

Меѓународен стандард за финансиско известување 3

Деловни комбинации

Цел

- 1 Целта на овој МСФИ е да ја подобри релевантноста, веродостојноста и споредливоста на информациите кои ентитетот кој известува ги обелоденува во своите финансиски извештаи во врска со *деловните комбинации* и ефектите кои произлегуваат од нив. Заради постигнување на оваа цел, МСФИ воспоставува принципи и барања за тоа како *стекнувачот*:
- (а) Ги признава и мери во своите финансиски извештаи стекнатите средства кои можат да се идентификуваат, превземените обврски и било какво *неконтролирано учество* во стекнатиот ентитет.
 - (б) Го признава и мери *гудвилот* стекнат во деловна комбинација или добивката остварена со поволна набавка.
 - (в) Одредува која информација ќе ја обелодени со цел да им овозможи на корисниците на финансиските извештаи да ги проценат природата и финансиските ефекти на деловната комбинација.

Делокруг

- 2 Овој МСФИ е применлив за трансакција или друг настан кој ја задоволува дефиницијата за деловна комбинација. Овој МСФИ не се применува при:
- (а) Формирање на заедничко вложување.
 - (б) Стекнување на средство или група на средства кои не претставуваат *деловен потфат*. Во таков случај, стекнувачот треба да ги идентификува и да ги признае индивидуалните стекнати средства кои можат да се идентификуваат (вклучувајќи ги и средствата кои ја задоволуваат дефиницијата и критериумот за признавање на *нематеријални средства* во МСС 38 *Нематеријални средства*) како и превземените обврски. Набавната вредност на групата треба да биде алоцирана на индивидуалните средства кои можат да се идентификуваат врз основа на соодветните *објективни вредности* на датумот на стекнување. Ваква трансакција или настан не претставува основа за признавање на гудвил.
 - (в) Комбинација на ентитети или деловни потфати под заедничка контрола (точките Б1-Б4 даваат упатство за примена).

Идентификување на деловна комбинација

- 3 Ентитетот треба да утврди дали одредена трансакција или настан претставува деловна комбинација со применување на дефиницијата која е дадена во овој МСФИ, според која стекнатите средства и превземените обврски треба да претставуваат деловен потфат. Доколку стекнатите средства не претставуваат деловен потфат, ентитетот кој известува треба да ја евидентира трансакцијата односно настанот како стекнување на средство. Точките Б1-Б12 даваат упатство за идентификување на деловна комбинација и дефинирање на деловен потфат.

Метод на стекнување

- 4 Ентитетот треба да ја евидентира секоја деловна комбинација со примена на метод на стекнување.
- 5 Примената на методот на стекнување бара:
- (а) Идентификување на стекнувачот.
 - (б) Одредување на *датумот на стекнување*.
 - (в) Признавање и мерење на стекнати средства кои можат да се идентификуваат, превземените обврски и било кое не - контролирано учество во стекнатиот ентитет.

- (г) Признавање и мерење на гудвил или добивка остварена при поволна набавка.

Идентификување на стекнувачот

- 6 **За секоја деловна комбинација, еден од ентитетите треба да биде идентификуван како стекнувач.**
- 7 Упатството во МСС 27 *Консолидирани и посебни финансиски извештаи* треба да се користи за идентификување на стекнувачот – ентитет кој стекнал контрола врз стекнатиот ентитет. Доколку деловната комбинација се случила, меѓутоа примената на упатството во МСС 27 не определува јасно кој од ентитетите коишто се комбинираат претставува стекнувач, тогаш при утврдувањето на стекнувачот треба да се земат предвид факторите дадени во точките Б14-Б18.

Одредување на датум на стекнување

- 8 **Стекнувачот треба да го идентификува датумот на стекнување, кој претставува датум кога тој стекнал контрола врз стекнатиот ентитет.**
- 9 Датумот на кој стекнувачот ја стекнал контролата врз стекнатиот ентитет вообичаено претставува датумот на кој стекнувачот законски го пренел надоместокот, ги стекнал средствата и ги превземал обврските на стекнатиот ентитет - заклучен датум. Меѓутоа, стекнувачот може да стекне контрола врз стекнатиот ентитет на датумот пред заклучниот датум. На пример, датумот на стекнување му претходи на заклучниот датум доколку писмениот договор одредува дека стекнувачот ја стекнува контролата врз стекнатиот ентитет на датум кој му претходи на заклучниот датум. Стекнувачот треба да ги земе во предвид сите поврзани факти и околности при идентификувањето на датумот на стекнување.

Признавање и мерење на стекнати средства кои можат да се идентификуваат, превземени обврски и било кое не - контролирано учество во стекнатиот ентитет

Принцип на признавање

- 10 **На датумот на стекнување, стекнувачот треба ги признае, одделно од гудвилот, стекнатите средства кои можат да се идентификуваат, превземените обврски и било кое не -контролирано учество во стекнатиот ентитет. Признавањето на стекнатото средство кое може да се идентификува како и превземените обврски е одредено во условите за признавање кои се наведени во точките 11 и 12.**

Услови за признавање

- 11 На датумот на стекнување, стекнатите средства кои можат да се идентификуваат како и превземените обврски треба да ги задоволат дефинициите за средства и обврски наведени во *Рамката за подготвување и презентирање на финансиски извештаи* со цел да бидат признаени според методот на стекнување. На пример, трошоците кои стекнувачот очекува но не е обврзан да ги направи во иднина, заради прекинување на одредена активност на стекнатиот ентитет, прекинување на на работен однос или пак за реалокација на вработените на стекнатиот ентитет, не претставуваат обврски на датумот на стекнување. Поради тоа, стекнувачот не ги признава овие трошоци при примената на методот на стекнување. Наместо тоа, стекнувачот ги признава овие трошоци како дел од своите финансиски извештаи кои се изготвуваат по настанатата комбинација, во согласност со останатите МСФИ.
- 12 Како дополнување, за да можат да се признаат според методот на стекнување, стекнатите средства кои можат да се идентификуваат и превземените обврски мора да претставуваат дел од нештото кое било предмет на размена помеѓу стекнувачот и стекнатиот ентитет (или неговите поранешни сопственици) во трансакцијата на деловна комбинација, наместо да претставуваат резултат на одделни трансакции. Стекнувачот треба да го применува упатството во точките 51–53 за утврдување кои од стекнатите средства и превземените обврски претставуваат дел од размената за стекнатиот ентитет, и кои, доколку постојат, претставуваат резултат на одделни трансакции со цел да се евидентираат согласно нивната природа и применливите МСФИ.
- 13 Примената на принципот на признавање од страна на стекнувачот како и постоечките услови може да предизвикаат признавање на одредени средства и обврски кои не биле претходно признаени како средства и обврски во финансиските извештаи од страна на стекнатиот ентитет. На пример, стекнувачот го признава стекнатото средство кое може да се идентификува, како на пример името на брендот, патент

или воспоставен однос со потрошувач, кои стекнатиот ентитет не ги признал како средства во своите финансиски извештаи бидејќи тие биле интерно развиени од негова страна, а поврзаните трошоци ги признавал како расход.

- 14 Точките Б28-Б40 обезбедуваат упатство за признавање на оперативните наеми и нематеријалните средства. Точките 22-28 ги специфицираат видовите на средства кои можат да се идентификуваат и обврските кои вклучуваат ставки за кои овој МСФИ обезбедува ограничени исклучоци од принципот и условите на признавање.

Класифицирање или назначување на стекнати средства кои можат да се идентификуваат и превземени обврски во деловни комбинации

- 15 На датумот на стекнување, стекнувачот треба да ги класифицира или назначи стекнатите средства кои можат да се идентификуваат и превземените обврски на кои треба да се применат останатите МСФИ последователно. Стекнувачот треба да ги направи овие класификации или назначувања врз основа на договорените услови, економските услови, неговите оперативни и сметководствени политики и останати услови кои постојат на датумот на стекнување.
- 16 Во некои ситуации, МСФИ укажуваат на поинаков сметководствен третман во зависност од тоа како ентитетот ги класифицира или назначува конкретните средства или обврски. Примери за класификации или назначувања кои треба да ги изврши стекнувачот врз основа на соодветните услови кои постојат на датумот на стекнување вклучуваат, но не се ограничени на:
- (а) Класифицирање на одредени финансиски средства и обврски како финансиско средство или обврска според објективна вредност преку добивка или загуба, или како финансиско средство расположливо за продажба или кое се чува до доспевање, во согласност со МСС 39 *Финансиски инструменти: признавање и мерење*.
 - (б) Назначување на деривативен инструмент како хедџинг инструмент во согласност со МСС 39.
 - (в) Проценка дали вградениот дериватив треба да биде одделен од основниот договор во согласност со МСС 39 (што претставува начин на 'класификација' според терминологијата користена во овој МСФИ).
- 17 Овој МСФИ обезбедува два исклучоци од принципот кој е даден во точката 15:
- (а) Класификација на договор за наем било како оперативен наем или како финансиски наем во согласност со МСС 17 *Наеми*.
 - (б) Класификација на договор како договор за осигурување во согласност со МСФИ 4 *Договори за осигурување*.

Стекнувачот треба да ги класифицира тие договори врз основа на договорните услови и останатите фактори на датумот на почетокот на важење на договорот (или, доколку условите на договорот биле изменети на начин кој би ја променил и неговата класификација, на датумот на таа модификација, кој може да биде датумот на стекнување).

Принцип на мерење

- 18 Стекнувачот треба да го мери стекнатото средство кое може да се идентификува како и превземените обврски според нивната објективна вредност на датумот на стекнување.
- 19 За секоја деловна комбинација, стекнувачот треба да го мери секое не -контролирано учество во стекнатиот ентитет според објективната вредност или според пропорционалниот удел со кој не -контролираното учество учествува во нето средствата на стекнатиот ентитет кои можат да се идентификуваат.
- 20 Точките Б41-Б45 даваат упатство за мерење на објективната вредност на одредени средства кои можат да се идентификуваат како и на не -контролираното учество во стекнатиот ентитет. Точките 24-31 ги специфицираат видовите на средства кои можат да се идентификуваат и обврските кои вклучуваат ставки за кои овој МСФИ дава ограничени исклучоци во однос на принципот на мерење.

Исклучоци во однос на принципите на признавање и мерење

- 21 Овој МСФИ дава ограничени исклучоци во однос на неговите принципи на признавање и мерење. Точките 22-31 ги специфицираат истовремено одредените ставки за кои се дадени исклучоците и природата на тие исклучоци. Стекнувачот треба да ги евидентира овие ставки со примена на барањата од точките 22-31, кои ќе резултираат во некои ставки кои се:

- (а) Признаени било со примена на условите како дополнение на условите од точките 11 и 12 или со примена на барањата на други МСФИ, со резултатите кои се разликуваат од резултатите добиени со примена на принципот и условите на признавање.
- (б) Мерени според износ кој се разликува од нивните објективни вредности на датумот на стекнување.

Исклучок од принципот на признавање

Неизвесни обврски

- 22 МСС 37, *Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства* ја дефинира неизвесната обврска како:
- (а) Веројатна обврска која произлегува од минати настани и чиешто постоење ќе биде потврдено само со случување или не случување на еден или повеќе неизвесни идни настани кои не се целосно под контрола на ентитетот.
 - (б) Сегашна обврска која произлегува од минати настани но не е признаена поради тоа што:
 - (i) Не е веројатно дека ќе биде потребен одлив на ресурси кои во себе вклучуваат економски користи заради подмирување на обврската.
 - (ii) Износот на обврската не може да се измери со доволна веродостојност.
- 23 Барањата на МСС 37 не се применуваат во утврдувањето кои неизвесни обврски треба да се признаат на датумот на стекнување. Наместо тоа, стекнувачот треба да признае претпоставена неизвесна обврска од деловна комбинација на датумот на стекнување доколку истата претставува сегашна обврска која произлегува од минати настани и нејзината објективна вредност може веродостојно да се измери. Заради тоа, спротивно на МСС 37, стекнувачот признава претпоставена неизвесна обврска од деловна комбинација на датумот на стекнување дури и кога е неизвесно дека ќе биде потребен одлив на ресурси кои вклучуваат економски користи заради подмирување на обврската. Точката 56 дава упатство за последователното евидентирање на неизвесните обврски.

Истовремени исклучоци во принципите на признавање и мерење

Даноци на добивка

- 24 Стекнувачот треба да го признае и измери одложеното даночно средство или обврска кои произлегуваат од средствата кои се стекнати и обврските кои се превземени во деловна комбинација во согласност со МСС 12 *Даноци на добивка*.
- 25 Стекнувачот треба да ги евидентира потенцијалните даночни ефекти кои произлегуваат од времените разлики и пренесувањата од стекнатиот ентитет кои постојат на датумот на стекнување или произлегуваат како резултат на стекнувањето во согласност со МСС 12.

Користи на вработените

- 26 Стекнувачот треба да ја признае и измери обврската (или средството, доколку постои) која е поврзана со аранжманите на стекнатиот ентитет за користи на вработените во согласност со МСС 19 *Користи на вработените*.

Средства за обесштетување

- 27 Продавачот на деловна комбинација може договорно да го обесштети стекнувачот за исходот од неизвесноста или несигурноста поврзана со сите или дел од специфичните средства и обврски. На пример, продавачот може да го обесштети стекнувачот од загуби над специфицираниот износ на обврска која произлегува од одредена неизвесност, или со други зборови, продавачот ќе гарантира дека обврската на стекнувачот нема да го надмине специфицираниот износ. Како резултат на тоа, стекнувачот обезбедува средства за обесштетување. Стекнувачот треба да ги признае средствата за обесштетување во исто време кога ја признава обесштетената ставка која е мерена врз истата основа како онаа на која се мери обесштетената ставка, која е предмет на потребата за утврдување на исправка на вредноста за ненаплатливите износи. Поради тоа, доколку обесштетувањето се однесува на средство или обврска признаено на датумот на стекнување и мерено според објективната вредност на датумот на стекнување, стекнувачот треба да го признае средството за обесштетување на датумот на стекнување. За средството за обесштетување мерено според објективната вредност, ефектите од неизвесноста од идните парични текови поради претпоставките за наплатливост се вклучени во мерењето на објективната вредност и не е потребна посебна проценка на исправка на вредноста (точката Б41 дава упатство за примена).

