlada. NS, KPA i KPB svi imaju iste računovodstvene politike, što podrazumijeva da nije potrebno vršiti bilo kakva usklađivanja knjigovodstvenih vrijednosti odredive imovine i obaveza KPA i KPB-a kako bi se ispoštovala računovodstvene politike nastalog subjekta. Na datum amalgamacije, nema neizmirenih iznosa između KPA i KPB-a.

PP174. U svom izvještaju o financijskom položaju na dan 01.01.20X6. godine, NS priznaje i mjeri imovinu i obaveze KPA i KPB-a po knjigovodstvenim vrijednostima iz pripadajućih financijskih izvještaja tih poslovanja sa datumom amalgamacije, kako slijedi:

Izvještaj o financijskom položaju:	KPA (u n.j.)	KPB (u n.j.)	NS (u n.j.)
Financijska imovina	1.205	997	2.202
Zalihe	25	42	67
Nekretnine, postrojenja i oprema	21.944	18.061	40.005
Odrediva nematerijalna imovina	0	3.041	3.041
Financijske obaveze	(22.916)	(22.020)	(44.936)
Porezne obaveze	(76)	(119)	(195)
Ukupno neto imovina	182	2	184
Neto imovina/kapital	182	2	184

PP175. Pretpostavimo da, prema uslovima amalgamacije, Ministarstvo financija (skr. MF) (kao porezni organ) mora otpisati neizmirene porezne obaveze NS-a. NS bi prestao priznavati poreznu obavezu i izvršio usklađenje neto imovine/kapitala. Izvještaj o financijskom položaju NS-a na dan 01.01.20X6. godine bi izgledao kako slijedi:

Izvještaj o financijskom položaju:	NS (u n.j.)
Financijska imovina	2.202
Zalihe	67
Nekretnine, postrojenja i oprema	40.005
Nematerijalna imovina	3.041
Financijske obaveze	(44.936)
Porezne obaveze	0
Ukupno neto imovina	379
Neto imovina/kapital	379

PP176. MF potraživanja po osnovu poreza obračunava u skladu sa MRSJS-om 23, i priznaje i usklađenje za otpisana porezna dugovanja.

Priznavanje i mjerenje komponenti neto imovine/kapitala proisteklih iz amalgamacije

Ilustracija posljedica primjene tačaka 37, 38. i 39. MRSJS-a 40

- PP177. Sljedeći primjer ilustrira računovodstveno postupanje u vezi sa priznavanjem i mjerenjem komponenti neto imovine/kapitala kod amalgamacije.
- PP178. Na dan 01.06.20X4. godine, kroz amalgamaciju poslovanja KPA i KPB uspostavlja se nova općina, NS, koja obuhvata dva geografska područja drugih općina koje ranije nisu bile pod zajedničkom kontrolom.
- PP179. KPB je ranije pružalo usluge KPA za koje je dobivalo 750 n.j. Na datum amalgamacije, taj iznos još nije plaćen. Ta transakcija je bila dio knjigovodstvene vrijednosti financijske obaveze za KPA i dio knjigovodstvene vrijednosti financijske imovine KPB-a.
- PP180. KPA je ranije usvojilo računovodstvenu politiku da nekretnine, postrojenja i opremu mjeri pomoću modela troška dok je KPB ranije usvojilo računovodstvenu politiku da nekretnine, postrojenja i opremu mjeri primjenom revalorizacijskog modela. NS je usvojio računovodstvenu politiku da nekretnine, postrojenja i opremu mjeri pomoću revalorizacijskog modela. NS pribavlja nezavisno vrjednovanje stavki nekretnina, postrojenja i opreme koje su ranije bile pod kontrolom KPA. Kao rezultat tog vrjednovanja, on povećava knjigovodstvenu vrijednost tih stavki nekretnina, postrojenja i opreme za 5.750 n.j. i vrši pripadajuće usklađivanje komponenti neto imovine/kapitala.
- PP181. U nastavku teksta je dan sažeti pregled knjigovodstvenih vrijednosti prenesene imovine, obaveza i komponenti neto imovine/kapitala. Pored toga, prikazana su i usklađivanja izvršena u funkciji eliminiranja transakcija između KPA i KPB-a (vidjeti tačku 22) i usklađenja tih knjigovodstvenih vrijednosti računovodstvenim politikama nastalog subjekta.

	KPA (u n.j.)	KPB (u n.j.)	Usklađivanja radi eliminiranja (u n.j.)	Usklađenja s račun. politikom (u n.j.)	Početni saldo NS-a (u n.j.)
Financijska imovina	11.248	17.311	(750)		27.809
Zalihe	1.072	532			1.604
Nekretnine, postrojenja i oprema	5.663	12.171		5.750	23.584
Nematerijalna imovina	0	137			137
Financijske obaveze	(18.798)	(20.553)	750		(38.601)
Ukupno neto imovina/ (obaveze)	(815)	9.598		5.750	14.533
Revalorizacijski višak	0	6.939		5.750	12.689
Akumulirani viškovi ili manjkovi	(815)	2.659			1.844
Ukupno neto imovina/kapital	(815)	9.598	0	5.750	14.533

- PP182. U skladu sa tačkama 37, 38. i 39. MRSJS-a 40, NS neto imovinu/kapital može prezentirati bilo kao jedinstven početni saldo od 14.533 n.j. ili po zasebnim komponentama kako je prikazano gore.
- PP183. Druge općine koje su, prije amalgamacije, kontrolirale KPA i KPB prestaju priznavati imovinu, obaveze i komponente neto imovine/kapitala prenesene na NS u skladu sa drugim MRSJS-ovima.

Mjerni period kod amalgamacije

Ilustracija posljedica primjene tačaka od 40. do 44. MRSJS-a 40

- PP184. Ako početno obračunavanje amalgamacije nije potpuno do kraja perioda financijskog izvještavanja u kojem se amalgamacija desi, tačka 40. MRSJS-a 40 nalaže nastalom subjektu da u svojim financijskim izvještajima prizna privremene vrijednosti za stavke čije obračunavanje je nepotpuno. Tokom mjernog perioda, nastali subjekat je dužan priznati usklađivanja privremenih vrijednosti potrebna da se odraze novostečene informacije o činjenicama i okolnostima koje su postojale na datum amalgamacije i koje bi, da su bile poznate, uticale na mjerenje iznosa priznatih na taj datum. Tačka 43. MRSJS-a 40 od nastalog subjekta zahtijeva da prizna takva usklađivanja kao da je obračunavanje amalgamacije bilo potpuno na datum amalgamacije. Usklađivanja iz mjernog perioda se ne uvrštavaju u suficit, odnosno deficit.
- PP185. Pretpostavimo da je, na dan 30.11.20X3. godine, kroz amalgamaciju KPA i KPБ-a (dvije općine koje prije te amalgamacije nisu bile pod zajedničkom kontrolom) ustanovljen NS. Prije amalgamacije, računovodstvena politika KPA je nalogala da se za mjerenje zemljišta i objekata koristi revalorizacijski model, dok je računovodstvena politika KPБ-a bila da ih mjeri pomoću modela troška. NS usvaja računovodstvenu politiku da zemljište i objekte mjeri primjenom revalorizacijskog modela i traži nezavisno vrjednovanje zemljišta i objekata koje je ranije kontroliralo KPБ. To vrjednovanje nije završeno do trenutka kada NS odobri objavljivanje svojih financijskih izvještaja za godinu završno sa 31.12.20X3. U svojim godišnjim financijskim izvještajima za 20X3., NS priznaje privremene vrijednosti zemljišta i objekata u iznosu od 150.000 n.j, odnosno 275.000 n.j. Na datum amalgamacije, predmetni objekti su imali preostali korisni vijek od petnaest godina dok zemljište ima neograničen vijek trajanja. Četiri mjeseca nakon datuma amalgamacije, NS prima nezavisno vrjednovanje, prema kojem je vrijednost zemljišta na datum amalgamacije iznosila 160.000 n.j. a vrijednost objekata s istim datumom 365.000 n.j.
- PP186. U svojim financijskim izvještajima za godinu završno sa 31.12.20X4., NS retroaktivno usklađuje informacije za prethodnu 20X3. godinu kako slijedi:
- (a) knjigovodstvenu vrijednost zemljišta sa 31.12.20X3. godine povećava za 10.000 n.j. S obzirom da zemljište ima neograničen vijek trajanja, ne zaračunava se nikakva deprecijacija;
 - (b) knjigovodstvenu vrijednost objekata sa 31.12.20X3. godine povećava za 89.500 n.j. To usklađivanje se mjeri kao revalorizacijsko usklađivanje sa datumom amalgamacije od 90.000 n.j., umanjeno za dodatnu deprecijaciju koja bi se priznala da je vrijednost imovine sa datumom amalgamacije priznata od tog datuma (za 500 n.j. mjesečne deprecijacije);
 - (c) usklađivanje od 100.000 n.j. priznaje u neto imovini/kapitalu na 31.12.20X3. godine; a
 - (d) trošak deprecijacije za 20X3. godinu povećava za 500 n.j.
- PP187. U skladu sa tačkom 56. MRSJS-a 40, NS objavljuje:
- (a) u svojim financijskim izvještajima za 20X3. godinu, da početno obračunavanje amalgamacije nije bilo potpuno jer još uvijek nije bilo primljeno vrjednovanje zemljišta i objekata koji su ranije bili pod kontrolom KPБ-a;
 - (b) u svojim financijskim izvještajima za 20X4. godinu, iznose i objašnjenja usklađivanja privremenih vrijednosti priznatih tokom tekućeg izvještajnog perioda. Prema tome, NS objavljuje da su uporedive informacije iz 20X3. retroaktivno usklađene kako bi se vrijednost zemljišta i objekata povećala za 99.500 n.j. (100.000 n.j. na datum amalgamacije), povećanje troška deprecijacije od 500 n.j. i povećanje neto imovine/kapitalu od 100.000 n.j.

Kasnije mjerenje prijenosa koji je neko od kombiniranih poslovanja primilo na osnovu kriterija koji bi se mogli promijeniti usljed amalgamacije

Ilustracija posljedica primjene zahtjeva iz tačaka 48, UP61, UP62. i UP63. MRSJS-a 40

- PP188. Sljedeći primjer ilustrira kasnije obračunavanje prijenosa koje je neko od kombiniranih poslovanja primilo na osnovu kriterija koji bi se mogli promijeniti usljed amalgamacije.
- PP189. Na dan 01.01.20X3. godine, državna vlada dodjeljuje godišnja bespovratna sredstva onim općinama gdje je prosječni prihod domaćinstva bio ispod nekog praga. Na dan 01.06.20X3. godine, NS, nova općina, se ustanovljava kroz amalgamaciju dvije postojeće općine, KPA i KPБ. KPA je prethodno primila bespovratna sredstva u iznosu 1.000 n.j., zasnovano na prosječnom prihodu domaćinstva dok KPБ nije primila nikakva bespovratna sredstva jer je njen prosječni prihod domaćinstva bio iznad naznačenog praga.
- PP190. Nakon amalgamacije izvršene 01.06.20X3. godine, prosječni prihod domaćinstva u NS-u je iznad praga koji je vlada odredila za dodjelu bespovratnih sredstava.
- PP191. Na dan 01.07.20X3. godine, državna vlada od NS-a traži da vrati dio bespovratnih sredstava (200 n.j.) koja su ranije isplaćena

KPA. NS priznaje obavezu i rashod od 200 n.j. na taj datum.

Zahtjevi u pogledu objavljivanja u vezi sa amalgamacijama

Ilustracija posljedica primjene zahtjeva u pogledu objavljivanja iz tačaka od 53. do 57. MRSJS-a 40

PP192. Primjer u nastavku teksta ilustrira pojedine zahtjeve MRSJS-a 40 u pogledu objavljivanja koja se tiču amalgamacija. On nije zasnovan na stvarnoj transakciji. U primjeru se pretpostavlja da je NS nova općina, osnovana kroz amalgamaciju ranijih općina KPA i KPB. Zahtijevana objavljivanja su u primjeru dana u vidu tabele, gdje se navode konkretni zahtjevi u pogledu objavljivanja koji se ilustriraju. U praksi, mnoga od ovdje ilustriranih objavljivanja se mogu dati i u jednostavnom narativnom formatu kao fusnota.

Tačka sa zahtjevom															
54. (a)–(c)	Na dan 30.06.20X2. godine, kroz amalgamaciju ranijih općina KPA i KPB je osnovan NS. Ni KPA ni KPB nisu stekli kontrolu nad NS-om kroz tu amalgamaciju. Amalgamacija je rezultat uzajamnog dogovora između KPA i KPB-a a provela je Vlada putem pravnih propisa. Amalgamacijom se nastoje smanjiti troškovi kroz ekonomije obima i građanima pružiti kvalitetnije usluge.														
54. (d)	Priznati iznosi za sve značajnije klase prenesene imovine i obaveza sa 30.06.20X2. godine <table> <tr> <th></th><th>n.j.</th></tr> <tr> <td>Financijska imovina</td><td>1.701</td></tr> <tr> <td>Zalihe</td><td>5</td></tr> <tr> <td>Nekretnine, postrojenja i oprema</td><td>74.656</td></tr> <tr> <td>Nematerijalna imovina</td><td>42</td></tr> <tr> <td>Financijske obaveze</td><td>(2.001)</td></tr> <tr> <td>Ukupno neto imovina</td><td>74.403</td></tr> </table>		n.j.	Financijska imovina	1.701	Zalihe	5	Nekretnine, postrojenja i oprema	74.656	Nematerijalna imovina	42	Financijske obaveze	(2.001)	Ukupno neto imovina	74.403
	n.j.														
Financijska imovina	1.701														
Zalihe	5														
Nekretnine, postrojenja i oprema	74.656														
Nematerijalna imovina	42														
Financijske obaveze	(2.001)														
Ukupno neto imovina	74.403														
54. (e)	Izvršena su sljedeća usklađivanja knjigovodstvenih vrijednosti imovine i obaveza koje su KPA i KPB iskazali na 30.06.20X2. godine prije amalgamacije:														

Tačka sa zahtjevom				
		Izvorni iznos (u n.j.)	Usklađenje (u n.j.)	Izmijenjeni iznos (u n.j.)
54. (e)(i)	Prepravljena financijska imovina koju je KPA iskazala radi eliminiranja transakcije sa KPB-om	822	(25)	797
54. (e)(i)	Prepravljene financijske obaveze koje je KPB iskazala da eliminira transakcije sa KPA-om	(1.093)	25	(1.068)
54. (e)(ii)	Prepravljene nekretnine,	12.116	17.954	30.070

	postrojenja i oprema koje je KPA iskazala da bi te stavke izmjerila pomoću revalorizacijskog modela			
--	---	--	--	--

Tačka sa zahtjevom					
54. (f)	Iznosi priznati u neto imovini/kapitala na 30.06.20X2. godine				
		KPA (u n.j.)	KPB (u n.j.)	Usklađenje (u n.j.)	NS (u n.j.)
	Revalorizacijski višak	0	18.332	17.954	36.286
	Akumulirani višak ili manjak	12.047	26.070	0	38.117
	Ukupno neto imovina/kapital	12.047	44.402	17.954	74.403
54. (h)	U trenutku kada je odobreno izdavanje ovih financijskih izvještaja, posljednji datum izvještavanja za KPA i KPB je bio 31.12.20X1. godine. U nastavku teksta su dani prihod i rashod, te suficit ili deficit KPA i KPB-a od 01.01.20X2. do datuma amalgamacije (30.06.20X2. godine), kao i iznosi koje su KPA i KPB iskazali za sve najznačajnije klase imovine i obaveza, kao i za komponente neto imovine/kapitala.				
		KPA (u n.j.)		KPB (u n.j.)	
54. (h)(i)	Prihodi				
	Porezi na imovinu	45.213		70.369	
	Prihodi od transakcija razmjene	2.681		25.377	
	Prijenosi od drugih organa vlasti	32.615		19.345	
	Ukupno prihodi	80.509		115.091	
54. (h)(i)	Rashodi				
	Plate, naknade i druga primanja zaposlenih	(51.263)		(68.549)	

Tačka sa zahtjevom			
	Bespovratna sredstva i drugi prijenosi	(18.611)	(26.445)
	Utrošene zalihe i potrošni materijal	(7.545)	(13.391)
	Trošak deprecijacije	(677)	(2.598)
	Umanjenje vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme	(17)	(33)
	Financijski troškovi	(2)	(3)
	Ukupno rashodi	(78.115)	(111.019)
54. (h)(i)	Suficit (ili deficit) za period od 01.01.20X2 do 30.06.20X2. godine	2.394	4.072

54. (h)(ii)	Imovina na 30.06.20X2. godine		
	Financijska imovina	822	904
	Zalihe	0	5
	Nekretnine, postrojenja i oprema	12.116	44.586
	Nematerijalna imovina	42	0
	Ukupno imovina	12.980	45.495
54. (h)(ii)	Obaveze na 30.06.20X2. godine		
	Financijske obaveze	(933)	(1.093)
	Ukupno obaveze	(933)	(1.093)
54. (h)(iii)	Neto imovina na 30.06.20X2. godine	12.047	44.402
	Neto imovina/kapital na 30.06.20X2. god.		
	Revalorizacijski višak	0	18.332
	Akumulirani višak ili manjak	12.047	26.070
	Ukupno neto imovina/kapital na	12.047	44.402

30.06.20X2. godine

Pri razmatranju objavljivanja koja se tiču amalgamacija, subjektu bi mogle biti od pomoći odredbe o značajnosti iz MRSJS-a 1 *Prezentacija financijskih izvještaja*.

Računovodstveno postupanje sa stjecanjima

Povratna stjecanja

Ilustracija posljedica priznavanja povratnog stjecanja primjenom tačaka od UP66. do UP71. MRSJS-a 40

PP193. Ovaj primjer ilustrira obračunavanje povratnog stjecanja kroz koje Subjekt B, formalno kontrolirani subjekt, stiče Subjekt A, subjekt koji emitira vlasničke instrumente i, dakle, formalni kontrolirajući subjekt, je stekao status povratnog stjecanja na dan 30.09.20X6. U primjeru je zanemareno obračunavanje eventualnih učinaka poreza na dobit.

PP194. Izvještaji o financijskom položaju Subjekta A i Subjekta B neposredno prije predmetnog stjecanja su izgledali kako slijedi.

	Subjekt A (formalni subjekt koji ima kontrolu, računovodstveno stečeno poslovanje) u n.j.	Subjekt B (formalni kontrolirani subjekt, računovodstveni stjecatelj) u n.j.
Kratkotrajna imovina	500	700
Dugotrajna imovina	1.300	3.000
Ukupno imovina	1.800	3.700
Kratkoročne obaveze	300	600
Dugoročne obaveze	400	1.100
Ukupno obaveze	700	1.700
Dionički kapital		
Akumulirani višak ili manjak	800	1.400
Emitirani kapital		
100 redovnih dionica	300	
60 redovnih dionica		600
Ukupno dionički kapital	1.100	2.000
Ukupno obaveze i dionički kapital	1.800	3.700

PP195. U ovom primjeru se koriste i sljedeće informacije:

(a) na dan 30.09.20X6. godine, Subjekt A emitira 2,5 dionica u zamjenu za svaku redovnu dionicu Subjekta B. Jedini

dioničar Subjekta B, vlada, razmjenjuje svoje dionice u Subjektu B. Prema tome, Subjekt A emitira 150 redovnih dionica za svih 60 redovnih dionica Subjekta B;

- (b) fer vrijednost svake redovne dionice Subjekta B na dan 30.09.20X6. iznosi 40 n.j. Kotirana tržišna cijena redovnih dionica Subjekta A na taj dan je 16 n.j;
- (c) fer vrijednosti odredive imovine i obaveza Subjekta A na 30.09.20X6. godine su jednake njihovim knjigovodstvenim vrijednostima, osim fer vrijednosti dugotrajne imovine Subjekta A koja na dan 30.09.20X6. iznosi 1.500 n.j.