- 28 Во одредени околности, обесштетувањето може да се однесува на средство или обврска кои претставуваат исклучок од принципите на признавање и мерење. На пример, обесштетувањето може да се однесува на неизвесна обврска која не е признаена на датумот на стекнување затоа што објективната вредност не можела веродостојно да се измери на датумот на стекнување. Алтернативно, обесштетувањето може да се однесува на средство или обврска, на пример, оние кои произлегуваат од користи на вработените, кои се мерени според објективната вредност на датумот на стекнување. Во овие околности, средствата за обесштетување треба да се признаат и мерат со користење на претпоставките кои се конзистентни со оние кои се користени за мерење на обесштетената ставка, која е предмет на проценка од страна на раководството за наплатливоста на обесштетеното средство и било кое договорно ограничување врз износот на обесштетување. Точката 57 дава упатство за последователното евидентирање на средствата за обесштетување.

Исклучоци од принципот на мерење

Повторно стекнати права

- 29 Стекнувачот треба да ја мери вредноста на повторно стекнатите права кои се признаени како нематеријални средства врз основа на останатите договорни услови од поврзаниот договор без оглед на тоа дали учесниците на пазарот ќе ги земат во предвид потенцијалните договорни обновувања на правата во утврдувањето на нивната објективна вредност. Точките Б35 и Б36 даваат упатство за соодветна примена.

Награди врз основа на плаќање со акции

- 30 Стекнувачот треба да ја мери обврската или сопственичкиот инструмент поврзан со замената на наградите врз основа на плаќања со акции на стекнатиот ентитет со наградите врз основа на плаќања со акции на стекнувачот во согласност со методот од МСФИ 2 *Плаќање врз основа на акции*. (Овој МСФИ се однесува на резултатот на методата 'мерка врз пазарна основа' на наградите.)

Средства кои се чуваат за продажба

- 31 Стекнувачот треба да ги мери стекнатите нетековни средства (или група која се отуѓува) кои се класифицирани како средства кои се чуваат за продажба на датумот на стекнување во согласност со МСФИ 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинати работења*, според објективната вредност намалена за трошоците за продажба во согласност со точките 15–18 на тој МСФИ.

Признавање и мерење на гудвил или добивка остварена при поволна набавка

- 32 Стекнувачот треба да признае гудвил на датумот на стекнување кој е мерен според остатокот од (а) над (б) под:
- (а) Збирниот износ од:
- (i) Пренесениот надоместок измерен во согласност со овој МСФИ, каде вообичаено се применува објективна вредност на датумот на стекнување (види точка 37).
 - (ii) Износот на било кое не-контролирано учество во стекнатиот ентитет мерено во согласност со овој МСФИ.
 - (iii) Во деловната комбинација која е стекната низ фази (види ги точките 41 и 42), објективната вредност на датумот на стекнување на сопственичкото учество кое стекнувачот претходно го имал во стекнатиот ентитет.
- (б) Разликата помеѓу износите на стекнатите средства кои можат да се идентификуваат и превземените обврски на датумот на стекнување мерени според овој МСФИ.
- 33 Во деловните комбинации во кои стекнувачот и стекнатиот ентитет (или неговите поранешни сопственици) разменуваат само сопственички учества, објективната вредност на датумот на стекнување на сопственичките учества на стекнатиот ентитет може да биде по веродостојно мерлива отколку објективната вредност на сопственичкото учество на стекнувачот на датумот на стекнување. Доколку е ова случај, стекнувачот треба да го утврди износот на гудвилот со примена на објективната вредност на сопственичките учества на стекнатиот ентитет на датумот на стекнување, наместо објективната вредност на пренесеното сопственичко учество. Со цел утврдување на износот на гудвилот во деловната комбинација во која не е пренесен никаков надомест, стекнувачот треба да ја употреби објективната вредност на датумот на стекнување на учеството во главнината во стекнатиот ентитет со користење на расположливи техники на проценка на објективната вредност на пренесениот надомест на датумот на стекнување (точка 32(a)(i)). Точките Б46–Б49 обезбедуваат соодветно упатство за примена.

Поволни набавки

- 34 Повремено, стекнувачот ќе склучи поволна набавка, која претставува деловна комбинација во која износот од точка 32(б) го надминува збирниот износ од износите специфицирани во точката 32(а). Доколку и по примената на барањата од точката 36 тој вишок на износ останува, тогаш стекнувачот треба да признае добивка на датумот на стекнување. Добивката треба да му биде припишана на стекнувачот.
- 35 Поволна набавка може да настане, на пример, во деловна комбинација која претставува присилна продажба во која продавачот делува врз основа на принуда. Меѓутоа, исклучоците за признавање и мерење за одредени ставки кои се предмет на дискусија во точките 22–31 можат исто така да резултираат во признавање на добивка (или промена на износот на признаената добивка) врз основа на поволна набавка.
- 36 Пред признавање на добивка врз основа на поволна набавка, стекнувачот треба повторно да процени дали правилно ги идентификувал сите стекнати средства, превземени обврски како и било кои дополнително утврдени средства или обврски идентификувани во текот на процесот на ревидирање. Стекнувачот потоа треба да изврши проверка на процедурите кои се користени при мерење на износите за кои овој МСФИ бара да бидат признаени на датумот на стекнување во однос на следното:
- (а) Стекнати средства кои можат да се идентификуваат и превземени обврски.
 - (б) Не -контролирано учество во стекнатиот ентитет, доколку постои.
 - (в) За деловна комбинација која е извршена низ фази, претходното сопственичко учество кое стекнувачот го имал во стекнатиот ентитет.
 - (г) Пренесениот надомест.

Целта на процесот на проверка е уверување дека мерењата соодветно ги одразуваат сите расположливи информации кои се земени во предвид на датумот на стекнување.

Пренесен надомест

- 37 Пренесениот надомест во деловната комбинација треба да биде мерен според објективната вредност, која треба да биде пресметана како збир на објективните вредности на средствата кои се пренесени од страна на стекнувачот на датумот на стекнување, настанатите обврски од стекнувачот кон претходните сопственици на стекнатиот ентитет и сопственичките учества издадени од страна на стекнувачот. (Меѓутоа, било кој дел од наградите врз основа на плаќање со акции од страна на стекнувачот кои се разменети за наградите кои се чуваат од страна на вработените на стекнатиот ентитет, а кои се вклучени во пренесениот надомест во деловната комбинација треба да се мерат во согласност со точката 30 наместо според објективната вредност). Примери за потенцијални облици на надомест вклучуваат парични средства, други средства, деловен потфат или подружница на стекнувачот, *неизвесен надомест*, обични или приоритетни сопственички инструменти, варанти и учества во *заеднички ентитети*.
- 38 Пренесениот надомест може да вклучува средства или обврски на стекнувачот кои имаат сметководствена вредност која се разликува од нивната објективна вредност на датумот на стекнување (на пример, немонетарни средства или деловен потфат на стекнувачот). Доколку е ова случај, стекнувачот треба повторно да ги измери пренесените средства и обврски по нивната објективна вредност на датумот на стекнување и да ги признае сите резултирачки добивки или загуби, доколку постојат. Меѓутоа, понекогаш пренесените средства или обврски остануваат во рамки на комбинираниот ентитет по деловната комбинација (на пример, бидејќи средствата или обврските биле пренесени на стекнатиот ентитет наместо на неговите поранешни сопственици), и стекнувачот поради тоа ја задржува контролата врз нив. Во оваа ситуација, стекнувачот треба да ги мери тие средства и обврски по нивната сметководствена вредност веднаш пред датумот на стекнување и не треба да признае добивка или загуба во врска со средствата и обврските кои се под негова контрола истовремено пред и по деловната комбинација.

Неизвесен надомест

- 39 Надоместот кој стекнувачот го пренесува во размена за стекнатиот ентитет вклучува било кои средства или обврски кои произлегуваат од договор за неизвесен надомест (види точка 37). Стекнувачот треба да ја признае објективната вредност на неизвесниот надомест на датумот на стекнување како дел од пренесениот надомест во замена за стекнатиот ентитет.
- 40 Обврската за неизвесен надомест, стекнувачот треба да ја класифицира како обврска или главнина врз основа на дефинициите за сопственички инструменти и финансиски обврски –објаснети во точката 11 од МСС 32 *Финансиски инструменти: презентирање*, или други применливи МСФИ. Стекнувачот треба

да го класифицира како средство правото да го поврати претходно пренесениот надомест доколку се исполнети одредени услови. Точката 58 дава упатство за последователно сметководство на неизвесниот надомест.

Дополнително упатство за примена на методот на стекнување при одредени видови на деловни комбинации

Деловна комбинација која е извршена во фази

- 41 Стекнувачот понекогаш стекнува контрола во стекнатиот ентитет во кој тој поседува сопственичко учество веднаш пред датумот на стекнување. На пример, на 31 декември 20X1 година, Ентитетот А поседува 35 проценти неконтролираното учество во Ентитетот Б. На тој датум, Ентитетот А купува дополнителни 40 проценти учество во Ентитетот Б, кои му обезбедуваат контрола во Ентитетот Б. Овој МСФИ ги посочува ваквите трансакции како деловна комбинација која е извршена во фази, а понекогаш позната како стекнување во чекори.
- 42 Во деловната комбинација која е извршена во фази, стекнувачот треба повторно да го измери своето претходно поседувано сопственичко учество во стекнатиот ентитет по објективната вредност на датумот на стекнување и да признае добивка или загуба, доколку постои. Во претходните периоди на известување, стекнувачот, доколку постоеле, можел да признае промени во вредноста на неговото сопственичко учество во стекнатиот ентитет во рамките на останатата сеопфатна добивка (на пример, доколку вложувањето било класифицирано како вложување кое се чува за продажба). Доколку е ова случај, износот кој бил признаен во рамките на останатата сеопфатна добивка треба да биде признаен врз истите основи кои би биле барани доколку стекнувачот директно го оттуѓил претходно поседуваното сопственичко учество.

Деловна комбинација извршена без пренос на надомест

- 43 Стекнувачот понекогаш стекнува контрола во стекнатиот ентитет без пренос на надомест. Сметководствениот метод на стекнување при деловна комбинација се применува за ваквите комбинации. Таквите околности вклучуваат:
- (а) Стекнатиот ентитет откупува доволен број од неговите сопствени акции за постоечки инвеститор (стекнувач) заради обезбедување на контрола.
 - (б) Истекуваат малцинските права на вето кои претходно му ја оневозможувале контролата на стекнувачот во стекнатиот ентитет во кој стекнувачот го поседувал мнозинството на гласачките права.
 - (в) Стекнувачот и стекнатиот ентитет се согласни да го комбинираат својот деловен потфат само со договор. Стекнувачот не пренесува никаков надомест во замена за контролата врз стекнатиот ентитет и не поседува сопственичко учество во стекнатиот ентитет, ниту на датумот на стекнување ниту во периодот пред датумот на стекнување. Примери за деловни комбинации кои се извршени само со договор вклучуваат спојувања на два деловни потфати во аранжман на спојување или формирање на двојно котирана корпорација.
- 44 Во деловна комбинација која е извршена само со договор, стекнувачот треба на сопствениците на стекнатиот ентитет да им го припише износот на нето средствата на стекнатиот ентитет кои се признаени во согласност со овој МСФИ. Со други зборови, сопственичките учества во стекнатиот ентитет кои им припаѓаат на други страни надвор од стекнувачот, претставуваат неконтролирани учества во финансиските извештаи на стекнувачот кои се изготвуваат по датумот на кој е настаната комбинацијата, доколку резултатот е таков така што севкупните сопственичките учества во стекнатиот ентитет се припишани на неконтролираното учество.

Период на мерење

- 45 Доколку почетното евидентирање на деловната комбинација не е комплетно до крајот на периодот на известување во кој комбинацијата настанала, стекнувачот треба да обелодени во своите финансиски извештаи провизорни износи за ставките за кои евидентирањето е некомплетно. Во текот на периодот на мерење, стекнувачот треба ретроспективно да ги корегира провизорните износи кои се признаени на датумот на стекнување со цел да ги обелодени новостекнатите информации за фактите и околностите кои постоеле на датумот на стекнување и кои, доколку биле познати, би имале влијание врз мерењето на износите кои се признаени на тој датум. Во текот на периодот на мерење, стекнувачот исто така треба да признае дополнителни

средства или доколку се стекнати нови информации во врска со факти и околности кои постоеле на датумот на стекнување, кои доколку биле познати би резултирале во признавање на тие средства и обврски на тој датум. Периодот на мерење завршува веднаш штом стекнувачот ги обезбеди бараните информации во врска со фактите и околностите кои постоеле на датумот на стекнување или дознае дека повеќе информации не можат да се обезбедат. Меѓутоа, периодот на мерење не треба да надмине период од една година од датумот на стекнување.