Izračunavanje fer vrijednosti prenesene naknade

PP196. Kao rezultat toga da je Subjekt A (formalni subjekat koji ima kontrolu i računovodstveno stečeno poslovanje) emitirao 150 redovnih dionica, dioničar Subjekta B (vlada) je vlasnik 60 posto emitiranih dionica u kombiniranom subjektu (to jeste, 150 od ukupno 250 emitiranih dionica). Preostalih 40 posto su u vlasništvu dioničara Subjekta A. Da je to stjecanje poprimilo oblik dodatnog emitiranja redovnih dionica Subjekta B dioničarima Subjekta A u zamjenu za njihove redovne dionice u Subjektu A, Subjekt B bi morao emitirati 40 dionica da bi omjer vlasničkih učešća u kombiniranom subjektu bio jednak. Dioničar Subjekta B (vlada) bi tada bila vlasnik 60 od 100 emitiranih dionica Subjekta B, to jeste 60 posto kombiniranog subjekta. Kao rezultat, fer vrijednost naknade koju je Subjekt B u suštini prenio i udjela grupe u Subjektu A iznosi 1.600 n.j. (40 dionica fer vrijednosti od 40 n.j. po dionici).

PP197. Fer vrijednost naknade koja je praktično prenesena bi se trebala zasnivati na najpouzdanijoj mjernoj vrijednosti. U ovom primjeru, cijena dionica Subjekta A koja kotira na primarnom (ili najpovoljnijem) tržištu dionicama pruža pouzdaniju osnovu za mjerenje naknade koja je praktično prenesena od fer vrijednosti dionica Subjekta B i naknada se mjeri pomoću tržišne cijene dionica Subjekta A, tačnije 100 dionica fer vrijednosti od 16 n.j. po dionici.

Mjerenje goodwilla

PP198. *Goodwill* se mjeri kao iznos u kojem fer vrijednost praktično prenesene naknade (udjela grupe u Subjektu A) prelazi neto iznos priznate odredive imovine i obaveza Subjekta A, kako slijedi u nastavku teksta.

	n.j.	n.j.
Praktično prenesena naknada		1.600
Neto priznate vrijednosti odredive imovine i obaveza Subjekta A		
Kratkotrajna imovina	500	
Dugotrajna imovina	1.500	
Kratkoročne obaveze	(300)	
Dugoročne obaveze	(400)	(1.300)
<i>Goodwill</i>		300

Konsolidirani izvještaj o financijskom položaju sa 30.09.20X6. godine

PP199. Konsolidirani izvještaj o financijskom položaju neposredno nakon predmetnog stjecanja izgleda kao u nastavku teksta.

	n.j.
Kratkotrajna imovina [700 n.j. + 500 n.j.]	1.200
Dugotrajna imovina [3.000 n.j + 1.500 n.j.]	4.500
<i>Goodwill</i>	300
Ukupno imovina	6.000

	n.j.
Kratkoročne obaveze [600 n.j. + 300 n.j.]	900
Dugoročne obaveze [1.100 n.j. + 400 n.j.]	1.500
Ukupno obaveze	2.400
Dionički kapital	
Akumulirani višak ili manjak	1.400
Izdani kapital	
250 redovnih dionica [600 n.j. + 1.600 n.j.]	2.200
Ukupno dionički kapital	3.600
Ukupno obaveze i dionički kapital	6.000

PP200. Iznos priznat na ime izdanih vlasničkih učešća u konsolidiranim financijskim izvještajima (2.200 n.j.) je utvrđen zbrajanjem izdanog kapitala formalnog kontroliranog subjekta neposredno prije stjecanja (600 n.j.) i fer vrijednosti praktično prenesene naknade (1.600 n.j.). Struktura kapitala iz konsolidiranih financijskih izvještaja (to jeste, broj i vrsta izdanih vlasničkih učešća), međutim, mora odražavati strukturu kapitala formalnog subjekta koji ima kontrolu, uključujući vlasnička učešća koja je formalni subjekat koji ima kontrolu izdao kako bi izvršio danu kombinaciju.

Nekontrolirajući interes

PP201. Pretpostavimo da važi isto činjenično stanje kao ranije opisano, osim što Subjekt B ima više od jednog dioničara i što se razmjenjuje samo 56 od ukupno 60 redovnih dionica tog Subjekta B. S obzirom da Subjekt A izdaje 2,5 dionica u zamjenu za svaku redovnu dionicu Subjekta B, to znači da Subjekt A izdaje samo 140 (a ne 150) dionica. Kao rezultat toga, dioničari Subjekta B postaju vlasnici 58,3 posto izdanih dionica kombiniranog subjekta (140 od 240 njih). Fer vrijednost prenesene naknade za Subjekt A, kao računovodstveno stečeno poslovanje, se izračunava uz pretpostavku da je kombinacija izvršena kroz to da Subjekt B dioničarima Subjekta A izdaje dodatne redovne dionice u zamjenu za njihove redovne dionice u Subjektu A. Razlog za to je što je Subjekt B računovodstveni stjecatelj a tačka UP67. MRSJS-a 40 nalaže da stjecatelj izmjeri naknadu razmijenjenu za računovodstveno stečeno poslovanje.

PP202. Nekontrolirajući interes se ne uvrštava pri izračunavanju broja dionica koje bi Subjekt B morao izdati. Većinski dioničar (vlada) je vlasnik 56 dionica Subjekta B. Da bi to predstavljalo 58,3 posto vlasničkih učešća, Subjekt B bi morao izdati dodatnih 40 dionica. Većinski dioničar (vlada) bi tada postala vlasnik 56 od 96 izdanih dionica Subjekta B i, dakle, 58,3 posto kombiniranog subjekta. Kao rezultat toga, fer vrijednost prenesene naknade za Subjekt A, kao računovodstveno stečeno poslovanje, iznosi 1.600 n.j. (to jeste, 40 dionica po fer vrijednosti od 40 n.j. po dionici). Taj iznos je jednak iznosu u uslovima kada bi jedini dioničar Subjekta B u zamjenu ponudio svih 60 svojih redovnih dionica. Priznati iznos udjela grupe u Subjektu A, računovodstvenom stečenom poslovanju, se ne mijenja ako neki od dioničara Subjekta B ne učestvuju u razmjeni.

PP203. Nekontrolirajući interes je zastupljen u vidu četiri od ukupno 60 dionica Subjekta B koje nisu razmijenjene za dionice Subjekta A. Prema tome, nekontrolirajući interes iznosi 6,7 posto. Nekontrolirajući interes odražava srazmjerno učešće manjinskih dioničara u knjigovodstvenoj vrijednosti neto imovine Subjekta B, formalnog kontroliranog subjekta, prije kombinacije. U skladu s tim, konsolidirani izvještaj o financijskom položaju se usklađuje da bi prikazao nekontrolirajući interes od 6,7 posto knjigovodstvene vrijednosti neto imovine Subjekta B prije kombinacije (tj. 134 n.j. ili 6,7 posto od 2.000 n.j.).

PP204. Konsolidirani izvještaj o financijskom položaju na dan 30.09.20X6. godine, koji odražava nekontrolirajuće interese, izgleda kako slijedi.

	n.j.
Kratkotrajna imovina [700 n.j. + 500 n.j.]	1.200
Dugotrajna imovina [3.000 n.j. + 1.500 n.j.]	4.500
<i>Goodwill</i>	300
Ukupno imovina	6.000
Kratkoročne obaveze [600 n.j. + 300 n.j.]	900
Dugoročne obaveze [1.100 n.j. + 400 n.j.]	1.500
Ukupno obaveze	2.400
Dionički kapital	
Akumulirani višak ili manjak [1.400 n.j. × 93,3 posto]	1.306
Izdani kapital	
240 redovnih dionica [560 n.j. + 1.600 n.j.]	2.160
Nekontrolirajući interes	134
Ukupno dionički kapital	3.600
Ukupno obaveze i dionički kapital	6.000

PP205. Nekontrolirajući interes od 134 n.j. čine dvije komponente. Prva komponenta je reklasifikacija učešća nekontrolirajućeg interesa u zadržanoj dobiti računovodstvenog stjecatelja neposredno prije predmetnog stjecanja (1.400 n.j. × 6,7 posto ili 93,80 n.j.) dok druga komponenta predstavlja reklasifikaciju učešća nekontrolirajućeg interesa u izdanom kapitalu računovodstvenog stjecatelja (600 n.j. × 6,7 posto ili 40,20 n.j.).

Odrediva nematerijalna imovina u sklopu stjecanja

Ilustracija posljedica primjene tačaka od 64. do 68. i od UP75. do UP84. MRSJS-a 40

PP206. U nastavku teksta slijede primjeri odredive nematerijalne imovine koja je stečena u sklopu stjecanja. U nekim primjerima se mogu javljati karakteristike imovine koja nije nematerijalna imovina. Stjecatelj takvu imovinu treba obračunati u skladu sa njenom suštinom. Primjeri ne obuhvataju sve moguće situacije.

PP207. Nematerijalna imovina određena kao zasnovana na „obavezujućem sporazumu“ je imovina koja proističe iz obavezujućih sporazuma (uključujući ugovorna i druga zakonska prava). Nematerijalna imovina označena kao da „nema obavezujući sporazum“ kao osnovu ne proističe iz obavezujućih sporazuma, ali je neodvojiva. I nematerijalnu imovinu određenu kao zasnovanu na obavezujućem sporazumu može biti moguće odvojiti, ali odvojivost nije obavezno uslov da neka imovina zadovolji kriterij koji se tiče postojanja obavezujućeg sporazuma.

Nematerijalna imovina povezana s marketingom

PP208. Nematerijalna imovina povezana s marketingom se primarno koristi za marketing ili promociju proizvoda, odnosno usluga. U

primjere nematerijalne imovine povezane s marketingom spadaju sljedeći:

Klasa imovine	Osnova
Zaštitni znakovi, trgovački nazivi, oznake usluga, zajedničke oznake i certifikacijske oznake	obavezujući sporazum
Izgled pakovanja (jedinstvena boja, oblik ili dizajn pakovanja)	obavezujući sporazum
Impresumi	obavezujući sporazum
Nazivi internetskih domena	obavezujući sporazum
Sporazumi o zabrani natjecanja	obavezujući sporazum

Zaštitni znakovi, trgovački nazivi, oznake usluga, zajedničke oznake i certifikacijske oznake

PP209. Zaštitni znakovi su riječi, nazivi, simboli ili druga sredstva koja se koriste u trgovanju da se pokaže izvor proizvoda i da ga se razlikuje od proizvoda drugih strana. Oznakama usluga se identificira i ističe izvor usluge umjesto proizvoda. Zajedničkim oznakama se identificiraju dobra ili usluge članova neke grupe. Certifikacijske oznake služe kao potvrda geografskog područja s kojeg dolaze dobra, odnosno usluge ili njihovih drugih karakteristika.

PP210. Zaštitni znakovi, trgovački nazivi, oznake usluga, zajedničke oznake i certifikacijske oznake se mogu pravno zaštititi tako što se registriraju za trajno korištenje u trgovini kod državne agencije ili na druge načine. Ako su zakonski zaštićeni kroz registraciju ili na drugi način, zaštitni znak ili druga oznaka stečena u sklopu stjecanja predstavlja nematerijalnu imovinu koja zadovoljava kriterij postojanja obavezujućeg sporazuma. U suprotnom, zaštitni znak ili druga oznaka stečena kroz stjecanje se može priznati odvojeno od *goodwill* ako je zadovoljen kriterij odvojivosti, što će obično biti slučaj.

PP211. Pojmovi „brend“ ili „naziv brenda“, koji se često koriste kao sinonimi za zaštitni znak i druge oznake, su opći marketinški pojmovi koji se u pravilu odnose na grupu slične imovine poput zaštitnog znaka (ili oznake usluge) i njegovog trgovačkog naziva, formule, recepture i tehnološke ekspertize. MRSJS 40 ne sprječava subjekat da kao jedinstvenu stavku imovine odvojeno od *goodwill* prizna grupu slične nematerijalne imovine koja se zajednički naziva brend ako sva imovina iz grupe ima slične korisne vijekove trajanja.

Nazivi internetskih domena

PP212. Naziv internetske domene je jedinstven alfanumerički naziv koji se koristi za identificiranje konkretne numeričke internetske adrese. Registriranjem naziva domene se uspostavlja spona između tog naziva i određenog računara na internetu tokom perioda za koji važi registracija. Takva registracija se može obnoviti. Registrirani naziv domene stečen u sklopu stjecanja zadovoljava kriterij postojanja obavezujućeg sporazuma.

Nematerijalna imovina koja se tiče korisnika usluga ili kupaca

PP213. U primjere nematerijalne imovine koja je povezana sa korisnicima usluga ili kupcima spadaju sljedeći:

Klasa imovine	Osnova
Popisi korisnika usluga	bez obavezujućeg sporazuma
Narudžbe ili prioritetne neispunjene narudžbe	obavezujući sporazum
Obavezujući sporazumi i pripadajući odnosi s kupcima	obavezujući sporazum
Odnosi s kupcima koji nastaju po drugim osnovama osim obavezujućih sporazuma	bez obavezujućeg sporazuma

Popisi korisnika usluga

PP214. Popis korisnika neke usluge čine informacije o korisnicima usluge, poput njihovih imena i kontakata. Popis korisnika usluge može biti i u vidu baze podataka koja sadrži i druge informacije o korisnicima, kao što su informacije o njihovom ranijem

korištenju usluge i demografski podaci. Popisi korisnika usluga obično nisu uređeni obavezujućim sporazumima (uključujući ugovorna i druga zakonska prava), ali se često iznajmljuju ili razmjenjuju. U skladu s tim, popis korisnika usluge stečen u sklopu stjecanja u pravilu zadovoljava kriterij odvojivosti.

Narudžbe ili prioritetne neispunjene narudžbe

PP215. Narudžba ili prioritetna neispunjena narudžba obično proističe iz obavezujućeg sporazuma, kao što su narudžbenice ili prodajni nalozi. Narudžba ili prioritetna neispunjena narudžba stečena u sklopu stjecanja zadovoljava kriterij postojanja obavezujućeg sporazuma čak i onda kada je narudžbenicu ili prodajni nalog moguće otkazati.

Obavezujući sporazumi i pripadajući odnosi s kupcima

PP216. Ukoliko subjekat svoje odnose s kupcima uređuje obavezujućim sporazumima, smatra se da ti odnosi nastaju po osnovu prava iz obavezujućeg sporazuma. Prema tome, obavezujući sporazum i pripadajući odnos s kupcem stečen u sklopu stjecanja zadovoljava kriterij postojanja obavezujućeg sporazuma čak i kada odredbe o povjerljivosti ili drugi uslovi tog obavezujućeg sporazuma zabranjuju da se sporazum proda ili prenese odvojeno od stečenog poslovanja.

PP217. Obavezujući sporazum i pripadajući odnos s kupcem mogu predstavljati dvije različite stavke nematerijalne imovine. I korisni vijek i način korištenja ekonomskih koristi od te dvije stavke imovine mogu biti različiti.

PP218. Odnos s kupcem između subjekta i njegovog kupca postoji ako (a) subjekat raspolaže informacijama o kupcu i ima redovan kontakt s njim i ako (b) kupac ima mogućnost direktno kontaktirati subjekat. Odnos s kupcem zadovoljava kriterij postojanja obavezujućeg sporazuma ako uobičajena praksa subjekta podrazumijeva sklapanje obavezujućih sporazuma s njegovim kupcima, bez obzira da li postoji konkretan obavezujući sporazum na datum stjecanja. Odnosi s kupcima mogu proisteći i iz drugih osnova osim obavezujućih sporazuma, poput toga da zastupnici za prodaju ili usluge redovno kontaktiraju kupca.

PP219. Kao što navodi tačka PP215, narudžba ili prioritetna neispunjena narudžba proističe iz obavezujućeg sporazuma, poput narudžbenice ili prodajnog naloga, pa se, prema tome, smatra pravom po osnovu obavezujućeg sporazuma. U skladu s tim, ako subjekat ima uspostavljene odnose s kupcima kroz te vidove obavezujućih sporazuma i za te odnose s kupcima se smatra da proističu iz prava po osnovu obavezujućeg sporazuma i oni, dakle, zadovoljavaju kriterij postojanja obavezujućeg sporazuma.

Primjeri

PP220. Sljedeći primjeri ilustriraju priznavanje obavezujućih sporazuma i odnosa s kupcima koji predstavljaju nematerijalnu imovinu stečenu kroz stjecanje.

- (a) Subjekt stjecatelj (SS) stiče Ciljni subjekat (CS) u sklopu stjecanja 31.12.20X5. godine. CS ima petogodišnji ugovor da isporučuje robe Kupcu. I CS i SS smatraju da će Kupac obnoviti ugovor po isteku važećeg obavezujućeg sporazuma. Taj sporazum nije odvojitiv.

Opisani sporazum, bez obzira da li ga je moguće raskinuti ili ne, zadovoljava kriterij postojanja obavezujućeg sporazuma. Nadalje, s obzirom da CS svoj odnos s Kupcem uređuje kroz obavezujući sporazum, pored samog sporazuma i odnos CS-a s Kupcem zadovoljava kriterij postojanja obavezujućeg sporazuma.

- (b) SS stiče CS u sklopu stjecanja 31.12.20X5. godine. CS se bavi proizvodnjom roba iz dvije različite vrste djelatnosti – proizvodnje sportske opreme i proizvodnje elektronske opreme. Kupac kupuje i sportsku i elektronsku opremu od CS-a. CS ima obavezujući sporazum s Kupcem da bude njegov ekskluzivni dobavljač sportske opreme, ali nema takav sporazum i za elektronsku opremu. I CS i SS smatraju da između CS-a i Kupca postoji samo jedan opći odnos.

Obavezujući sporazum o ekskluzivnom dobavljanju sportske opreme, bez obzira da li ga je moguće raskinuti ili ne, zadovoljava kriterij postojanja obavezujućeg sporazuma. Pored toga, s obzirom da CS svoj odnos s Kupcem uređuje obavezujućim sporazumom, i sam taj odnos s Kupcem zadovoljava kriterij postojanja obavezujućeg sporazuma. Kako CS ima samo jedan odnos s kupcem, taj s konkretnim Kupcem, fer vrijednost tog odnosa uključuje pretpostavke o odnosu CS-a s predmetnim Kupcem u vezi kako sa sportskom tako i sa elektronskom opremom. Ako, međutim, SS utvrdi da je odnos s Kupcem kada je riječ o sportskoj opremi moguće odvojiti od onoga koji se tiče elektronske opreme, on mora procijeniti da li odnos s kupcem u vezi sa elektronskom opremom zadovoljava kriterij odvojivosti da bi se mogao odrediti kao nematerijalna imovina.

- (c) SS stiče CS kroz stjecanje 31.12.20X5. godine. CS sa svojim kupcima posluje isključivo na osnovu narudžbenica i prodajnih naloga. Na dan 31.12.20X5. godine, CS ima prioritetne neispunjene narudžbe od 60 posto svojih kupaca, koji su svi stalni kupci. I ostalih 40 posto kupaca su stalni kupci CS-a, ali s njima nema neispunjenih narudžbi, odnosno drugih obavezujućih sporazuma na dan 31.12.20X5. godine.

Bez obzira da li ih je moguće otkazati ili ne, narudžbenice od 60 posto kupaca CS-a zadovoljavaju kriterij postojanja

obavezujućeg sporazuma. Pored toga, s obzirom da je CS svoje odnose sa 60 posto svojih kupaca uspostavio kroz obavezujuće sporazume, kriterij postojanja obavezujućeg sporazuma ne zadovoljavaju samo narudžbenice već i sami odnosi CS-a sa kupcima. S obzirom da, prema svojoj uobičajenoj praksi, CS i svoje odnose sa preostalih 40 posto kupaca uspostavlja kroz obavezujuće sporazume i za te odnose se smatra da proističu iz prava po osnovu obavezujućih sporazuma i, prema tome, zadovoljavaju kriterij postojanja obavezujućeg sporazuma bez obzira što CS nema obavezujuće sporazume s tim kupcima na dan 31.12.20X5. godine.

- (d) SS stiže CS, osiguravajuće društvo, u sklopu stjecanja 31.12.20X5. godine. CS ima portfelj jednogodišnjih ugovora o osiguranju motornih vozila koje nosioci polisa osiguranja mogu raskinuti.

S obzirom da CS svoje odnose s nosiocima polisa osiguranja uspostavlja kroz ugovore o osiguranju, predmetni odnosi sa nosiocima polisa osiguranja zadovoljavaju kriterij postojanja obavezujućeg sporazuma. Na te odnose s kupcima, kao nematerijalnu imovinu, se primjenjuje MRSJS 26 *Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac* i MRSJS 31 *Nematerijalna imovina*.