- 46 Периодот на мерење е периодот по датумот на стекнување во кој стекнувачот може да ги корегира провизорните износи кои се признаени за деловната комбинација. Периодот на мерење му обезбедува на стекнувачот разумно време за обезбедување на сите информации кои се неопходни за идентификување и мерење на датумот на стекнување на следните ставки во согласност со барањата на овој МСФИ:
- (а) Стекнатите средства кои можат да се идентификуваат, превземените обврски и било кое неконтролирано учество во стекнатиот ентитет.
 - (б) Надоместот кој е пренесен за стекнатиот ентитет (или друг износ кој е користен во мерењето на гудвилот).
 - (в) Во деловните комбинации кои се остваруваат во фази, сопственичкото учество во стекнатиот ентитет кое претходно му припаѓало на стекнувачот.
 - (г) Гудвил или добивката од поволната набавка кои произлегуваат од деловната комбинација.
- 47 Стекнувачот треба да ги земе предвид сите важни фактори во определувањето дали информациите кои се обезбедени по датумот на стекнување треба да резултираат во исправка на признаените провизорни износи или тие информации претставуваат резултат на настани кои се случиле по датумот на стекнување. Важните фактори го вклучуваат датумот кога се обезбедени дополнителните информации и дали стекнувачот може да ја идентификува причината за промена на провизорните износи. Информацијата која е обезбедена набрзо по датумот на стекнување е повеќе веројатно дека ќе влијае на условите кои постоеле на датумот на стекнување, отколку информацијата која е обезбедена неколку месеци подоцна. На пример, доколку во меѓувреме може да се идентификува некој дополнителен настан кој ја променил објективната вредност, продажбата на средствата на трета страна непосредно по датумот на стекнување за износ кој значително се разликува од неговиот провизорен износ утврден на тој датум, веројатно е дека ќе укаже на грешка во провизорниот износ.
- 48 Стекнувачот признава зголемување (намалување) на провизорниот износ кој е признаен за средството (обврската) која може да се идентификува преку намалување (зголемување) на гудвилот. Меѓутоа, новите информации обезбедени за време на периодот на мерење може понекогаш да резултираат во исправка на провизорниот износ на повеќе од едно средство или обврска. На пример, Стекнувачот превзел обврска за плаќање на штета поврзана со несреќа која би се случила на некој од објектите на стекнатиот ентитет, делумно или целосно покриени со обврските кои произлегуваат од осигурителните полиси. Доколку стекнувачот обезбеди нови информации во текот на периодот на мерење во врска со објективната вредност на таа обврска на датумот на стекнување, исправката на гудвилот која произлегува од промената на провизорниот износ кој е признаен како обврска ќе биде пребиена (во целост или само дел) со соодветната исправка на гудвилот која резултира од промената на провизорниот износ кој е признаен како побарувањето по основ на штета од осигурителот.
- 49 Во текот на периодот на мерење, стекнувачот треба да ги признае исправките на провизорните износи како да се случиле на датумот на стекнување. Затоа, стекнувачот треба да ги ревидира компаративните информации за претходните периоди кои се презентирани во финансиските извештаи како што е потребно, вклучувајќи и измени во депрецијацијата, амортизацијата или останатите ефекти на приходите кои се признаен во комплетирањето на почетното евидентирање.
- 50 По завршувањето на периодот на мерење, стекнувачот треба да го ревидира сметководството за деловната комбинација само за да изврши исправка на грешки во согласност со МСС 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*.

Определување на составните делови на трансакцијата за деловна комбинација

- 51 Стекнувачот и стекнатиот ентитет можат да имаат претходно воспоставен деловен однос или друг аранжман пред започнување на преговорите за деловната комбинација, или тие можат да склучат одреден аранжман во текот на преговорите, одделно од деловната комбинација.. Во било која од наведените ситуации, стекнувачот треба да ги идентификува сите износи кои не претставуваат составен дел од деловната комбинација, односно износите кои не претставуваат дел од размената за стекнатиот ентитет. Стекнувачот како дел од примената на методата на стекнување треба да го признае само пренесениот надомест за стекнатиот ентитет, средствата како и превземените

обврски во размената со стекнатиот ентитет. Одделните трансакции треба да бидат евидентирани во согласност со соодветните МСФИ.

- 52 Влегувањето во трансакција од или во име на стекнувачот или примарно заради обезбедување на корист за стекнувачот или за комбинираниот ентитет, отколку за обезбедување на корист за стекнатиот ентитет (или неговите претходни сопственици) пред настанувањето на комбинацијата, е веројатно дека претставува посебна трансакција. Следното се однесува на примери на посебни трансакции кои не треба да бидат вклучени во примената на методата на стекнување:
- (а) Трансакцијата чијшто ефект ги подмирува претходно постоечките односи помеѓу стекнувачот и стекнатиот ентитет.
 - (б) Трансакција со која се исплаќаат вработените или претходните сопственици на стекнатиот ентитет за идни услуги.
 - (в) Трансакција која му надоместува на стекнатиот ентитет или на неговите претходни сопственици за плаќањата во врска со поврзаните трошоци за стекнување.

Точките Б50-Б62 обезбедуваат поврзано упатство за примена.

Трошоци поврзани со стекнување

- 53 Трошоци поврзани со стекнување претставуваат трошоци кои се направени од страна на стекнувачот, а кои имаат влијание врз деловната комбинација. Овие трошоци вклучуваат надомест за наоѓање, надомести за советување, правни услуги, сметководствени услуги, услуги за проценка и останати професионални и консултантски услуги, општи административни трошоци, вклучувајќи ги и трошоците за одржување на интерен сектор за стекнувања и трошоци за регистрирање и издавање на должнички и сопственички инструменти. Стекнувачот треба поврзаните трошоци со стекнувањето да ги евидентира како расходи во периодите во кои трошоците настанале и услугите биле примени со еден исклучок. Трошоците за издавање на должнички и сопственички инструменти треба да бидат признаени во согласност со МСС 32 и МСС 39.

Последователно мерење и евидентирање

- 54 Вообичаено, стекнувачот треба последователно да ги мери и евидентира стекнатите средства, превземените или настанатите обврски како и сопственичките инструменти кои се издадени во деловна комбинација во согласност со другите МСФИ кои се применливи за тие ставки, во зависност од нивната природа. Меѓутоа, овој МСФИ дава упатство за последователно мерење и евидентирање за следните стекнати средства, превземените или настанатите обврски и сопственички инструменти кои се издадени во деловна комбинација:
- (а) Повторно стекнати права.
 - (б) Незвесни обврски признаени на датумот на стекнување.
 - (в) Средства за обесштетување.
 - (г) Незвесен надомест.

Точката Б63 дава релевантно упатство за примена.

Повторно стекнати права

- 55 Повторно стекнато право кое е признаено како нематеријално средство треба да биде амортизирано низ преостанатиот договорен период во кој правото било доделено. Стекнувачот кој последователно го продава повторно стекнатото право на трета страна треба да ја земе во предвид сметководствената вредност на нематеријалното средство во определувањето на добивката или загубата од продажба.

Незвесни обврски

- 56 Од почетното признавање па се додека обврската не се подмири, откаже или истече, стекнувачот треба да ја мери неизвесната обврска која е признаена во деловната комбинација по повисокиот износ од:
- (а) Износот кој би бил признаен во согласност со МСС 37.
 - (б) Почетно признаениот износ намален за, доколку е соодветно, кумулативната амортизација признаена во согласност со МСС 18 *Приходи*.

Ова барање не се применува за договорите кои се евидентирани во согласност со МСС 39.

Средства за обесштетување

- 57 На крајот на секој период на известување, стекнувачот треба да го мери средството за обесштетување кое било признаено на датумот на стекнување со примена на истата основа како за обесштетените обврски или средства, кои се предмет на било какви договорни ограничувања во нивниот износ додека пак за средството за обесштетување кое не е последователно мерено според неговата објективна вредност, потребна е од страна на раководството за наплатливоста на средството за обесштетување. Стекнувачот треба да го отпише средството за обесштетување само доколку го наплати тоа средство, истото го продаде или го изгуби правото над него

Неизвесен надомест

- 58 Промените во објективната вредност на неизвесниот надомест, кој стекнувачот го признава по датумот на стекнување, можат да произлезат од дополнителни информации кои стекнувачот ги обезбедува по датумот на стекнување за факти и околности кои постоеле на датумот на стекнување. Таквите промени претставуваат исправки за време на периодот на мерење во согласност со точките 45–49. Меѓутоа, промените кои произлегуваат од настани по датумот на стекнување, како што се постигнување на поставените цели за заработка, постигнување на специфицирана цена по акција или постигнување на целите на истражувачки и развојни проекти, не претставуваат исправки за време на периодот на мерење. Стекнувачот треба да ги евидентира промените во објективната вредност на неизвесниот надомест кои не се исправки на периодот на мерење како што следи:
- (а) Неизвесен надомест класифициран како главнина не треба повторно да биде мерен и неговото последователно подмирување треба да биде евидентирано во рамките на главнината.
 - (б) Неизвесниот надомест класифициран како средство или обврска кој:
 - (i) Претставува финансиски инструмент според делокругот на МСС 39 треба да биде мерен според објективната вредност, при што добивката или загубата треба да биде признаена во билансот на успех или во останатата сеопфатна добивка во согласност со тој МСФИ.
 - (ii) Не спаѓа во делокругот на МСС 39 и треба да биде евидентиран во согласност со МСС 37 или друг МСФИ соодветно.

Обелоденувања

- 59 Стекнувачот треба да ги обелодени информациите кои им овозможуваат на корисниците на финансиските извештаи да ги проценат природата и финансиските ефекти на деловната комбинација која се случува :
- (а) За време на периодот на известување или
 - (б) по завршувањето на периодот за известување, но не пред финансиските извештаи да бидат одобрени за издавање.
- 60 Заради остварување на целите наведени во точка 59, стекнувачот треба да ги обелодени информациите кои се специфицирани во точките Б64—Б66.
- 61 Стекнувачот треба да ги обелодени информациите кои им овозможуваат на корисниците на финансиските извештаи да ги проценат финансиските ефекти од исправките кои се признаени во тековниот период на известување, а кои се однесуваат на деловни комбинации кои настанале за време на периодот за известување или пак во претходните периоди на известување.
- 62 Заради остварување на целите во точка 61, стекнувачот треба да ги обелодени информациите кои се специфицирани во точката Б67.
- 63 Доколку специфичните обелоденувања барани според овој и други МСФИ не ги задоволуваат целите кои се назначени во точките 59 и 61, тогаш стекнувачот треба да ги обелодени сите дополнителни информации кои се неопходни заради остварување на тие цели.

Датум на стапување во сила и преодни одредби

Датум на стапување на сила

- 64 Овој МСФИ треба да се применува на деловните комбинации за кои датумот на стекнување е на или по почетокот на првиот годишен периодот на известување кој започнува на или по 1 јули 2009 година. Претходна примена е дозволена. Меѓутоа, овој МСФИ треба да биде применет само на почетокот на годишниот период на известување кој почнува на или по 30 јуни 2007 година. Доколку ентитетот го примени овој МСФИ пред 1 јули 2009 година, тој треба да го обелодени овој факт и во исто време да го примени МСС 27 (како што беше изменет во 2008)..

Преодни одредби

- 65 Средствата и обврските кои произлегуваат од деловните комбинации чии датуми на стекнување и претходат на примената на овој МСФИ не треба да бидат корегирани со примената на овој МСФИ.
- 66 Ентитетот, како што е на пример заедничкиот ентитет, кој се уште го нема применето МСФИ 3 и кој имал една или повеќе деловни комбинации кои биле евидентирани со користење на методот на набавка треба да ги примени преодните одредби објаснети во точките Б68 и Б69.

Даноци на добивка

- 67 За деловните комбинации во кои датумот на стекнување му претходи на датумот на примена на овој МСФИ, стекнувачот треба да ги примени барањата во точката 68 од МСС 12, проспективно според овој МСФИ,. Тоа би значело дека, стекнувачот не треба да изврши исправки во евиденцијата на претходните деловни комбинации за претходно признаените промени во одложените даночни средства. Меѓутоа, од датумот на примена на овој МСФИ, стекнувачот треба да признае, како исправка на добивката или загубата (или, доколку МСС 12 бара, надвор од добивката или загубата), промени во признаените одложени даночни средства.

Повлекување на МСФИ 3 (2004)

- 68 Овој МСФИ го заменува МСФИ 3 *Деловни комбинации* (како што беше издаден во 2004 година).

Додаток А

Дефинирани поими

Овој додаток претставува составен дел на МСФИ.

Стекинат ентитет	Деловен потфат или деловни потфати врз кои стекнувачот стекнува контрола во деловната комбинација .
Стекнувач	Ентитет кој стекнува контрола врз стекнатиот ентитет .
Датум на стекнување	Датумот на кој стекнувачот стекнува контрола врз стекнатиот ентитет .
Деловен потфат	Интегриран сет на активности и средства кои можат да се раководат и управуваат со цел обезбедување на поврат во форма на дивиденди, намалени трошоци или други економски користи директно на инвеститорите или останатите сопственици, членови или учесници.
Деловна комбинација	Трансакција или друг настан во кој стекнувачот стекнува контрола врз еден или повеќе деловни потфати . Трансакциите понекогаш познати како ‘вистински спојувања’ или ‘спојувања на еднаквост’ претставуваат исто така деловни комбинации бидејќи тој поим е користен во овој МСФИ.
Неизвесен надомест	Вообичаено, претставува, обврската на стекнувачот да пренесе дополнителни средства или сопственички учества на претходните сопственици на стекнатиот ентитет доколку се исполнат одредени идни настани или услови. Меѓутоа, неизвесниот надомест може да му донесе право на стекнувачот за враќање на претходниот пренесен надомест доколку се задоволат одредени услови.
Контрола	Моќта за управување со финансиските и оперативните политики на ентитетот со цел стекнување на користи од неговите активности.
Сопственички учества	За целите на овој МСФИ, поимот <i>сопственичките учества</i> , има широко значење и претставува сопственички интереси помеѓу сопственикот и ентитети во сопственост на инвеститорот, член или учества во заеднички ентитети .
Објективна вредност	Износ за кој средствата можат да се разменат, обврските да се подмират, помеѓу запознаени, странки во трансакција под комерцијални услови.
Гудвил	Средство кое претставува идна економска корист која произлегува од други средства кои се стекнати за време на деловна комбинација кои не се индивидуално идентификувани и поединечно признаени.
Кое може да се идентификува	Средството може да се <i>идентификува</i> доколку е <ul style="list-style-type: none"> (а) Деливо, односно може да биде одвоено или поделено од страна на ентитетот, а потоа продадено, пренесено, лиценцирано, дадено под наем или заменето, било поединечно или дадено под наем или разменето со поврзан договор, средство или обврска која може да се идентификува, без оглед дали ентитетот има намера да го направи тоа. (б) Потекнува од договорни или други законски права, без оглед на тоа дали тие права се преносливи или деливи од ентитетот односно од останатите права и обврски.