Odnosi s kupcima koji nastaju po drugim osnovama osim obavezujućih sporazuma

PP221. Odnos s kupcem stečen u sklopu stjecanja koji ne proističe iz obavezujućeg sporazuma ipak može biti moguće odrediti jer je odvojiv. Transakcije razmjene za istu ili sličnu imovinu koje pokazuju da su drugi subjekti prodali ili na drugi način prenijeli određenu vrstu odnosa s kupcem nastalog po drugoj osnovi koja nije obavezujući sporazum bi dokazivale da je predmetni odnos odvojiv.

Nematerijalna imovina povezana s umjetnošću

PP222. U primjere nematerijalne imovine povezane s umjetnošću spadaju:

Klasa imovine	Osnova
Pozorišne predstave, opere i baleti	obavezujući sporazum
Knjige, časopisi, novine i druge pisana djela	obavezujući sporazum
Muzički radovi poput kompozicija, stihova pjesama i muzičkih reklama	obavezujući sporazum
Slike i fotografije	obavezujući sporazum
Video i audio-video materijali, uključujući igrane i druge filmove, muzičke spotove i televizijski program	obavezujući sporazum

PP223. Imovina povezana s umjetnošću stečena kroz stjecanje je određiva ako proističe iz obavezujućih sporazuma (uključujući ugovorna prava) ili zakonskih prava poput autorskih prava. Vlasnik autorskih prava može prenijeti ta prava bilo u njihovu cijelosti tako što ih prepíše na drugu stranu ili djelomično kroz ugovor o davanju licence za korištenje. Stjecatelj autorska prava koja predstavlja nematerijalnu imovinu i sve pripadajuće sporazume o prenošenju ili ustupanju tih prava smije priznati kao jedinstvenu stavku imovine pod uslovom da imaju slične korisne vijekove.

Nematerijalna imovina zasnovana na obavezujućim sporazumima

PP224. Nematerijalna imovina zasnovana na obavezujućim sporazumima predstavlja vrijednost prava koja proističu iz obavezujućih sporazuma. Obavezujući sporazumi s kupcima su jedna vrsta nematerijalne imovine zasnovane na obavezujućim sporazumima. Ako iz uslova obavezujućeg sporazuma proističe neka obaveza (kao što je slučaj kada su uslovi obavezujućeg sporazuma s kupcem nepovoljni u odnosu na tržišne uslove), stjecatelj je priznaje kao obavezu preuzetu u sklopu stjecanja. U primjere nematerijalne imovine zasnovane na obavezujućim sporazumima spadaju:

Klasa imovine	Osnova
Sporazumi o dodjeli licenci, tantijemama i o mirovanju	obavezujući sporazum
Obavezujući sporazumi o reklamiranju, građenju, upravljanju, pružanju usluga ili isporučivanju roba	obavezujući sporazum

Klasa imovine	Osnova
Građevinske dozvole	obavezujući sporazum
Sporazumi o franšizama	obavezujući sporazum
Prava na upravljanje i na javno emitiranje	obavezujući sporazum
Obavezujući sporazumi koji se tiču servisiranja, na primjer, hipoteka	obavezujući sporazum
Obavezujući sporazumi u funkciji zapošljavanja	obavezujući sporazum
Prava korištenja, poput prava na bušenje bušotina, prava na vodu, prava na zračni prostor iznad nekretnina, prava na sječu šume i prava korištenja putne trase	obavezujući sporazum

Obavezujući sporazumi koji se tiču servisiranja, na primjer, hipoteka

PP225. Obavezujući sporazumi o servisiranju financijske imovine su vrsta nematerijalne imovine zasnovane na obavezujućim sporazumima. Iako sva financijska imovina podrazumijeva servisiranje, ono postaje zasebna imovina (ili obaveze) po osnovu:

- (a) obavezujućeg sporazuma kojim se odvaja od predmetne financijske imovine kroz prodaju ili sekjuritizaciju imovine, pri kojoj se zadržava obaveza servisiranja; ili
- (b) kroz zasebnu nabavku i preuzimanje odgovornosti za servisiranje.

PP226. Ukoliko se hipotekarni krediti, potraživanja po kreditnim karticama ili druga financijska imovina steknu u sklopu stjecanja uz zadržavanje obaveze servisiranja, pripadajuća prava na servisiranje nisu odvojena od nematerijalne imovine jer je fer vrijednost tih prava uvrštena u mjerenje fer vrijednosti same stečene financijske imovine.

Obavezujući sporazumi u funkciji zapošljavanja

PP227. Obavezujući sporazumi u funkciji zapošljavanja koje poslodavci smatraju korisnima jer su cijene kakve se ostvaruju na osnovu tih sporazuma povoljnije od tržišnih predstavljaju vrstu nematerijalne imovine zasnovane na obavezujućim sporazumima.

Prava korištenja

PP228. U prava korištenja spadaju prava na bušenje bušotina, prava na vodu, prava na zračni prostor iznad nekretnina, prava na sječu šume i prava korištenja putne trase. Neka od prava korištenja predstavljaju nematerijalnu imovinu zasnovanu na obavezujućim sporazuma koju treba obračunati odvojeno od *goodwill*a dok druga prava korištenja mogu imati karakteristike koje su prije svojstvene materijalnoj nego nematerijalnoj imovini. Stjecatelj prava korištenja obračunava na osnovu njihove prirode.

Nematerijalna imovina zasnovana na tehnologiji

PP229. U primjere nematerijalne imovine zasnovane na tehnologiji spadaju:

Klasa imovine	Osnova
Patentirana tehnologija	obavezujući sporazum
Računarski softver i topografije integriranih kola	obavezujući sporazum
Nepatentirana tehnologija	bez obavezujućeg sporazuma
Baze podataka, uključujući registre nekretnina	bez obavezujućeg sporazuma
Poslovne tajne poput tajnih formula, procesa i receptura	obavezujući sporazum

Računarski softver i topografije integriranih kola

- PP230. Računarski softver i programski formati stečeni u sklopu stjecanja koji su zakonski zaštićeni, na primjer patentom ili autorskim pravom, zadovoljavaju kriterij postojanja obavezujućeg sporazuma da se mogu odrediti kao nematerijalna imovina.
- PP231. Topografije integriranih kola, tzv. *mask works*, su softver trajno sačuvan na ROM čipu kao niz šablona ili integriranih sklopova. Topografije integriranih kola mogu biti zakonski zaštićene. Topografije integriranih kola sa zakonskom zaštitom stečene u sklopu stjecanja zadovoljavaju kriterij postojanja obavezujućeg sporazuma da se mogu odrediti kao nematerijalna imovina.

Baze podataka, uključujući registre nekretnina

- PP232. Baze podataka su zbirke informacija, često pohranjene u elektronskoj formi (poput računarskih diskova ili datoteka). Baza podataka koja sadrži originalna autorska djela može biti zaštićena autorskim pravima. Baze podataka stečene u sklopu stjecanja i zaštićene autorskim pravima zadovoljavaju kriterij postojanja obavezujućeg sporazuma. Baze podataka, međutim, često sadrže informacije izrađene u okviru uobičajenog poslovanja subjekta, poput popisa korisnika usluga ili specijalističkih informacija kao što su naučni podaci ili informacije o kreditnoj sposobnosti. Baze podataka koje nisu zaštićene autorskim pravima je moguće i često se, kompletne ili jednim dijelom, razmjenjuju, daju pod licencu ili iznajmljuju drugim stranama. U skladu s tim, čak i onda kada buduće ekonomske koristi od neke baze podataka ne proističu iz zakonskih prava, baza podataka stečena u sklopu stjecanja zadovoljava kriterij odvojivosti.
- PP233. Registri nekretnina predstavljaju historijske evidencije svih podataka koji se tiču zemljišnih parcele na određenom geografskom području. Imovina registara nekretnina se prodaje i kupuje, bilo u njenoj cijelosti ili jednim dijelom, kroz transakcije razmjene ili se stavlja pod licencu. Prema tome, imovna registara nekretnina stečena u sklopu stjecanja zadovoljava kriterij odvojivosti.

Poslovne tajne poput tajnih formula, procesa i receptura

- PP234. U poslovne tajne spadaju „informacije poput formula, šablona, recepata, zbirki, programa, uređaja, metoda, tehnika ili procesa koji (a) donose ili mogu donositi nezavisnu ekonomsku vrijednost po osnovu činjenice da nisu općepoznati i (b) u odnosu na koje se čine napor, koji su razumni s obzirom na dane okolnosti, da se zaštiti njihova tajnost”.² Ako su buduće ekonomske koristi od poslovne tajne stečene u sklopu stjecanja zaštićene zakonom, ta imovina zadovoljava kriterij postojanja obavezujućeg sporazuma. U suprotnom, poslovne tajne stečene kroz stjecanje se smatraju odredivima samo ako je zadovoljen kriterij odvojivosti, što je obično slučaj.

Mjerenje nekontrolirajućih interesa kod stjecanja

Ilustracija posljedica primjene tačke 73. MRSJS-a 40.

- PP235. Sljedećim primjerima se ilustrira mjerenje komponenti nekontrolirajućih interesa (skr. MU) kod stjecanja na datum tog stjecanja.

Mjerenje MU koji uključuje povlaštene dionice

- PP236. CS je izdao 100 povlaštenih dionica koje su razvrstane kao kapital. Nominalna vrijednost jedne povlaštene dionice je 1 n.j. Povlaštene dionice svojim vlasnicima daju pravo da prime povlaštenu dividendu prije isplate bilo kakve dividende vlasnicima redovnih dionica. Po likvidaciji CS-a, vlasnici povlaštenih dionica imaju pravo da, iz imovine koja je raspoloživa za raspodjelu, prime po 1 n.j. po dionici prije vlasnika redovnih dionica. Vlasnici povlaštenih dionica nemaju drugih prava nakon likvidacije.
- PP237. SS stiče sve redovne dionice CS-a. Tom transakcijom SS ujedno stiče kontrolu nad CS-om i analiza ekonomske suštine te kombinacije na osnovu uputstava iz tačaka od 9. do 14. i od UP19. do UP50. MRSJS-a 40 potvrđuje da transakcija predstavlja stjecanje. Fer vrijednost povlaštenih dionica na dan stjecanja iznosi 120 n.j.
- PP238. Tačka 73. MRSJS-a 40 propisuje da za svako stjecanje stjecatelj mora izmjeriti, na datum stjecanja, komponente nekontrolirajućih interesa u stečenom poslovanju koje predstavljaju sadašnja vlasnička učešća i koje, u slučaju likvidacije, stranama koje ih drže daju pravo na srazmjernan dio neto imovine subjekta bilo po fer vrijednosti ili po srazmjernom učešću trenutnih vlasničkih instrumenata u priznatim iznosima odredive neto imovine stečenog poslovanja. Sve druge komponente nekontrolirajućih interesa se mjere po njihovim fer vrijednostima na datum stjecanja, osim kada MRSJS-ovi nalažu korištenje neke druge mjerne osnove.
- PP239. Nekontrolirajući interesi koji se odnose na povlaštene dionice CS-a ne zadovoljavaju uslove za slobodan odabir mjerne osnove

² Simensky, Melvin i Bryer, Lanning (1998) „The New Role of Intellectual Property in Commercial Transactions“ /Nova funkcija intelektualnog vlasništva u komercijalnim transakcijama/. New York, John Wiley & Sons, str. 293.

iz tačke 73. MRSJS-a 40 jer stranama koje ih drže ne daju pravo na srazmjeran dio neto imovine subjekta u slučaju likvidacije. Stjecatelj te povlaštene dionice mjeri po njihovoj fer vrijednosti na datum stjecanja od 120 n.j.

Prva opcija

PP240. Pretpostavimo da, nakon likvidacije CS-a, povlaštene dionice njihovim vlasnicima daju pravo da prime srazmjeran dio imovine koja je raspoloživa za raspodjelu. Vlasnici povlaštenih dionica imaju jednaka prava i isplate bi im se vršile prema istom redosljedu kao i vlasnicima redovnih dionica u slučaju likvidacije. Pretpostavimo da fer vrijednost povlaštene dionice na datum stjecanja sada iznosi 160 n.j. a da je srazmjerno učešće u priznatim iznosima odredive neto imovine CS-a koje se može pripisati povlaštenim dionicama 140 n.j.

PP241. Povlaštene dionice zadovoljavaju kriterije za slobodan odabir mjerne osnove iz tačke 73. MRSJS-a 40. SS može odabrati da te dionice mjeri bilo po njihovoj fer vrijednosti na dan stjecanja od 160 n.j. ili po njihovom srazmjernom učešću u priznatim iznosima odredive neto imovine stečenog poslovanja od 140 n.j.

Druga opcija

PP242. Pretpostavimo i to da je CS ponudio dionice kao vid naknade svojim zaposlenima. Te dioničke opcije se razvrstavaju kao kapital i stiču se na datum stjecanja. One ne predstavljaju vlasnička učešća i ne daju njihovim vlasnicima pravo na srazmjeran dio neto imovine CS-a u slučaju likvidacije. Fer vrijednost tih dioničkih opcija u skladu sa relevantnim međunarodnim ili računovodstvenim standardima dane zemlje koji uređuju plaćanja zasnovana na dionicama na datum stjecanja iznosi 200 n.j. Dioničke opcije ne ističu na datum stjecanja i SS ih ne zamjenjuje.

PP243. Tačka 73. MRSJS-a 40 nalaže da se opisane dioničke opcije mjere po njihovoj fer vrijednosti na datum stjecanja osim kada MRSJS-ovi propisuju korištenje neke druge mjerne osnove. Tačka 84. MRSJS-a 40 nalaže da stjecatelj vlasničke instrumente povezane s transakcijama stečenog poslovanja koje su zasnovane na dionicama mora mjeriti u skladu s relevantnim međunarodnim ili računovodstvenim standardima dane zemlje koji uređuju plaćanja zasnovana na dionicama.

PP244. Stjecatelj nekontrolirajuće interese povezane s dioničkim opcijama mjeri po njihovoj fer vrijednosti od 200 n.j.

Otpis dugovanja po osnovu poreznih obaveza u sklopu stjecanja

Ilustracija posljedica obračunavanja otpisa poreznih obaveza u sklopu stjecanja kroz primjenu tačaka 78. i 79. te tačaka od UP85. do UP 87. MRSJS-a 40

PP245. Narednim primjerom se ilustrira obračunavanje stjecanja kod kojeg se dio poreznih obaveza stečeno poslovanja otpisuje prema uslovima samog stjecanja.

PP246. Na dan 01.01.20X4. godine, SS, ministarstvo koje zastupa vladu, stiče CS, privatni subjekat, u zamjenu za iznos novca od 575 n.j. Kao rezultat tog stjecanja, SS očekuje da smanji troškove kroz srazmjerne povoljnosti. Fer vrijednosti stečene imovine i preuzetih obaveza su sljedeće:

Stečena imovina i preuzete obaveze	n.j.
Financijska imovina	265
Zalihe	5
Nekretnine, postrojenja i oprema	640
Odrediva nematerijalna imovina	12
Financijske obaveze	(320)
Porezne obaveze	(40)
Ukupno neto imovina	562

- PP247. SS priznaje *goodwill* od 13 n.j., razliku između cijene plaćene za stjecanje CS-a (575 n.j.) i neto imovine CS-a (562 n.j.).
- PP248. Pretpostavimo da vlada, kao jedan od uslova stjecanja, zahtijeva da MF (kao porezni organ) otpiše 50 posto porezne obaveze CS-a. Fer vrijednost stečene imovine i preuzetih obaveza bi u tom slučaju bila sljedeća:

Stečena imovina i preuzete obaveze	n.j.
Financijska imovina	265
Zalihe	5
Nekretnine, postrojenja i oprema	640
Odrediva nematerijalna imovina	12
Financijske obaveze	(320)
Porezne obaveze	(20)
Ukupno neto imovina	582

- PP249. SS priznaje dobitak od 7 n.j., razliku između cijene plaćene za stjecanje CS-a (575 n.j.) i neto imovine CS-a (582 n.j.). SS bi preostalu poreznu obavezu obračunao u skladu s relevantnim međunarodnim ili računovodstvenim standardima svoje zemlje koji uređuju poreze na dobit.
- PP250. MF obračunava porezna potraživanja u skladu sa MRSJS-om 23 a priznalo bi i usklađenje za otpisane poreze.

Dobitak od kupovine po povoljnim uslovima kod stjecanja

Ilustracija posljedica priznavanja i mjerenja dobitka od kupovine po povoljnim uslovima kod stjecanja primjenom tačaka od 85. do 90. MRSJS-a 40

- PP251. Sljedeći primjer ilustrira obračunavanje stjecanja kod kojeg se priznaje dobitak od kupovine po povoljnim uslovima.
- PP252. Na dan 01.01.20X5. godine, SS stiče 80 posto vlasničkih učešća u CS-u, privatnom subjektu, u zamjenu za iznos novca od 150 n.j. S obzirom da su bivši vlasnici CS-a morali otuđiti svoja ulaganja u njega do određenog datuma, nisu imali dovoljno vremena da CS nude različitim kupcima. Uprava SS-a određiva stečenu imovinu i preuzete obaveze koje je moguće zasebno priznati početno mjeri kao sa datumom stjecanja u skladu sa zahtjevima MRSJS-a 40. Mjerna vrijednost određive imovine iznosi 250 n.j. a preuzetih obaveza 50 n.j. SS angažira nezavisnog konzultanta koji utvrđuje da fer vrijednost 20-postotnog nekontrolirajućeg interesa u CS-u iznosi 42 n.j.
- PP253. Iznos određive neto imovine CS-a (200 n.j. izračunatih kao 250 n.j. – 50 n.j.) prelazi zbir fer vrijednosti prenesene naknade i fer vrijednosti nekontrolirajućeg interesa u CS-u. Iz tog razloga, SS preispituje postupke koje je koristio da odredi i izmjeri stečenu imovinu i preuzete obaveze, te da izmjeri fer vrijednosti nekontrolirajućeg interesa u CS-u i prenesene naknade. Nakon tog preispitivanja, SS procjenjuje da su i postupci i dobivene vrijednosti bili ispravni. On dobitak od svoje kupovine 80 posto udjela mjeri kako slijedi:

	n.j.
Iznos određive stečene neto imovine (250 n.j. – 50 n.j.)	200
Umanjen za fer vrijednost naknade prenesene za 80 posto udjela SS-a u CS-u, uvećane za	150
fer vrijednost nekontrolirajućeg interesa u CS-u	42

	n.j.
	192
Dobitak od kupovine 80 posto udjela po povoljnim uslovima	8

PP254. SS bi svoje stjecanje CS-a u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima evidentirao kako slijedi:

	n.j.	n.j.
Duguje Stečena odrediva imovina	250	
Potražuje Novac		150
Potražuje Preuzete obaveze		50
Potražuje Dobitak od kupovine po povoljnim uslovima		8
Potražuje Kapital – nekontrolirajući interes u CS-u		42

PP255. Ako se stjecatelj odluči nekontrolirajući interes u CS-u mjeriti na osnovu srazmjernog udjela u odredivoj neto imovini stečenog poslovanja, priznati iznos nekontrolirajućeg interesa bi iznosio 40 n.j. ($200 \text{ n.j.} \times 0,20$). Dobitak od kupovine po povoljnim uslovima bi tada iznosio 10 n.j. ($200 \text{ n.j.} - (150 \text{ n.j.} + 40 \text{ n.j.})$).

Mjerni period kod stjecanja

Ilustracija posljedica primjene tačaka od 103. do 108. MRSJS-a 40.

PP256. Ako početno obračunavanje stjecanja nije potpuno do kraja perioda financijskog izvještavanja u kojem se dana kombinacija desi, tačka 103. MRSJS-a 40 nalaže stjecatelju da u svojim financijskim izvještajima prizna privremene vrijednosti za stavke čije obračunavanje je nepotpuno. Tokom mjernog perioda, stjecatelj priznaje usklađivanja privremenih vrijednosti potrebna da se odraze novostečene informacije o činjenicama i okolnostima koje su postojale na datum stjecanja i koje bi, da su bile poznate, uticale na mjerenje iznosa priznatih sa tim datumom. Tačka 107. MRSJS-a 40 nalaže stjecatelju da takva usklađivanja prizna kao da je obračunavanje stjecanja bilo potpuno na datum stjecanja. Usklađivanja iz mjernog perioda se ne uvrštavaju u suficit, odnosno deficit.