Нематеријални средства	Немонетарно средство кое може да се идентификува без физичка суштина.
Заеднички ентитет	Ентитет, кој не претставува ентитет поседуван од страна на инвеститорот, кој им обезбедува дивиденди, намалени трошоци или економски користи директно на неговите сопственици , членови или учесници. На пример, заедничка осигурителна компанија, кредитна унија и кооперативен ентитет претставуваат заеднички ентитет.
Неконтролирано учество	Главнината на подружницата која не може да му се припише, директно или индиректно, на матичниот ентитет.
Сопственици	За целите на овој МСФИ, <i>сопственици</i> претставува широк поим кој ги вклучува имателите на сопственичките учества на ентитет кој е поседуван од страна на инвеститорот, сопствениците ,членовите , или учесниците во заеднички ентитети .

Додаток Б

Упатство за примена

Овој додаток претставува составен дел на МСФИ.

Деловни комбинации на ентитети под заедничка контрола (примена на точката 2(в))

- Б1 Овој МСФИ не се применува за деловни комбинации на ентитети или деловни потфати под заедничка контрола. Деловните комбинации кои вклучуваат ентитети или деловни потфати под заедничка контрола се деловни комбинации во кои сите ентитети или сите деловни потфати во комбинацијата се контролирани од една на иста страна или страни истовремено пред и по деловната комбинација, и таа контрола не е преодна.
- Б2 Група на поединци треба да се смета како група која го контролира ентитетот кога тие, како резултат на договорните аранжмани, колективно имаат моќ за управување со неговите финансиски и оперативни политики заради обезбедување на користи од неговите активности. Заради тоа, деловната комбинација е надвор од делокругот на овој МСФИ кога истата група на поединци има, како резултат на договорни аранжмани, крајна колективна моќ за управување со финансиските и оперативните политики на секој од ентитетите што се комбинираат со цел обезбедување на користи од нивните активности, и таа крајна колективна моќ не е преодна.
- Б3 Ентитетот може да биде контролиран од страна на поединец или група на поединци кои делуваат заеднички според договорен аранжман, и тој поединец или група на поединци може да не бидат предмет на барањата за финансиско известување на МСФИ. Заради тоа, не е неопходно за ентитетите коишто се комбинираат да бидат вклучени како дел од консолидираните финансиски извештаи за деловната комбинација да се смета како комбинација која вклучува ентитети под заедничка контрола.
- Б4 Степенот на неконтролирано учество на секој од ентитетите коишто се комбинираат пред и по деловната комбинација не е релевантно за одредување дали комбинацијата вклучува ентитети под заедничка контрола. Слично на тоа, фактот дека еден од ентитетите коишто се комбинираат претставува подружница која била исклучена од консолидираните финансиски извештаи не е релевантно за одредување дали комбинацијата вклучува ентитети под заедничка контрола.

Идентификување на деловна комбинација (примена на точката 3)

- Б5 Овој МСФИ ја дефинира деловната комбинација како трансакција или друг настан во кој стекнувачот стекнува контрола врз еден или повеќе деловни потфати. Стекнувачот може да стекне контрола врз стекнатиот ентитет на повеќе начини, на пример:
- (а) Со пренос на парични средства парични еквиваленти или други средства (вклучувајќи и нето средства кои го сочинуваат деловниот потфат).
 - (б) Преку создавање на обврски.
 - (в) Со издавање на сопственичките учества.
 - (г) Со обезбедување на повеќе од еден вид на надомест.
 - (д) Без пренос на надомест, вклучувајќи го само договорот (види точка 43).
- Б6 Деловната комбинација може да биде структурирана на повеќе начини заради законски, даночни или други причини, кои вклучуваат но не се ограничени на:
- (а) Еден или повеќе деловни потфати кои стануваат подружници на стекнувачот или нето средства на еден или повеќе деловни потфати кои се правно споени во составот на стекнувачот.

- (б) Еден од ентитетите кои се комбинираат ги пренесува своите нето средства, или неговите сопственици ги пренесуваат своите сопственичките учества, на друг ентитет којшто се комбинира или на неговите сопственици.
- (в) Секој од ентитетите коишто се комбинираат ги пренесуваат своите нето средства, или нивните сопственици ги пренесуваат своите сопственичките учества, на новоформираните ентитет (понекогаш познат како затворена или споена трансакција).
- (г) Група на поранешни сопственици на еден од ентитетите коишто се комбинираат стекнува контрола врз ентитетот којшто се комбинира.

Дефинирање на деловен потфат (примена на точка 3)

- Б7 Деловниот потфат се состои од инпути и процеси кои се применуваат во однос на тие инпути кои имаат способност да креираат аутпути. Иако деловните потфати најчесто имаат аутпути, аутпутите не се барани за интегрираниот сет да може да се квалификува за деловен потфат. Трите елементи на деловниот потфат се дефинирани како што следи:
- (а) **Инпут:** Било кој економски ресурс кој создава, или поседува можност да создава, аутпути кога врз него се применети еден или повеќе процеси. Примерите вклучуваат нетековни средства (вклучувајќи нематеријални средства или права за користење на нетековни средства), интелектуална сопственост, можност за остварување на пристап до сите неопходни материјали или права и вработени.
 - (б) **Процес:** Било кој систем, стандард, протокол, конвенција или правило кое кога се употребува на еден инпут или инпути, создава или поседува можност да создаде аутпути. Примери вклучуваат процеси на стратешко управување, оперативни процеси или процеси за управување со ресурси. Овие процеси се документирани, но организираната работна сила која ги поседува неопходните вештини и искуство следејќи ги правилата и конвенциите може да ги обезбеди неопходните процеси кои поседуваат можност да се применат на инпутите со цел креирање на аутпути. (Сметководство, фактурирање, плати и други административни системи вообичаено не претставуваат процеси кои се користат за креирање на аутпути.)
 - (в) **Аутпут:** Резултатот на инпутите и процесите кои биле применети на тие инпути кои обезбедуваат или поседуваат можност да обезбедат поврат во форма на дивиденди, намалени трошоци или други економски користи директно на инвеститорите или другите сопственици, членови или учесници.
- Б8 Да поседува способност да биде раководен и управуван за дефинираните цели, интегрираниот сет на активности и средства бара два основни елементи – инпути и процеси кои се применуваат на тие инпути, кои заедно се или ќе бидат користени за креирање на аутпути. Меѓутоа, деловниот потфат не мора да ги вклучи сите инпути или процеси кои работодавачот ги користел во извршувањето на деловниот потфат доколку учесниците на пазарот се способни за стекнување на деловен потфат како и продолжување со произведување на аутпути, на пример, преку интегрирање на деловниот потфат со нивните сопствени инпути и процеси.
- Б9 Природата на елементите на деловниот потфат варира во зависност од индустријата и структурата на работењето на ентитетот (активностите), вклучувајќи го нивото на развој на ентитетот. Воспоставените деловни потфати често имаат многу различни видови на инпути, процеси и аутпути, додека новиот деловен потфат често има неколку инпути и процеси и понекогаш само единствен аутпут (производ). Во поголем број на случаи деловните потфати имаат обврски.
- Б10 Интегрираниот сет на активности и средства во стадиумот на развој може да се случи да нема аутпути. Доколку нема, стекнувачот треба да ги земе во предвид останатите фактори за утврдување дали интегрираниот сет на активности претставува деловен потфат. Тие фактори вклучуваат, но не се ограничени на тоа, дали сетот:
- (а) Ги започнал планираните основни активности.
 - (б) Има вработени, интелектуална сопственост и останати инпути и процеси кои можат да бидат применети на тие инпути.

- (в) Има поставен план за производство на аутпути.
- (г) Ќе биде способен да обезбеди пристап до потрошувачите кои ќе ги купуваат аутпутите.

Не сите од овие фактори треба да постојат за одреден интегриран сет на активности и средства во стадиумот на развој да може да се квалификува како деловен потфат.

- Б11 Утврдувањето дали одреден сет на средства и активности претставува деловен потфат треба да биде засновано на тоа дали интегрираниот сет е во можност да се раководи и управува како деловен потфат од страна на учесникот на пазарот. Заради тоа, во одредувањето дали сетот претставува деловен потфат, не е релевантно дали продавачот раководел со сетот како деловен потфат односно дали стекнувачот има намера да раководи со сетот како деловен потфат.
- Б12 Во недостиг на докази за спротивното, за одреден сет на средства и активности во кој е присутен гудвилот треба да се претпостави дека претставува деловен потфат. Меѓутоа, деловниот потфат не мора да вклучува гудвил.

Идентификување на стекнувач (примена на точките 6 и 7)

- Б13 Упатството во МСС 27 *Консолидирани и поединечни финансиски извештаи* треба да биде користено за идентификување на стекнувачот —ентитет кој стекнува контрола врз стекнатиот ентитет. Доколку деловната комбинација настанала, но примената на упатството во МСС 27 не укажува јасно за тоа кој од ентитетите коишто се комбинираат претставува стекнувач, факторите дадени во точките Б14—Б18 треба да бидат земени во предвид во извршувањето на ваквото определување.
- Б14 Во деловната комбинација која е извршена примарно со пренос на парични средства или други средства односно со креирање на обврски, стекнувачот најчесто е ентитетот кој врши пренос на паричните средства или други средства односно оној кој ги креира обврските.
- Б15 Во деловната комбинација која примарно се извршува со размена на сопственичките учества, стекнувачот е најчесто ентитет кој ги издава сопственичките учества. Меѓутоа, во некои деловни комбинации, заеднички наречени ‘обратни стекнувања’, ентитетот кој врши издавање е стекнатиот ентитет. Точките Б19—Б27 даваат упатство за евидентирање на обратното стекнување. Останатите фактори и околности кои треба да бидат земени во предвид при идентификувањето на стекнувачот во деловната комбинација која е извршена со размена на сопственичките учества, вклучуваат:
 - (а) *Поврзаните права во комбинираниот ентитет по деловната комбинација*—Стекнувачот е најчесто комбинираниот ентитет чијшто сопственици како група го задржуваат или го добиваат најголемиот дел од гласачките права во комбинираниот ентитет. При утврдувањето која група на сопственици задржува или добива најголем дел од гласачките права, ентитетот треба да го земе во предвид постоењето на било кои невообичаени или специјални гласачки аранжмани и опции, варанти или конвертибилни хартии од вредност.
 - (б) *Постоењето на голем дел на малцинско учество со право на глас во комбинираниот ентитет доколку ниеден друг сопственик или организирана група на сопственици нема значително учество со право на глас*—Стекнувачот е најчесто комбинираниот ентитет чијшто единствен сопственик или организирана група на сопственици поседува најголем дел од малцинското учество со право на глас во комбинираниот ентитет.
 - (в) *Составот на органот за управување на комбинираниот ентитет*—Стекнувачот најчесто е комбинираниот ентитет чијшто сопственици имаат можност да избираат, назначуваат или да ги отстранат најголемиот дел на членовите на органот на управување на комбинираниот ентитет.
 - (г) *Составот на повисокото раководство на комбинираниот ентитет*—Стекнувачот најчесто е комбинираниот ентитет чиешто (претходно) раководство доминира во раководството на комбинираниот ентитет.

- (д) *Условите на размена на сопственичките учества*—Стекнувачот најчесто е комбинираниот ентитет кој плаќа премија над објективната вредност на сопственичките учества пред настанувањето на комбинацијата, на другиот комбиниран ентитет или ентитети.
- Б16 Стекнувачот најчесто е комбинираниот ентитет чијашто релативна големина (мерена на пример во средства, приходи или добивка) е значително поголема отколку онаа на другиот комбиниран ентитет или ентитети.
- Б17 Во деловната комбинација која вклучува повеќе од два ентитета, утврдувањето на стекнувач треба да вклучи, меѓу другото, кој од комбинираните ентитети ја иницирал комбинацијата, исто како и релативната големина на комбинираните ентитети.
- Б18 Новоформираниот ентитет за време на деловната комбинација не е неопходно да биде стекнувач. Доколку новоформираниот ентитет е формиран за издавање на сопственичките учества заради извршување на деловната комбинација, еден од комбинираните ентитети кој постоел пред деловната комбинација треба да биде идентификуван како стекнувач со примена на упатството во точките Б13–Б17. Во спротивно, новиот ентитет кој пренесува парични средства или останатите средства односно создава обврски за надомест може да претставува стекнувач.

Обратни стекнувања

- Б19 Обратното стекнување се случува кога ентитетот кој издава хартии од вредност (законскиот стекнувач) е идентификуван како стекнат ентитет за сметководствени потреби врз основа на упатството дадено во точките Б13–Б18. Ентитетот чиешто сопственички учества се стекнати (законскиот стекнувач) мора да биде стекнувачот за сметководствени цели, со цел трансакцијата да се смета како обратно стекнување. На пример, обратни стекнувања понекогаш се случуваат кога приватен ентитет сака да стане јавен ентитет но, не сака да ги регистрира своите акции во главнината. За постигнување натаа цел, приватниот ентитет ќе се договори јавниот ентитет да ги стекне неговите сопственички учества во замена за сопственичките учества на јавниот ентитет. Во овој пример, јавниот ентитет е **законски стекнувач** затоа што ги издал своите сопственички учества, а приватниот ентитет е **законски стекнат ентитет** заради тоа што неговите сопственички учества се стекнати. Меѓутоа, примената на упатството во точките Б13–Б18 зависи од идентификувањето на:
- (а) Јавен ентитет како **стекнат ентитет** за сметководствени цели (сметководствен стекнат ентитет).
 - (б) Приватен ентитет како **стекнувач** за сметководствени цели (сметководствен стекнувач).

Сметководствениот стекнат ентитет мора да ја задоволи дефиницијата за деловен потфат со цел трансакцијата да биде евидентирана како обратно стекнување, како и да се применуваат сите принципи за признавање и мерење во овој МСФИ, вклучувајќи го и барањето за признавање на гудвил.

Мерење на пренесениот надомест

- Б20 Во обратното стекнување, сметководствениот стекнувач вообичаено не издава никаков надомест за стекнатиот ентитет. Наместо тоа, сметководствениот стекнат ентитет најчесто ги префрла сопственички акции на сопствениците на сметководствениот стекнувач. Според тоа, објективната вредност на пренесениот надомест на датумот на стекнување од страна на сметководствениот стекнувач за неговото учество во сметководствениот стекнат ентитет се заснова на бројот на сопственичките учества кои законската подружница требало да ги издаде за да им овозможи на сопствениците на матичниот ентитет да го поседуваат истиот процент на сопственичко учество во комбинираниот ентитет кој претставува резултат на обратното стекнување. Пресметаната објективна вредност на бројот на сопственичките учества може да биде употребена како објективната вредност на пренесениот надомест во замена за стекнатиот ентитет.

Подготвување и презентирање на консолидирани финансиски извештаи

- Б21 Консолидираните финансиски извештаи кои се подготвени по настанување на обратното стекнување, се издадени под името на законскиот матичен ентитет (сметководствениот стекнат ентитет), но во белешките кон консолидираните финансиски извештаи тоа се обелоденува како продолжување на финансиските извештаи на законската подружница (сметководствениот стекнувач), со една исправка, со која ретроспективно се корегира законскиот капитал на сметководствениот стекнувач за да може да го одрази законскиот капитал на сметководствениот стекнат ентитет. Таа исправка треба да се направи за да го одрази капиталот на законскиот матичен ентитет (сметководствениот стекнат ентитет). Споредбените информации прикажани во тие финансиски извештаи исто така се корегирани ретроспективно за да можат да го одразат законскиот капитал на законскиот матичен ентитет (сметководствениот стекнат ентитет).
- Б22 Заради тоа што консолидираните финансиски извештаи претставуваат продолжување на финансиските извештаи на законската подружница освен нејзината капитална структура, консолидираните финансиски извештаи ги одразуваат:
- (а) Средствата и обврските на законската подружница (сметководствениот стекнувач) признаени и мерени според нивните сметководствени вредности пред датумот на комбинацијата.
 - (б) Средствата и обврските на законскиот матичен ентитет (сметководствен стекнат ентитет) признаени и мерени во согласност со овој МСФИ.
 - (в) Задржаната добивка или други салда на главнината на законската подружница (сметководствениот стекнувач) **пред** деловната комбинација.
 - (г) Износот кој е признаен како издадени сопственички учества во консолидираните финансиски извештаи утврден со додавање на издадените сопственички учества од законската подружница (сметководствениот стекнувач), кои биле во оптек веднаш пред деловната комбинација, по објективната вредност на законскиот матичен ентитет (сметководствениот стекнат ентитет) утврдена во согласност со овој МСФИ. Меѓутоа, структурата на главнината (односно бројот и видот на издадените сопственичките учества) ја одразува структурата на законскиот матичен ентитет (сметководствениот стекнат ентитет), вклучувајќи ги сопственичките учества кои законскиот матичен ентитет ги издал за да влијае на комбинацијата. Согласно тоа, структурата на главнината на законската подружница (сметководствениот стекнувач) е повторно прикажана користејќи го девизниот курс кој е воспоставен во договорот за стекнување за да го одрази бројот на акции во законскиот матичен ентитет (сметководствениот стекнат ентитет) издадени во текот на обратното стекнување.
 - (д) Пропорционалниот дел на неконтролираното учество во сметководствените вредности на законската подружница (сметководствениот стекнувач) на задржана добивка и останати сопственичките учества во периодот пред да настане комбинацијата, како што е објаснето во точките Б23 и Б24.

Неконтролирано учество

- Б23 Во обратното стекнување, некои од сопствениците на законскиот стекнат ентитет (сметководствениот стекнувач) може да се случи да не ги разменат своите сопственичките учества за сопственичките учества на законскиот матичен ентитет (сметководствениот стекнат ентитет). Тие сопственици се третираат како неконтролирано учество во консолидираните финансиски извештаи кои се издаваат по обратното стекнување. Ова е заради тоа што сопствениците на законскиот стекнат ентитет кои не ги разменуваат своите сопственичките учества за сопственичките учества на законскиот стекнувач имаат учество само во резултатите и нето средствата на законскиот стекнат ентитет – а не во резултатите и нето средствата на комбинираниот ентитет. Во обратен случај, иако законскиот стекнувач е стекнат ентитет за сметководствени цели, сопствениците на законскиот стекнувач имаат учество во резултатите и нето средствата на комбинираниот ентитет.

- Б24 Средствата и обврските на законскиот стекнат ентитет во консолидираните финансиски извештаи се мерени и признаени според нивните сметководствени вредности во периодот пред насатанувањето на комбинацијата (види точка Б22(а)). Заради тоа, во обратното стекнување, неконтролираното учество го одразува пропорционалното неконтролирано учество на акционерите во сметководствените вредности на нето средствата на стекнатиот ентитет во периодот пред насатанувањето на комбинацијата, дури и кога неконтролираните учества во други стекнувања се мерат според нивната објективна вредност на датумот на стекнување.

Заработка по акција

- Б25 Како што е наведено во точката Б22(г), структурата на главнината во консолидираните финансиски извештаи кои се изготвуваат по настанувањето на обратното стекнување ја одразува структурата на главнината на законскиот стекнувач (сметководствениот стекнат ентитет), вклучувајќи ги сопственичките учества издадени од страна на законскиот стекнувач со цел да влијаат на деловната комбинација.
- Б26 Во пресметката на пондерираниот просечен број на обични акции во оптек (именителот на пресметката за заработка по акција) во текот на периодот во кој настанало обратното стекнување:
- (а) Бројот на обични акции во оптек од почетокот на тој период до датумот на стекнување треба да биде пресметан врз основа на пондерираниот просечен број на обични акции на законскиот стекнат ентитет (сметководствениот стекнувач) кои се во оптек во текот на периодот помножени со девизниот курс кој е воспоставен во договорот за спојување.
 - (б) Бројот на обични акции кои се во оптек од датумот на стекнувањето до крајот на тој период треба да претставува вистинскиот број на обични акции на законскиот стекнувач (сметководствениот стекнат ентитет) кои се во оптек во текот на тој период.
- Б27 Основната заработка по акција, за секој споредбен период пред датумот на стекнување, презентирана во консолидираните финансиски извештаи кои се изготвуваат по настанувањето на обратното стекнување треба да биде пресметана со делење на:
- (а) добивката или загубата на законскиот стекнат ентитет која може да им се припише на акционерите - иматели на обични акции во секој од тие периоди со
 - (б) минатиот пондериран просечен број на обични акции на законскиот стекнат ентитет кои се во оптек помножени со девизниот курс кој е воспоставен во договорот за стекнување.

Признавање на одредени стекнати средства и превземени обврски (употреба на точките 10–13)

Оперативни наеми

- Б28 Стекнувачот не треба да признава средства или обврски кои се поврзани со оперативен наем во кој стекнатиот ентитет се јавува како наемател со исклучок на барањата во точките Б29 и Б30.
- Б29 Стекнувачот треба да утврди дали условите на секој оперативен наем во кој стекнатиот ентитет се јавува како наемател се поволни или неповолни. Стекнувачот треба да признае нематеријално средство доколку условите на оперативниот наем се поволни во однос на пазарните услови односно обврска доколку условите се неповолни во однос на пазарните услови. Точката Б42 дава упатство за мерење на објективната вредност на датумот на стекнување на средството кое е предмет на оперативен наем каде што стекнатиот ентитет се јавува како наемодавател.
- Б30 Нематеријално средство коешто може да се идентификува може да биде поврзано со оперативниот наем, докажано преку подготвеноста на учесниците на пазарот да платат цена за наемот дури и доколку истата е определена според условите на пазарот. На пример, наемот на

аеродромските излези или малопродажниот дел во главната област за продажба може да обезбеди влез на пазарот или други идни економски користи кои се квалификуваат како нематеријално средство кое може да се идентификува, на пример, односи со потрошувачите. Во таква ситуација, стекнувачот треба да го признае поврзаното нематеријално средство (а) кое може(ат) да се идентификува(ат) согласно точката Б31.

Нематеријални средства

- Б31 Стекнувачот треба да ги признае, одделно од гудвилот, нематеријалните средства кои можат да се идентификуваат ,стекнати во деловната комбинација. Нематеријалното средство може да се идентификува доколку ги задоволува критериумите на деливост или договорно -законскиот критериум.
- Б32 Нематеријалното средство кое го задоволува договорно - законскиот критериум може да се идентификува дури и кога средството не е преносливо односно деливо од стекнатиот ентитет или од останатите права и обврски. На пример:
- (а) Стекнатиот ентитет изнајмува производствен објект под оперативен наем по поповолни услови во однос на пазарните услови. Условите на наемот експлицитно забрануваат пренос на наемот (било преку продажба или под-наем). Износот за кој условите на наемот се поповолни во споредба со тековните пазарни трансакции за исти или слични ставки претставува нематеријално средство кое го задоволува договорно - законскиот критериум за признавање одделно од гудвилот, дури и кога стекнувачот не може да го продаде или поинаку да го пренесе договорот за наем.
 - (б) Стекнатиот ентитет поседува и работи со нуклеарна електрична централа. Лиценцата за работење со електричната централа преставува нематеријално средство кое го задоволува договорно - законскиот критериум за признавање одделно од гудвилот, дури и кога стекнувачот не може да ја продаде или пренесе лиценцата одделно од стекнатата електрична централа. Стекнувачот може да ја признае објективната вредност на лиценцата за работа и објективната вредност на електричната централа како поединечно средство за целите на финансиско известување доколку корисниот век на овие средства е сличен.
 - (в) Стекнатиот ентитет поседува технолошки патент. Тој го лиценцирал патентот за ексклузивна употреба од страна на други лица надвор од домашниот пазар, добивајќи во размена одреден процент од идниот приход. Технолошкиот патент и поврзаниот договор за лиценца го задоволуваат договорно - законскиот критериум за одделно признавање од гудвилот дури и кога продавањето односно размената на патентот и поврзаниот договор за лиценца, одвоено едно од друго не би било практично.
- Б33 Критериумот на деливост значи дека стекнатото нематеријално средство е во можност да биде одвоено или одделено од стекнатиот ентитет а потоа продадено, пренесено, лиценцирано, дадено под наем или разменето, било поединечно или заедно со поврзаниот договор, средство или обврска кои можат да се идентификуваат. Нематеријалното средство кое стекнувачот е во можност да го продаде, лиценцира или размени на поинаков начин за некоја друга вредност го задоволува критериумот на деливост дури и кога стекнувачот нема намера истото да го продаде, лиценцира или да го размени на поинаков начин. Стекнатото нематеријално средство го задоволува критериумот на деливост доколку постои доказ за трансакции на размена за тој вид на средство или средство од сличен вид, дури и кога тие трансакции се поретки и без оглед на тоа дали стекнувачот е инволвиран во истите. На пример, листите на потрошувачи и претплатници често се лиценцирани и поради тоа го задоволуваат критериумот на деливост. Дури и кога стекнатиот ентитет верува дека неговата листа на потрошувачи има поинакви карактеристики од другите листи на потрошувачи, фактот дека листата на потрошувачи е често лиценцирана вообичаено значи дека стекнатата листа на потрошувачи го задоволува критериумот на деливост. Меѓутоа, листата на потрошувачи која е стекната во деловна комбинација нема да го задоволи критериумот на деливост доколку условите на доверливост или други договори му забрануваат на ентитетот да продава, дава под наем или поинаку да разменува информација за своите потрошувачи.

- Б34 Нематеријалното средство кое не е индивидуално деливо од стекнатиот ентитет односно комбинираниот ентитет, го задоволува критериумот на деливост доколку е деливо од комбинација со поврзаниот договор, средство или обврска кои можат да се идентификуваат. На пример:
- (а) Пазарните учесници разменуваат обврски по основ на депозит и поврзани нематеријални средства од односите со депонентите при трансакцијата на размена. Заради тоа, стекнувачот треба да го признае односот со депонентите како нематеријално средство одвоено од гудвилот.
 - (б) Стекнатиот ентитет поседува регистрирана заштитна марка при што документирал но не патентирал техничка експертиза која се користи за производство на производот со заштитен знак. Со цел да се префрли сопственоста на заштитната марка, од сопственикот исто така се бара да префрли се друго што е неопходно за новиот сопственик да може да го произведува производот или да го користи без никакви разлики во однос на производот произведен од страна на претходниот сопственик. Бидејќи не патентираната техничка експертиза мора да биде одвоена од стекнатиот ентитет, односно комбинираниот ентитет, и продадена доколку поврзаната заштитна марка се продаде, таа го задоволува критериумот на деливост.