PP257. Pretpostavimo da SS stekne CS na dan 30.09.20X7. godine. SS je zatražio nezavisno vrjednovanje stavke nekretnina, postrojenja i opreme stečene u sklopu predmetne kombinacije a to vrjednovanje nije bilo spremno kada je SS odobrio izdavanje svojih financijskih izvještaja za godinu završno sa 31.12.20X7. U svojim godišnjim financijskim izvještajima za 20X7., SS priznaje privremenu fer vrijednost dane imovine od 30.000 n.j. Na datum stjecanja, ta stavka nekretnina, postrojenja i opreme je imala preostali korisni vijek od pet godina. Pet mjeseci nakon datuma stjecanja, SS prima nezavisno vrjednovanje, prema kojem je fer vrijednost imovine na datum stjecanja iznosila 40.000 n.j.

PP258. U svojim financijskim izvještajima za godinu završno sa 31.12.20X8, SS vrši retroaktivno usklađivanje informacija za prethodnu, 20X7., godinu kako slijedi:

- knjigovodstvenu vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme sa 31.12.20X7. godine povećava za 9.500 n.j. To usklađivanje se mjeri kao usklađivanje prema fer vrijednosti na datum stjecanja od 10.000 n.j, umanjeno za dodatnu deprecijaciju koja bi se priznala da je fer vrijednost imovine sa datumom stjecanja priznata na taj datum (za 500 n.j. mjesečne deprecijacije);
- knjigovodstvenu vrijednost *goodwill* sa 31.12.20X7 smanjuje za 10.000 n.j.; a
- trošak deprecijacije za 20X7. godinu povećava za 500 n.j.

PP259. U skladu sa tačkom 124. MRSJS-a 40, SS objavljuje:

- (a) u svojim financijskim izvještajima za 20X7. godinu, da početno obračunavanje stjecanja nije bilo potpuno jer još uvijek nije bilo primljena procjena vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme;
- (b) u svojim financijskim izvještajima za 20X8. godinu, iznose i objašnjenja usklađivanja privremenih vrijednosti priznata tokom tekućeg izvještajnog perioda. Prema tome, on mora objaviti da su uporedive informacije iz 20X7. retroaktivno usklađene kako bi se fer vrijednost predmetne stavke nekretnina, postrojenja i opreme na datum stjecanja povećala za 9.500 n.j, prebijeno umanjenjem *goodwill*a od 10.000 n.j. i povećanjem troška deprecijacije od 500 n.j.

Utvrđivanje šta sve predstavlja dio transakcije stjecanja

Poravnanje ranijeg odnosa: Zajam

Ilustriranje posljedica primjene tačaka 109. i 110. te tačaka od UP98. do UP101. MRSJS-a 40

- PP260. SS CS-u daje zajam od 100 n.j. na pet godina po fiksnoj kamatnoj stopi. Kamata se plaća na tromjesečnoj osnovi a glavnica otplaćuje po dospeljeću. U trenutku kada su preostale još dvije godine ugovora o zajmu, SS stiče CS.
- PP261. Financijska obaveza za fer vrijednost ugovora o zajmu sa SS-om u iznosu 90 n.j. je uvrštena u ukupnu fer vrijednost CS-a. Na datum stjecanja, knjigovodstvena vrijednost pripadajuće financijske imovine navedena u financijskim izvještajima SS-a (amortizirani trošak zajma) iznosi 100 n.j.
- PP262. U ovom primjeru, SS izračunava gubitak od 100 n.j. Taj gubitak je izračunat kao razlika između fer vrijednosti preuzete financijske obaveze i knjigovodstvene vrijednosti pripadajuće financijske imovine koju je SS ranije priznavao. U svojim konsolidiranim financijskim izvještajima, SS mora eliminirati svoju financijsku imovinu (100 n.j) fer vrijednošću financijske obaveze CS-a (90 n.j), pri čemu razlika predstavlja gubitak za SS.

Poravnanje ranijeg odnosa: Prijenosi

Ilustracija posljedica primjene tačaka 109. i 110. te tačaka od UP98. do UP101. MRSJS-a 40

- PP263. Na dan 01.01.20X7. godine, SS stiče CS. Ranije, 01.10.20X6., SS je CS-u dao bespovratna sredstva u iznosu od 800 n.j. za izvođenje dogovorenog broja edukacija.
- PP264. Bespovratna sredstva su uslovljena time da se mora vratiti onaj njihov dio koji odgovara broju edukacija koje ne budu izvedene. Na datum stjecanja, CS je izveo četvrtinu dogovorenih edukacija i priznao obavezu po osnovu obaveze izvršenja od 600 n.j, u skladu sa MRSJS-om 23. Zasnovoano na ranijim iskustvima, SS je procijenio da je veća vjerovatnoća da će CS izvesti predmetne edukacije nego da ih neće izvesti. Prema tome, nije bilo izgledno da će doći do priliva resursa u SS pa SS nije priznao imovinu u vezi sa bespovratnim sredstvima već je svih 800 n.j. obračunao kao rashod.
- PP265. U ovom primjeru, SS izračunava dobitak od 600 n.j. Taj dobitak je izračunat kao preuzeta obaveza koja se prestala priznavati jer, kao rezultat stjecanja, više ne postoji obaveza prema trećoj strani.
- PP266. U ovom primjeru, SS nije priznao nikakvu pripadajuću imovinu. Da je SS ranije priznao pripadajuću imovinu, ta imovina bi se morala prestati priznavati na datum stjecanja i iznos koji se prestao priznavati uvrstiti u izračunavanje dobitka ili gubitka.

Poravnanje ranijeg odnosa: Ugovor o nabavci

Ilustracija posljedica primjene tačaka 109. i 110. te tačaka od UP98. do UP101. MRSJS-a 40

- PP267. SS kupuje elektronske komponente od CS-a prema petogodišnjem ugovoru o nabavci po fiksnim cijenama. Te cijene su trenutno više od onih po kojima bi SS kupio slične elektronske komponente od drugog dobavljača. Ugovor o nabavci omogućava SS da ga raskine prije isteka petogodišnjeg perioda, ali samo pod uslovom da plati 6 miliona n.j. kazne za to. U trenutku kada su preostale još tri godine ugovora o nabavci, SS plaća 50 miliona n.j. da stekne CS, što je fer vrijednost CS-a zasnovana na onome što bi drugi učesnici na tržištu bili spremni platiti za njega.
- PP268. U ukupnu fer vrijednost CS-a su uključene 8 miliona n.j. koje se odnose na fer vrijednost ugovora o nabavci sa SS-om. Tih 8 miliona n.j. predstavljaju komponentu od 3 miliona n.j. koja se može smatrati „tržišnom“ jer je cijena uporediva sa cijenom tekućih tržišnih transakcija istim ili sličnim stavkama (napori da se izvrši prodaja, odnosi s kupcima i slično) i komponentu od 5 miliona n.j. koja se tiče cijene koja je nepovoljna za SS jer je viša od cijene tekućih tržišnih transakcija sličnim stavkama. CS nema druge određive imovine niti obaveza povezanih sa ugovorom o nabavci a SS prije stjecanja nije priznavao nikakvu imovinu niti obaveze u vezi s tim ugovorom.
- PP269. U ovom primjeru, SS izračunava gubitak od 5 miliona n.j. (niži od navedenog iznosa od 6 miliona n.j. koji se mora platiti za

raskid ugovora i iznosa prema kojem je ugovor nepovoljan za stjecatelja) odvojeno od stjecanja. „Tržišna“ komponenta ugovora u iznosu 3 miliona n.j. čini dio *goodwill*.

PP270. To da li je SS ranije u svojim finansijskim izvještajima priznavao neki iznos u vezi sa nekim ranijim odnosom će uticati na iznos koji se priznaje kao dobitak ili gubitak po praktičnom poravnanju tog odnosa. Pretpostavimo da su MRSJS-ovi SS-u nalagali da prizna obavezu od 6 miliona n.j. na ime ugovora o nabavci prije stjecanja. U tom slučaju, SS bi morao priznati dobitak od izmirenja ugovora od 1 milion n.j. u suficit ili deficit na datum stjecanja (5 miliona n.j. izmjerenog gubitka po ugovoru umanjeno za prethodno priznati gubitak od 6 miliona n.j.). Drugim riječima, SS je praktično, izmirio priznatu obavezu od 6 miliona n.j. za 5 miliona n.j. tako dolazeći do dobitka od 1 milion n.j.

Potencijalne isplate zaposlenima u sklopu stjecanja

Ilustracija posljedica primjene tačaka 109, 110, UP98, UP102. i UP103. MRSJS-a 40

PP271. CS je imenovao novog generalnog direktora na period od deset godina. Ugovor o imenovanju je od CS-a zahtijevao da generalnom direktoru plati 5 miliona n.j. u slučaju da neka druga strana stekne CS prije njegovog isteka. SS stiće CS osam godina kasnije. Generalni direktor je još uvijek zaposlen na datum stjecanja i primiće dodatno plaćanje prema važećem ugovoru.

PP272. U ovom primjeru, CS je stupio u ugovor o radu prije početka pregovora o kombiniranju i ugovorom su se nastojale pribaviti usluge generalnog direktora. Prema tome, nema dokaza da je primarna namjena ugovora bila da donese koristi SS-u ili kombiniranom subjektu. U skladu s tim, obaveza isplate 5 miliona n.j. se uključuje kod primjene metode stjecanja.

PP273. Pod drugačijim okolnostima, CS bi mogao sklopiti sličan ugovor s generalnim direktorom postupajući po sugestiji SS-a tokom pregovora o stjecanju. Da je to bio slučaj, primarna svrha ugovora bi mogla biti da se generalnom direktoru isplati otpremnina i ugovor bi mogao donositi koristi primarno SS-u ili kombiniranom subjektu a ne CS-u, odnosno njegovim bivšim vlasnicima. U takvoj situaciji, SS bi obavezu plaćanja generalnog direktora u svojim finansijskim izvještajima nakon kombinacije bio dužan obračunati odvojeno od primjene metoda stjecanja.

Kasnije mjerenje prijenosa, zajmova po povoljnim uslovima i sličnih beneficija koje su stjecatelj ili stečeno poslovanje primali na osnovu kriterija koji bi se mogli promijeniti usljed stjecanja

Ilustriranje posljedica primjene tačaka 114, UP109, UP110. i UP112. MRSJS-a 40

PP274. Primjer u nastavku teksta ilustrira kasnije računovodstveno postupanje s prijenosom koji je stjecatelj primio na osnovu kriterija koji bi se mogli promijeniti usljed stjecanja.