Повторно стекнати права

- Б35 Како дел од деловната комбинација, стекнувачот може повторно да се стекне со право кое претходно го доделил на стекнатиот ентитет да користи едно или повеќе признаени или непризнаени средства. Примери за такви права вклучуваат право за користење на трговското име на стекнувачот врз основа на договор за франшиза или пак право за користење на технологијата на стекнувачот врз основа на договор за лиценцирање на технологија. Повторно стекнатото право претставува нематеријално средство кое може да се идентификува и кое стекнувачот го признава одвоено од гудвилот. Точката 29 дава упатство за мерење на повторно стекнатото право, а точката 55 дава упатство за последователно евидентирање за повторно стекнатото право.
- Б36 Доколку условите од договорот кои овозможуваат повторно стекнување на право се пополни односно неповолни во однос на условите на тековните пазарни трансакции за исти или слични ставки, стекнувачот може да признае добивка односно загуба од подмирување. Точката Б52 дава упатство за мерење на добивката односно загубата од подмирувањето.

Збирна работна сила и останати ставки кои не можат да се идентификуваат

- Б37 Стекнувачот во рамките на гудвилот ја опфаќа вредноста на стекнатото нематеријално средство кое не може да се идентификува на датумот на стекнување. На пример, стекнувачот може да ја припише кон гудвилот вредноста од постоењето на збирната работна сила, која претставува збир на веќе постоечките вработени кои му овозможуваат на стекнувачот да продолжи со работа по датумот на стекнување. Збирната работна сила не претставува интелектуална, висококвалификувана (специјализирана) работна сила која поседува знаење и искуство со кои вработените придонесуваат кон своите работни места во стекнатиот ентитет. Со оглед на тоа што збирната работна сила не може да се идентификува како средство, а со тоа не може да биде признаена одделно од гудвилот, секоја вредност која и се припишува треба да биде опфатена во рамките на гудвилот.
- Б38 Стекнувачот во рамките на гудвилот исто така опфаќа било какава вредност која е придодadena на ставките кои не се квалификуваат како средства на датумот на стекнување. На пример, стекнувачот може да придодаде вредност кон потенцијалните договори кои стекнатиот ентитет ги преговара со потенцијалните потрошувачи на датумот на стекнување. Поради тоа што овие потенцијални договори не претставуваат сами по себе средства на датумот на стекнување, стекнувачот не ги признава истите одвоено од гудвилот. Стекнувачот не треба последователно да ја рекласифицира вредноста на тие договори од гудвилот за настани кои се случуваат по датумот на стекнување. Меѓутоа, стекнувачот треба да ги процени фактите и околностите кои ги опкружуваат настаните кои се случуваат набрзо по датумот на стекнување со цел да утврди

дали нематеријално средство кое може одделно да биде признаено постоело на датумот на стекнување.

- Б39 По почетното признавање, стекнувачот ги евидентира нематеријалните средства стекнати за време на деловната комбинација во согласност со одредбите на МСС 38 *Нематеријални средства*. Меѓутоа, како што е опишано во точката 3 од МСС 38, евидентирањето на одредени стекнати нематеријални средства по почетното признавање е пропишано во останатите МСФИ.
- Б40 Критериумот за идентификување одредува дали нематеријалното средство е признаено одделно од гудвилот. Меѓутоа, критериумот не дава упатство за мерење на објективната вредност на нематеријалното средство ниту пак ги ограничува претпоставките кои се користат во определување на објективната вредност на нематеријалното средство. На пример, стекнувачот може да ги земе во предвид претпоставките кои пазарните учесници би ги земале во предвид, како што се очекувањата за идните обновувања на договори, во мерењето на објективната вредност. Не е неопходно за обновувањата сами по себе да ги задоволат критериумите за идентификација. (Меѓутоа, види точка 29, кој го дава исклучокот од принципот на мерење на објективната вредност за повторно откупените права кои се признаени во деловната комбинација.) Точките 36 и 37 од МСС 38 даваат упатство за одредување дали нематеријалните средства треба да бидат евидентирани на иста ставка заедно со други нематеријални или материјални средства.

Мерење на објективна вредност на одредено средство кое може да се идентификува и неконтролираното учество во стекнатиот ентитет (примена на точките 18 и 19)

Средства со неизвесни парични текови (исправка на вредноста)

- Б41 Стекнувачот не треба да признае исправка на вредноста на датумот на стекнување за средствата стекнати во деловната комбинација кои се мерени според нивната објективна вредност на датумот на стекнување, бидејќи ефектите од неизвесноста на идните парични текови се вклучени во мерењето на објективната вредност. На пример, заради тоа што овој МСФИ бара од стекнувачот да ги мери стекнатите побарувања, вклучувајќи ги и заемите, според нивната објективна вредност на датумот на стекнување, стекнувачот не признава поединечна исправка на вредност за договорните парични текови за кои на датумот на стекнување се претпоставува дека се ненаплатливи.

Средства кои се предмет на оперативен наем во кој стекнатиот ентитет се јавува како наемодавател

- Б42 При мерењето на објективната вредност на датумот на стекнување на средство како што е зграда или патент кој е предмет на оперативен наем во кој стекнатиот ентитет се јавува како наемодавател, стекнувачот треба да ги земе во предвид условите на наемот. Со други зборови, стекнувачот не признава поединечно средство или обврска доколку условите на оперативниот наем се поволни односно неповолни во споредба со пазарните услови како што бара точката Б29 за наеми каде стекнатиот ентитет се јавува како наемодавател.

Средства кои стекнувачот има намера да не ги користи или да ги користи на начин кој е поинаков од начинот на кој би ги користеле останатите пазарни учесници

- Б43 Заради конкурентски или други причини, може да се случи стекнувачот да не го користи стекнатото средство, на пример, истражување и развој на нематеријално средство, или пак да го користи средството на начин кој е поинаков од начинот на кој би го користеле останатите

пазарни учесници. Без оглед на наведеното, стекнувачот треба да ги мери средствата според нивната објективна вредност која е определена во согласност со нивната примена од страна на другите пазарни учесници.

Неконтролирано учество во стекнатиот ентитет

- Б44 Овој МСФИ му дозволува на стекнувачот да го мери неконтролираното учество во стекнатиот ентитет според неговата објективна вредност на датумот на стекнување. Понекогаш стекнувачот ќе биде во можност да ја мери објективната вредност на неконтролираното учество на датумот на стекнување врз основа на активните пазарни цени за акциите во главнината кои не се поседувани од страна на стекнувачот. Во други ситуации, активните пазарни цени за акциите во главнината може да се случи да не бидат достапни. Во тие ситуации, стекнувачот ќе ја мери објективната вредност на неконтролираното учество со користење на други техники на вреднување.
- Б45 Објективната вредност на учеството на стекнувачот во стекнатиот ентитет и објективната вредност на неконтролираното учество утврдена врз основа на пресметка по-акција, може да се разликуваат. Главната разлика вообичаено произлегува од вклучувањето на контролната премија во објективната вредност по-акција на учеството на стекнувачот во стекнатиот ентитет или, во спротивно, вклучувањето на дисконт заради недостиг на контрола (исто така познат како малцински дисконт) во објективната вредност по-акција во неконтролираното учество.

Мерење на гудвил или добивка од поволна набавка

Мерење на објективната вредност на датумот на стекнување на учеството на стекнувачот во стекнатиот ентитет со користење на техники на вреднување (примена на точката 33)

- Б46 Во деловни комбинации кои се стекнати без пренос на надомест, стекнувачот мора да ја замени објективната вредност на датумот на стекнување на неговото учество во стекнатиот ентитет со објективната вредност на датумот на стекнување на пренесениот надомест заради мерење на гудвилот или добивката од поволната набавка (види ги точките 32–34). Стекнувачот треба да ја мери објективната вредност на датумот на стекнување на неговото учество во стекнатиот ентитет со користење на една или повеќе техники на вреднување кои се соодветни во дадените околности и за кои се расположливи доволен број на податоци. Доколку се користат повеќе од една техника, стекнувачот треба да ги процени резултатите на тие техники, земајќи ја во предвид релевантноста и веродостојноста на користените инпути и обемот на расположливите податоци.

Ставови при примената на методот на стекнување за комбинација на заеднички ентитети (примена на точката 33)

- Б47 Кога се комбинираат два заеднички ентитета, објективната вредност на учеството во главнината или учествата врз основа на членство во стекнатиот ентитет (или објективната вредност на стекнатиот ентитет) можат да бидат поверодостојно мерливи отколку објективната вредност на учествата врз основа на членство кои се пренесени од страна на стекнувачот. Во ваква ситуација, точката 33 бара стекнувачот да го утврди износот на гудвилот со употреба на објективната вредност на сопственичките учества на стекнатиот ентитет на датумот на стекнување наместо објективната вредност на сопственичките учества на стекнувачот на датумот на стекнување, кои се пренесени како надомест. Како дополнително, стекнувачот во комбинација на заеднички ентитети треба да ги признае нето средствата на стекнатиот ентитет како директно зголемување на капиталот или главнината во неговиот извештај за финансиска состојба, а не како зголемување на задржаната добивка, кое е конзистентно со начинот на кој другите видови на ентитети го применуваат методот на набавка.

- Б48 Иако тие се слични на многу начини со други деловни потфати, заедничките ентитети имаат различни карактеристики кои примарно се јавуваат поради тоа што нивните членови се истовремено и потрошувачи и сопственици. Членовите на заедничките ентитети генерално очекуваат да примат користи за нивното членство, најчесто во форма на намалени цени за купените производи или услуги или патронатни дивиденди. Износот на патронатните дивиденди алоцирани на секој член секогаш се засновани на износот на деловниот потфат кој го извршил членот заедно со заедничкиот ентитет во текот на годината.
- Б49 Мерењето на објективната вредност на заедничкиот ентитет треба да ги вклучи претпоставките кои би ги направиле пазарните учесници за идните користи на членството како и било кои други релевантни претпоставки кои би ги направиле во врска со заедничкиот ентитет. На пример, проценетиот модел на парични текови може да биде користен за одредување на објективната вредност на заедничкиот ентитет. Паричните текови кои се користат како инпути на моделот треба да бидат засновани на очекуваните парични текови на заедничкиот ентитет, кои е веројатно дека ќе ги одразуваат намалувањата во корист на членството, како на пример намалени цени на производи и услуги.

Определување на составните делови на трансакцијата за деловна комбинација (примена на точките 51 и 52)

- Б50 Стекнувачот треба да ги земе во предвид следните фактори, кои не се исклучуваат меѓусебно ниту поединечно се конечни, при определувањето дали трансакцијата претставува дел од размената за стекнатиот ентитет или дали трансакцијата е делива од деловната комбинација:
- (а) **Причини за трансакцијата**—Разбирањето на причините поради кои страните во комбинацијата (стекнувачот и стекнатиот ентитет и нивните сопственици, директори и раководители—и нивните агенти) влегле во одредена трансакција или аранжман може да обезбеди увид во тоа дали се дел од пренесениот надомест, стекнатите средства или превземените обврски. На пример, доколку трансакцијата е склучена примарно во корист на стекнувачот или комбинираниот ентитет наместо во корист на стекнатиот ентитет и неговите поранешни сопственици пред комбинацијата, тој дел од платената цена на трансакцијата (и сите поврзани средства или обврски) е помалку веројатно дека ќе биде дел од размената за стекнатиот ентитет. Согласно тоа, стекнувачот треба да го евидентира тој дел одвоено од деловната комбинација.
 - (б) **Иницијатор на трансакцијата**—Разбирањето на тоа кој ја иницирал трансакцијата може исто така да обезбеди информации дали тоа претставува дел од размената за стекнатиот ентитет. На пример, трансакцијата може да биде иницирана од страна на стекнувачот или комбинираниот ентитет со цел обезбедување на идни економски користи, без притоа обезбедување на користи за стекнатиот ентитет или неговите поранешни сопственици. Од друга страна, трансакцијата или аранжманот инициран од страна на стекнатиот ентитет или неговите поранешни сопственици е помалку веројатно дека ќе се случи поради остварување на корист туку со цел да се биде дел од трансакцијата на деловна комбинација.
 - (в) **Период во кој се случува трансакцијата**—Периодот во кој се случува трансакцијата исто така може да обезбеди информации за тоа дали трансакцијата претставува дел од размената со стекнатиот ентитет. На пример, трансакцијата помеѓу стекнувачот и стекнатиот ентитет, која започнала во текот на преговорите за условите на деловната комбинација може да била започната со цел деловната комбинација да обезбеди идни економски користи за стекнувачот или комбинираниот ентитет. Доколку е ова случај, стекнатиот ентитет или неговите поранешни сопственици пред деловната комбинација веројатно е дека ќе добијат мала или никаква корист од трансакцијата освен користите кои ги добиваат како дел од комбинираниот ентитет.

Ефективно подмирување на претходно постоечкиот однос помеѓу стекнувачот и стекнатиот ентитет во деловна комбинација (примена на точка 52(a))

- Б51 Стекнувачот и стекнатиот ентитет може да имаат однос кој постоел пред појавувањето на идејата за деловна комбинација, овде познат како ‘претходно постоечки однос’. Претходно постоечкиот однос помеѓу стекнувачот и стекнатиот ентитет може да се заснова на договор (на пример, добавувач и купувач или давател на лиценца и корисник на лиценца) или пак да не се заснова на договор(на пример, тужител и оптужен).
- Б52 Доколку деловната комбинација го подмирува претходно постоечкиот однос, стекнувачот признава добивка или загуба, мерена на следниов начин:
- (a) За претходно постоечки однос кој не се заснова на договор (како што е тужба), објективната вредност.
 - (б) За претходно постоечки однос кој се заснова на договор, помалиот износ од (i) и (ii):
 - (i) Износот за кој договорот е поволен или неповолен од гледна точка на стекнувачот кога се споредува со условите на тековните пазарни трансакции за исти или слични ставки. (Неповолен договор е договор кој е неповолен во однос на тековните пазарни услови. Не е неопходно при неповолен договор во кој неизбежните трошоци за исполнување на обврските ги надминуваат економските користи кои треба да се остварат според договорот.)
 - (ii) Износот на било кое наведено резервирање за подмирување на обврските во договорот кое е расположливо за страната од договорот за која договорот е неповолен.
- Доколку (ii) е помало од (i), разликата се вклучена како дел од евидентирањето на деловната комбинација.

Износот на признаената добивка односно загуба, може да зависи од тоа дали стекнувачот претходно признал соодветно средство односно обврска, оттука добивката односно загубата која се прикажува се разликува од износот пресметан со примена на претходните барања.

- Б53 Претходно постоечки однос може да преставува договор каде стекнувачот признава повторно стекнато право. Доколку договорот вклучува услови кои се поволни или неповолни во споредба со цените на тековните пазарни трансакции за исти или слични ставки, стекнувачот признава, одделно до деловната комбинација, добивка или загуба за ефективното подмирување на договорот, мерено во согласност со точката Б52.

Аранжмани за неизвесни плаќања кон вработени или акционери кои продаваат (примена на точката 52(б))

- Б54 Дали аранжманите за неизвесни плаќања на вработените или акционерите кои продаваат претставуваат неизвесни надомести во деловната комбинација односно одделни трансакции зависи од природата на аранжманот. Разбирањето на причините зошто договорот за стекнување вклучува резервирање за неизвесни плаќања, кој го иницирал аранжманот и кога страните го склучиле договорот може да биде корисно во оценувањето на природата на аранжманот.
- Б55 Доколку не е јасно дали аранжманот за плаќање на вработените или на акционерите кои продаваат е дел од размената за стекнатиот ентитет или претставува посебна трансакција од деловната комбинација, стекнувачот треба да ги земе во предвид следните индикатори:
- (a) *Континуирано вработување*—Условите за континуирано вработување од страна на акционерите кои продаваат кои стануваат клучни вработени може да биде индикатор на суштината на аранжман со неизвесен надомест. Релевантните услови на континуираното вработување можат да бидат вклучени во договорот за вработување, договорот за стекнување или некој друг договор. Аранжманот за неизвесен надомест во кој плаќањата се губат доколку престане вработувањето претставува надомест за услуги кои се извршени по настанувањето на комбинацијата. Аранжманите во кои

неизвесните плаќања не се под влијание на прекинувањето на работниот однос а укажуваат дека неизвесните плаќања претставуваат дополнителни надомести наместо надомести на вработените.

- (б) *Времетраење на континуираното вработување*—Доколку периодот на бараното вработување се преклопува со или е подолг од периодот на неизвесното плаќање, тој факт може да укаже дека неизвесните плаќања во суштина се надомести за вработените.
- (в) *Ниво на надомест на вработените*—Ситуации во кои надоместот на вработените освен надомест од неизвесните плаќања е на разумно ниво во споредба со надоместот на другите клучни вработени во комбинираниот ентитет може да укаже дека неизвесните плаќања претставуваат дополнителен надомест наместо надомест на вработените.
- (г) *Инкрементални плаќања на вработените*—Доколку акционерите кои продаваат а кои не стануваат вработени добиваат пониски неизвесни плаќања врз основа на пресметка по-акција отколку акционерите кои продаваат и кои стануваат вработени на комбинираниот ентитет, може да укаже дека инкременталниот износ на неизвесните плаќања на акционерите кои продаваат и кои стануваат вработени претставува надомест на вработени.
- (д) *Број на поседувани акции*—Релативниот број на акции кои се поседувани од страна на акционерите кои продаваат и кои остануваат клучни вработени може да претставува индикатор за суштината на аранжманот за неизвесен надомест. На пример, доколку акционерите кои продаваат и кои ги поседувале сите акции во стекнатиот ентитет остануваат како клучни вработени, тој факт може да укаже дека аранжманот е во суштина, аранжман за распределба на добивката кој има за цел да обезбеди надомест за услугите кои се извршени по настанувањето на комбинацијата. Алтернативно, доколку акционерите кои продаваат и кои остануваат како клучни вработени поседувале само мал дел на акции во стекнатиот ентитет и сите акционери кои продаваат добиваат ист износ на неизвесен надомест врз основа на пресметка по-акција, тој факт може да иницира дека неизвесните плаќања се дополнителни надомести. Сопственичкото учество пред стекнувањето кое е поседувано од страна на странки кои се поврзани со акционерите кои продаваат и кои остануваат како клучни вработени, како на пример членови на семејството исто така треба да бидат земени во предвид.
- (ѓ) *Поврзаност со вреднувањето*—Доколку почетниот надомест кој е пренесен на датумот на стекнување се заснован на долниот крај на воспоставениот ранг во вреднувањето на стекнатиот ентитет и формулата за неизвесност која е поврзана со пристапот на вреднување, тој факт може да сугерира дека неизвесните плаќања претставуваат дополнителен надомест. Алтернативно, доколку формулата за неизвесни плаќања е конзистентна со претходните аранжмани за распределба на добивката, тој факт може да укаже дека суштината на аранжманот е да обезбеди надомест на вработените.
- (е) *Формула за одредување на надоместот*—Формулата која се користи за одредување на износот на неизвесното плаќање може да биде корисна при оценувањето на суштината на аранжманот. На пример, доколку неизвесното плаќање е определено врз основа на производ од добивката, кое може да сугерира дека обврската е неизвесен надомест во деловната комбинација и дека формулата има за цел да воспостави или да ја потврди објективната вредност на стекнатиот ентитет. Во спротивно, неизвесното плаќање кое претставува процент од заработувачките може да сугерира дека обврската кон вработените е аранжман на распределба на добивката заради наградување на вработените за извршените услуги.
- (ж) *Други договори и прашања*—Условите на другите аранжмани со акционерите кои продаваат (како аранжмани за да нема конкуренција, извршни договори, консултантски договори и договори за изнајмување на недвижности) и третманот на данокот на добивка на неизвесните плаќања може да укаже дека неизвесните плаќања можат да се припишат на нештото кое не претставува надомест за стекнатиот ентитет. На пример, во врска со стекнувањето, стекнувачот може да пристапи кон аранжман за

наем на недвижност со значаен акционер кој продава. Доколку плаќањата по наем специфицирани во договорот за наем се значително под пазарните, некои или сите од неизвесните плаќања на наемодавателот (акционерот кој продава) кои се барат според одреден договор за неизвесни плаќања можат да бидат, во суштина, плаќања за користење на недвижноста под наем, која стекнувачот треба да ја признае одвоено во неговите финансиски извештаи кои се изготвени по настанувањето на комбинацијата. Во спротивно, доколку договорот за наем ги специфицира плаќањата по наемот кои се конзистентни со пазарните услови за недвижноста под наем, аранжманот за неизвесни плаќања на акционерот кој продава можат да претставуваат неизвесен надомест во деловната комбинација.

Награди за плаќања со акции на стекнувачот во замена за награди поседувани од страна на вработените на стекнатиот ентитет (примена на точка 52(б))

Б56 Стекнувачот може да ги размени своите награди за плаќања со акции (заменувачки награди) за награди кои се поседувани од страна на вработените на стекнатиот ентитет. Размената на опциите на акции или други награди за плаќања со акции во врска со деловната комбинација се евидентираат како модификации на наградите за плаќања акции во согласност со МСФИ 2 *Плаќања врз основа на акции*. Доколку стекнувачот е обврзан да ги замени наградите на стекнатиот ентитет, било сите или дел од наградите на стекнатиот ентитет мерени според пазарни услови, во тој случај треба да ги вклучи во мерењето на пренесениот надомест во деловната комбинација. Стекнувачот е обврзан да ги замени наградите на стекнатиот ентитет доколку стекнатиот ентитет или неговите вработени имаат можност да го извршат плаќањето. На пример, за целите на примена на ова барање, стекнувачот е обврзан да ги замени наградите на стекнатиот ентитет доколку заменувањето е барано според:

- (а) Условите на договорот за стекнување.
- (б) Условите за награди на стекнатиот ентитет.
- (в) Применливите закони или регулативи.

Во одредени ситуации, наградите на стекнатиот ентитет можат да истечат како последица на деловната комбинација. Доколку стекнувачот ги замени тие награди дури и кога не е обврзан да го направи тоа, сите пазарно засновани мерења на заменетите награди треба да бидат признаени како трошоци за награди на вработените во финансиски извештаи кои се изготвени по настанувањето на комбинацијата. Тоа би значело дека, ниту едно од пазарно заснованите мерења на тие награди не треба да биде вклучено во мерењето на пренесениот надомест во деловната комбинација.

Б57 За одредување на делот на заменетата награда кој претставува дел од пренесениот надомест за стекнатиот ентитет и делот кој претставува награда за вработените за услугите кои се извршени по настанување на комбинацијата, стекнувачот треба да ги мери истовремено и заменетите награди доделени од страна на стекнувачот и наградите на стекнатиот ентитет на датумот на стекнување во согласност со МСФИ 2. Делот од пазарно заснованото мерење на заменетата награда кој е дел од префрлениот надомест во размена за стекнатиот ентитет е еднаков на делот од наградата на стекнатиот ентитет кој се припишува на услугата која е извршена пред настанување на комбинацијата.

Б58 Делот од заменетата награда кој може да се припише на услугата која е извршена пред настанување на комбинацијата претставува пазарно засновано мерење на наградата на стекнатиот ентитет помножено со показателот на делот од завршениот период за стекнување на наградата со поголемиот износ од вкупниот периодот за стекнување односно реалниот период за стекнување на наградата на стекнатиот ентитет. Периодот за искористување на наградата е периодот во кој сите специфицирани услови на стекнување треба да бидат задоволени. Условите за стекнување се дефинирани во МСФИ 2.

Б59 Делот од неискористената заменета награда кој може да се припише на услугата која е извршена пред настанување на комбинацијата, и заради тоа е признаен како трошок за награда на вработените во финансиски извештаи изготвени по настанување на комбинацијата, е еднаков

на вкупното пазарно засновано мерење на заменетата награда намалено за припишаниот износ на услугата која е извршена пред настанување на комбинацијата. Заради тоа, стекнувачот го припишува секој вишок на пазарното засновано мерење на заменетата награда над пазарното засновано мерење на заменетата награда на стекнатиот ентитет за услугата која е извршена по настанување на комбинацијата и го признава тој вишок како трошок за награда на вработените во финансиски извештаи изготвени по настанување на комбинацијата. Стекнувачот треба да го припише делот на заменетата награда на услугата која е извршена по настанување на комбинацијата, без оглед на тоа дали вработените ги извршиле сите услуги кои се потребни за остварување на нивните награди пред датумот на стекнување.

- Б60 Делот од неискористените заменети награди кој може да се припише на услугата која е извршена пред настанување на комбинацијата, како и делот кој може да се припише на услугата која е извршена по настанување на комбинацијата, треба да ја одрази најдобрата расположлива проценка за бројот на заменети награди за кои се очекува да бидат стекнати. На пример, доколку пазарно заснованото мерење на делот на заменетата награда кој може да и се припише на услугата која е извршена пред настанување на комбинацијата е ПЕ100 и стекнувачот очекува дека само 95 проценти од наградата ќе бидат остварени, износот вклучен во пренесениот надомест во деловната комбинација изнесува ПЕ95. Промените во проценетиот број на заменетите награди кои се очекува да бидат стекнати, се одразуваат во трошоците за награди на вработените за периодите во кои промените или загубите не се случуваат како исправки на пренесениот надомест во текот на деловната комбинација. Слично на тоа, ефектите на другите настани, какви што се модификации или краен исход од наградите со услови на успешност, кои се случуваат по датумот на стекнување се евидентираат во согласност со МСФИ 2 во утврдувањето на трошоците за награди на вработените за периодот во кој се случил настанот.
- Б61 Истите барања за определување на деловите на заменетата награда кој може да се припише на услугата која е извршена по настанување на комбинацијата и услугата која е извршена по настанување на комбинацијата се применуваат без оглед на тоа дали заменетата награда е класифицирана како обврска или сопственички инструмент во согласност со одредбите на МСФИ 2. Сите промени во пазарно заснованите мерења на наградите класифицирани како обврски по датумот на стекнување и поврзаните ефекти на данокот на добивка се признаваат во финансиски извештаи на стекнувачот изготвени по настанување на комбинацијата во периодот(ите) во кој(и) се случила промената.
- Б62 Ефектите на данокот на добивка за заменетите награди на плаќањата со акции треба да бидат признаени во согласност со одредбите на МСС 12 *Данок на Добивка*.

Други МСФИ кои даваат упатство за последователно мерење и евидентирање (примена на точка 54)

- Б63 Примери за други МСФИ кои даваат упатство за последователно мерење и евидентирање на стекнатите средства и превземените односно настанатите обврски во деловната комбинација вклучуваат:
- (а) МСС 38 кој пропишува евидентирање на нематеријални средства кои можат да се идентификуваат, стекнати за време на деловна комбинација. Стекнувачот го мери гудвилот според износот евидентирн на датумот на стекнување намален за акумулираните загуби поради оштетување. МСС 36 *Оштетување на средствата* пропишува евидентирање на загуби поради оштетување.
 - (б) МСФИ 4 *Договори за осигурување* дава упатство за последователното евидентирање на договорот за осигурување кој е стекнат за време на деловната комбинација.
 - (в) МСС 12 пропишува последователно евидентирање на одложените даночни средства (вклучувајќи и непризнаени одложени даночни средства) и обврски кои се стекнати за време на деловната комбинација.
 - (г) МСФИ 2 дава упатство за последователно мерење и евидентирање на делот на заменетите награди за плаќање со акции издадени од страна на стекнувачот кои се припишуваат на идните услуги од вработените.