PP275. Na dan 01.01.20X6. godine, državna vlada dodjeljuje godišnja bespovratna sredstva općinama gdje je prihod po glavi stanovnika ispod određenog praga. Na dan 01.06.20X3. godine, SS, općina, stiće CS, trgovački kompleks koji će joj donositi prihod. SS je ranije primila bespovratna sredstva u iznosu 500 n.j. zasnovano na njenom prihodu po glavi stanovnika.

PP276. Kao rezultat stjecanja CS-a 01.06.20X3. godine, prihod po glavi stanovnika u SS-u raste iznad praga koji je vlada odredila za dodjelu bespovratnih sredstava.

PP277. Na dan 01.07.20X3. godine, državna vlada od SS-a traži da vrati dio (100 n.j.) bespovratnih sredstava koja je općina ranije primila. SS priznaje obavezu i rashod od 100 n.j. 01.07.20X3. godine.

Zahtjevi u pogledu objavljivanja u vezi sa stjecanjima

Ilustracija posljedica primjene zahtjeva u pogledu objavljivanja iz tačaka od 119. do 125. MRSJS-a 40

PP278. Primjer u nastavku teksta ilustrira pojedine zahtjeve u pogledu objavljivanja koja se tiču stjecanja. On nije zasnovan na stvarnoj transakciji. U primjeru se pretpostavlja da je SS subjekat javnog sektora nadležan za zdravstvenu zaštitu na području u njegovoj nadležnosti a CS kotirani subjekat. Zahtijevana objavljivanja su u primjeru dana u vidu tabele, gdje se navode konkretni zahtjevi u pogledu objavljivanja koji se ilustriraju. U praksi, mnoga od ovdje ilustriranih objavljivanja se mogu dati i u jednostavnom narativnom formatu kao fusnota.

Tačka sa zahtjevom	
120. (a)–(d)	Na dan 30.06.20X2. godine, SS stiće 75 posto redovnih dionica CS-a a time i kontrolu nad CS-om. Analiza ekonomske suštine te kombinacije potvrđuje da se radi o stjecanju. CS je dobavljač medicinskih potrepština. Očekuje se da će, kao rezultat stjecanja, SS pružati kvalitetnije usluge zdravstvene zaštite svojim građanima. On očekuje i da smanji troškove kroz srazmjerne povoljnosti.

Tačka sa zahtjevom		
120. (e)	Goodwill u iznosu 2.500 n.j. nastao iz stjecanja najvećim dijelom se sastoji iz sinergija i srazmjernih povoljnosti koje se očekuju od kombiniranja poslova SS-a i CS-a.	
120. (k)	Ne očekuje se da bilo koji dio goodwilla bude moguće iskoristiti kao porezni odbitak. Sljedeća tabela daje rezime naknade plaćene za CS i iznosa stečene imovine i preuzetih obaveza koji su priznati na datum stjecanja, kao i fer vrijednosti nekontrolirajućeg interesa u CS-u na datum stjecanja.	
Sa 30.06.20X2. godine		
	Naknada	n.j.
120. (f)(i)	Novac	11.000
120. (f)(iii); 120. (g)(i)	Aranžman o potencijalnoj naknadi	1.000
120. (f)	Ukupno prenesena naknada	12.000
120. (m)	Troškovi povezani sa stjecanjem (uvršteni pod opće, administrativne i troškove prodaje u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti SS-a za godinu završno sa 31.12.20X2.)	1.250
120. (i)	Priznati iznosi odredive stečene imovine i preuzetih obaveza	
	Financijska imovina	3.500
	Zalihe	1.000
	Nekretnine, postrojenja i oprema	10.000
	Odrediva nematerijalna imovina	3.300
	Financijske obaveze	(4.000)
	Potencijalna obaveza	(1.000)
	Ukupno odrediva neto imovina	12.800
120. (p)(i)	Nekontrolirajući interes u CS-u	(3.300)
	Goodwill	2.500
		12.000
120. (f)(iii) 120. (g)	Sporazum o potencijalnoj naknadi nalaže SS-u da bivšim vlasnicima CS-a isplati 5 posto od svakog prihoda XS-a, nekonsolidiranog ulaganja kapitala u vlasništvu CS-a, koji prelazi 7.500 n.j. za 20X3. godinu do maksimalno 2.500 n.j. (bez diskontiranja).	

Tačka sa zahtjevom	
124. (b)	Potencijalni nediskontirani iznos budućih isplata koje bi SS mogao biti dužan da izvrši prema sporazumu o potencijalnoj naknadi se kreće između nule i 2.500 n.j. Fer vrijednost sporazuma o potencijalnoj naknadi od 1.000 n.j. je procijenjena pomoću pristupa zasnovanog na prihodu. U ključne korištene pretpostavke spadaju raspon diskontne stope od 20 do 25 posto i pretpostavljeni prihodi XS-a usklađeni na vjerovatnoću u iznosu od 10.000 do 20.000 n.j. Na dan 31.12.20X2. godine, ni iznos priznat na ime sporazuma o potencijalnoj naknadi ni raspon mogućih ishoda a ni pretpostavke korištene da se dođe do procjena se nisu promijenili.
120. (h)	Fer vrijednost stečene financijske imovine obuhvata potraživanja u fer vrijednosti od 2.375 n.j. Bruto iznos potraživanja prema ugovorima iznosi 3.100 n.j, 450 n.j. od kojih se očekuje da neće biti naplative.
124. (a)	Fer vrijednost stečene odredive nematerijalne imovine od 3.300 n.j. je privremena dok se ne dobiju konačna vrjednovanja te imovine.
120. (j) 124. (c) MRSJS 19 97, 98.	Priznata je potencijalna obaveza od 1.000 n.j. na ime očekivanih potraživanja po osnovu garancija za proizvode koje je CS prodao u prethodne tri godine. Očekuje se da će većina tih rashoda nastati u 20X3. a svi do kraja 20X4. godine. Procjenjuje se da će se potencijalni nediskontirani iznos svih budućih plaćanja koja bi SS mogao biti dužan da izvrši prema garancijama kretati između 500 i 1.500 n.j. Na dan 31.12.20X2. nije došlo do nikakvih promjena iznosa priznatog na ime obaveza niti raspona mogućih ishoda, kao ni pretpostavki koje su korištene da se dođe do danih procjena u poređenju sa stanjem 30.06.20X2. godine.
120. (p)	Fer vrijednost nekontrolirajućeg interesa u CS-u, kotiranom subjektu, je izmjerena na osnovu zaključne tržišne cijene redovnih dionica CS-a na datum stjecanja.
120. (r)(i)	Prihod uvršten u konsolidirani izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti koji je od 30.06.20X2. doprinjeo CS je iznosio 4.090 n.j. CS je u istom periodu ujedno donio i dobit od 1.710 n.j.
120. (r)(ii)	Da je CS konsolidiran od 01.01.20X2. godine, u konsolidirani izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti bi bili uvršteni i prihod od 27.670 n.j. te dobit od 12.870 n.j.

Pri razmatranju objavljivanja u vezi sa stjecanjem, moglo bi se pokazati korisnim da subjekat prođe kroz odredbe o značajnosti iz MRSJS-a 1.

Poređenje s MSFI-jem 3

Zahtjevi u pogledu obračunavanja stjecanja iz MRSJS-a 40 najvećim dijelom su zasnovani na MSFI-ju 3 (izvorno izdanom 2004., uključujući sve njegove izmjene i dopune izvršene do 31. decembra/prosinca 2015. godine). Glavne razlike između zahtjeva MRSJS-a 40 i zahtjeva MSFI-ja 3 su sljedeće:

- MSFI 3 daje uputstva za utvrđivanje stjecatelja, dok je u MRSJS-u 40 to pitanje oslovljeno u sklopu razvrstavanja kombinacije u javnom sektoru bilo kao amalgamacije ili kao stjecanja;
- MRSJS 40 daje dodatna uputstva za transakcije svojstvene javnom sektoru, poput otpisa dugovanja po osnovu poreznih obaveza;
- MRSJS 40 se, u određenim slučajevima, služi drugačijom terminologijom od MSFI-ja 3. Najznačajniji primjeri toga su upotreba pojmova „kombinacija u javnom sektoru“, „poslovanje“ i „stečeno poslovanje“, čiji ekvivalenti u MSFI-ju 3 su „poslovna kombinacija“, „poslovni subjekat“ i „stečenik“.

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 40 *Kombinacije u javnom sektoru* dan je u tačkama od 1. do 62. Sve tačke imaju jednaku pravnu snagu. MRSJS 40 treba tumačiti u kontekstu njegovog cilja, Osnova za donošenje zaključaka, *Predgovora međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor i Konceptualnog okvira za finansijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora*. MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške* pruža osnovu za odabir i primjenu računovodstvenih politika u situacijama za koje nisu dana eksplicitna uputstva.

² Svi novčani iznosi u ovim primjerima su dani u novčanim jedinicama (skr. n.j).

Ovaj *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 40 Kombinacije u javnom sektoru, izdanje 2022. godina* koji je izdan od International Public Sector Accounting Standards Bord (IPSASB), i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u maju 2022. godine na engleskom jeziku, preveden je na bosanski jezik od strane Saveza računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije BiH u septembru 2025. godine i reproduciran je uz dozvolu IFAC-a. Postupak prevođenja dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 40 Kombinacije u javnom sektoru, izdanje 2022. godina*, razmatran je od strane IFAC-a, a prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u "Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC". Odobreni tekst dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 40 Kombinacije u javnom sektoru, izdanje 2022. godina* je onaj koji je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima odgovornost za točnost i potpunost prijevoda niti za radnje koje iz toga mogu proizaći.

Tekst na engleskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 40 Kombinacije u javnom sektoru, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 40 Kombinacije u javnom sektoru, izdanje 2022. godina* © 2025 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Public Sector Accounting Standard 40 Public Sector Combinations 2022. Edition*.
ISBN: 978-1-60815-192-9

Sva prava pridržana. Za svako umnožavanje, pohranjivanje, prijenos ili korištenje ovog dokumenta za druge slične namjene, osim korištenja koje dopušta zakon, potrebno je tražiti pisanu dozvolu IFAC-a putem e-mail adrese permissions@ifac.org.