- (д) МСС 27 (како што беше изменет во 2008) дава упатство за евидентирање на промените во сопственичкото учествона матичниот ентитет во подружницата по стекнување на контролата.

Обелоденувања (примена на точките 59 и 61)

Б64 Заради задоволување на целите на точката 59, стекнувачот треба да ги обелодени следните информации за секоја деловна комбинација која се случува во текот на периодот на известување:

- (а) Името и опис на стекнатиот ентитет.
- (б) Датум на стекнување.
- (в) Процент на стекнато гласачко сопственичко учество.
- (г) Основните причини за деловната комбинација и опис на тоа како стекнувачот ја стекнал контролата во стекнатиот ентитет.
- (д) Квалитативен опис на факторите кои придонеле за признавање на гудвилот, како што се очекуваното заемно дејство на стекнатиот ентитет и стекнувачот, нематеријални средства кои не се квалификуваат за поединечно признавање или други фактори.
- (ѓ) Објективната вредност на датумот на стекнување на целосниот пренесен надомест и објективната вредност на датумот на стекнување на секоја главна класа на надоместот, како што се:
 - (i) Парични средства.
 - (ii) Други материјални и нематеријални средства, вклучувајќи го деловниот потфат или подружницата на стекнувачот.
 - (iii) Настанати обврски, како на пример, обврска за неизвесен надомест.
 - (iv) Сопственичките учества на стекнувачот, вклучувајќи го бројот на инструментите или издадените учества односно учествата кои можат да се издаваат и методот на утврдување на објективната вредност на тие инструменти или учества.
- (е) За аранжманите за неизвесен надомест и средствата за обесштетување:
 - (i) Износот кој е признаен на датумот на стекнување.
 - (ii) Опис на аранжманот и основите за утврдување на износот на плаќањето.
 - (iii) Проценка на обемот на аутпутот (недисконтиран) или, доколку обемот на аутпутот не може да се процени, фактот и причините поради кои обемот не може да се процени. Доколку максималниот износ на плаќање е неограничен, стекнувачот треба да го обелодени тој факт.
- (ж) За стекнатите побарувања:
 - (i) Објективната вредност на побарувањата.
 - (ii) Бруто побарувањата според договорот.
 - (iii) Најдобрата проценка на датумот на стекнување на договорните парични текови за кои не се очекува да бидат наплатени.

Обелоденувањата треба да бидат дадени за главните класи на побарувања, како што се заемите, директните финансиски наеми и било кои други класи на побарувања.
- (с) Признаениот износ за секоја главна класа на стекнати средства и превземени обврски на датумот на стекнување.
- (и) за секоја неизвесна обврска признаена во согласност со точката 23, потребните информации според точка 85 од МСС 37 *Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства*. Доколку неизвесната обврска не е признаена заради тоа што нејзината

објективна вредност не може веродостојно да се измери, стекнувачот треба да ги обелодени:

- (i) Информациите кои се бараат според точката 86 од МСС 37.
- (ii) Причините кои објаснуваат зошто обврската не може веродостојно да се измери.
- (j) Вкупниот износ на гудвилот кој се очекува да биде одбитна ставка за даночни цели.
- (к) За трансакциите кои се признаени одвоено од стекнувањето на средствата и превземањето на обврски во деловната комбинација во согласност со точка 51:
 - (i) Опис на секоја трансакција.
 - (ii) Како стекнувачот ја евидентирал секоја трансакција.
 - (iii) Признаените износи за секоја трансакција и линиската ставка во финансиските извештаи во кои секој износ бил признаен.
 - (iv) Доколку трансакцијата претставува ефективно подмирување на претходно постоечкиот однос, користениот метод за одредување на износот на подмирување.
- (л) обелоденување на поединечно признаените трансакции кое се бара според (к) треба да го вклучи износот на трошоците поврзани со стекнувањето и одвоено, износот на тие трошоци кои се признаени како расход и линиската ставка или ставки во извештајот за сеопфатна добивка во кој тие трошоци се признаени. Износот на сите останати трошоци кои не се признаени како расход исто така треба да биде обелоденет како и начинот на кој истите биле признаени.
- (љ) При поволна набавка (види ги точките 34–36):
 - (i) Износот на било која добивка признаена во согласност со точката 34 и линиската ставка на извештајот за сеопфатна добивка во кој е признаена добивката.
 - (ii) Опис на причините поради кои настанала добивката.
- (м) За секоја деловна комбинација во која стекнувачот поседува помалку од 100 проценти од сопственичкото учество во стекнатиот ентитет на датумот на стекнување:
 - (i) Износот на неконтролираното учество во стекнатиот ентитет кој е признаен на датумот на стекнување како и основите за мерење за тој износ.
 - (ii) За секое неконтролирано учество во стекнатиот ентитет мерено според објективната вредност, техниките на вреднување и клучните инпути од моделот користени во одредување на таа вредност.
- (н) Во деловна комбинација која е стекната низ фази:
 - (i) Објективната вредност на датумот на стекнување на сопственичките учества во стекнатиот ентитет кои се поседувани од страна на стекнувачот веднаш пред датумот на стекнување.
 - (ii) Износот на секоја добивка или загуба признаена како резултат на повторното мерење до објективната вредност на сопственичките учества во стекнатиот ентитет кои се поседувани од страна на стекнувачот пред деловната комбинација (види точка 42) и линиската ставка во извештајот за сеопфатна добивка во кој добивката или загубата била признаена.
- (њ) Следните информации:
 - (i) Износите на приходите и добивката или загубата на стекнатиот ентитет од датумот на стекнување кои се вклучени во консолидираниот извештај за сеопфатна добивка за периодот на известување.
 - (ii) Приходите и добивката или загубата на комбинираниот ентитет за тековниот период на известување, земајќи во предвид дека датумот на стекнување за

сите деловни комбинации кои се случиле во текот на годината е всушност датумот на почетокот на периодот за годишното известување.

Доколку обелоденувањето на било која информација која е барана од оваа потточка е непрактично, стекнувачот треба да го обелодени тој факт и да објасни зошто обелоденувањето е непрактично. Овој МСФИ го употребува поимот 'непрактично' со истото значење како што е дадено во МСС 8 *сметководствени политики, промени во сметководствените проценки и грешки*.

- Б65 За поединечно нематеријални деловни комбинации кои се случуваат во текот на периодот на известување земени заедно се материјално значајните, стекнувачот треба да ја обелодени збирната информација како што се бара во точката Б64(д)–(њ).
- Б66 Доколку датумот на стекнување на деловната комбинација е по завршувањето на периодот на известување, но пред финансиските извештаи да бидат одобрени за издавање, стекнувачот треба да ја обелодени информацијата која се бара според точката Б64, освен доколку почетното евидентирање на деловната комбинација е некомплетно во времето кога финансиските извештаи се одобрени за издавање. Во таква ситуација, стекнувачот треба да опише кои обелоденувања не можат да се направат и да ги обелодени причините зошто истото не можело да се направи.
- Б67 Заради задоволување на целите на точката 61, стекнувачот треба да ги обелодени следните информации за секоја материјално значајна деловна комбинација односно сите индивидуално нематеријалните деловни комбинации кои заедно претставуваат материјално значајни:
- (а) доколку почетното евидентирање за деловната комбинација е некомплетно (види точка 45) за одредени средства, обврски, неконтролирани учества или ставки кои требало да се земат во предвид, а поради тоа одредени износи се евидентирани провизорно во финансиските извештаи треба да се обелодени:
 - (i) Причините поради кои почетното евидентирање за деловната комбинација е некомплетно.
 - (ii) Средствата, обврските, сопственичките учества или ставките кои треба да се земат во предвид за кои почетното евидентирање е некомплетно.
 - (iii) Природата и износот на било која исправка во текот на периодот на мерење признаена во согласност со точката 49.
 - (б) За секој период на известување по датумот на стекнување додека ентитетот не го наплати, продаде или на поинаков начин го изгуби правото на средство по основ на неизвесен надомест, или додека ентитетот не ја подмири обврската по основ на неизвесен надомест или обврската е откажана или истече:
 - (i) Промени во признаените износи, вклучувајќи ги и разликите кои произлегуваат од подмирувањето.
 - (ii) Промени во обемот на резултатите (недисконтирани) како и причините поради кои се случиле тие промени.
 - (iii) Техниките на вреднување и клучните инпути на моделот кои се користеле за мерење на неизвесниот надомест.
 - (в) За неизвесните обврски кои се признаени во деловната комбинација, стекнувачот треба да обелодени информации кои се бараат според точките 84 и 85 од МСС 37 за секоја класа на резервирање.
 - (г) усогласување на сметководствената вредност на гудвилот на почетокот и на крајот на периодот на известување прикажувајќи го одделно:
 - (i) Бруто износот и акумулираните загуби поради обезвреднување на почетокот на периодот на известување.
 - (ii) Дополнителен гудвил признаен во текот на периодот на известување, освен гудвилот кој е вклучен во групата за отуѓување кој, на датумот на стекнување, ги задоволува критериумите да биде класифициран како чуван

за продажба во согласност со МСФИ 5 *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинато работење*.

- (iii) Исправки како резултат на последователно признавање на одложени даночни средства во текот на периодот на известување во согласност со точката 67.
 - (iv) Гудвил вклучен во групата за отуѓување класифициран како чуван за продажба во согласност со МСФИ 5 и гудвил кој е отпишан во текот на периодот на известување без претходно да биде вклучен во групата за отуѓување класифицирана како чувана за продажба.
 - (v) Загуби поради обезвреднување признаени во текот на периодот на известување во согласност со МСС 36. (МСС 36 бара обелоденување на информации за надоместливиот износ и обезвреднувањето на гудвилот како дополнување на ова барање)
 - (vi) Нето курсни разлики кои се јавуваат за време на периодот на известување во согласност со МСС 21 *Ефекти на промени на девизните курсеви*.
 - (vii) Други промени во сметководствената вредност за време на периодот на известување.
 - (viii) Бруто износот и акумулираните загуби поради обезвреднување на крајот на периодот на известување.
- (д) Износот и објаснувањето за секоја добивка односно загуба признаена за време на периодот на известување која истовремено:
- (i) Се однесува на стекнатите средства кои можат да се идентификуваат или превземени обврски во деловната комбинација која била извршена во тековниот или во претходниот период на известување.
 - (ii) Според големината, природата и фреквентноста треба да бидат обелоденети за подобро разбирање на финансиските извештаи..

Преодни одредби за деловните комбинации кои вклучуваат заеднички ентитети или единствен договор (примена на точката 66)

- Б68 Точката 64 укажува дека овој МСФИ се применува проспективно на деловните комбинации за кои датумот на стекнување е на или по почнувањето на првиот период на известување кој започнува на или по 1 јули 2009 година. Секоја претходна примена е дозволена. Меѓутоа, ентитетот треба да го примени овој МСФИ само на почетокот на годишниот период на известување кој започнува на или по 30 јуни 2007 година. Доколку ентитетот го примени овој МСФИ пред неговиот датум на примена, ентитетот треба да го обелодени тој податок и во исто време да го примени МСС 27 (како што беше изменет во 2008).
- Б69 Барањето за проспективна примена на овој МСФИ ги има следните ефекти врз деловната комбинација која вклучува заеднички ентитети или единствен договор доколку датумот на стекнување за таа деловна комбинација е пред примената на овој МСФИ:
- (а) *Класификација*—Ентитетот треба да продолжи да ги класифицира претходните деловни комбинации во согласност со претходните сметководствени политики на ентитетот за овие комбинации.
 - (б) *Претходно признаен гудвил*—На почетокот на првиот период на известување во кој овој МСФИ е применет, сметководствената вредност на гудвилот кој произлегува од претходните деловни комбинации треба да претставува негова сметководствена вредност на тој датум во согласност со претходните сметководствени политики на ентитетот. При определувањето на тој износ, ентитетот треба да елиминира било каква акумулирана амортизација на тој гудвил како и било кое соодветно

намалување на гудвилот. Не треба да се прават други исправки во сметководствената вредност на гудвилот.

- (в) *Гудвил претходно признаен како намалување од главнината*—Претходните сметководствени политики на ентитетот може да резултирале во признавање на гудвил кој произлегувал од претходните деловни комбинации како намалување на главнината. Во оваа ситуација ентитетот не треба да го признае тој гудвил како средство на почетокот на првиот период на известување во кој овој МСФИ е применет. Ентитетот не треба да го признае во добивката или загубата, било кој дел од тој гудвил при неговото отуѓување во целост или само дел од деловен потфат на кој се однесува гудвилот односно обезвреднување на единица која генерира пари на која се однесува гудвилот.
- (г) *Последователно евидентирање на гудвилот*—Од почетокот на првиот период на известување во кој овој МСФИ е применет, ентитетот треба да прекине со амортизацијата на гудвилот кој произлегува од претходната деловна комбинација и да го тестира за обезвреднување во согласност со МСС 36.
- (д) *Претходно признаен негативен гудвил*—Ентитетот кој ја евидентирал претходната деловна комбинација со примена на методот на набавка постои можност да призна одложен кредит за вишокот на неговото учество во нето објективната вредност на средствата и обврските на стекнатиот ентитет кои можат да се идентификуваат над трошоците за тоа учество (понекогаш наречен негативен гудвил). Доколку е ова случај, ентитетот треба да ја отпише сметководствената вредност на тој одложен кредит на почетокот на првиот период на известување во кој овој МСФИ е применет преку соодветна исправка на почетното салдо на задржаната добивка на тој датум.