



Hrvatska revizorska komora

Stručno savjetovanje ovlaštenih
revizora u organizaciji Hrvatske
revizorske komore za 2021. godinu

Računovodstvene metode za obračun poslovnih spajanja pod zajedničkom kontrolom prema IASB prijedlogu

Prof. dr. sc. Hrvoje Perčević



Računovodstvene metode za obračun poslovnih spajanja pod zajedničkom kontrolom prema IASB prijedlogu

Napomena:

Sadržaj ovog prezentacijskog materijala je informativnog karaktera i njegova uporaba ne oslobađa korisnika od poduzimanja potrebnih mjera predostrožnosti prije njegove uporabe odnosno ne oslobađa korisnika od obveze primjene izvornih zakonskih odredbi i pravila struke, s toga se ni Hrvatska revizorska komora niti autor prezentacijskog materijala ne mogu smatrati odgovornima prilikom uporabe ili u vezi s uporabom sadržaja koji se nalaze u prezentacijskom materijalu.

Uporaba sadržaja i podataka iz ovog prezentacijskog materijala dopuštena je pod uvjetom navođenja izvora podataka, osim u slučajevima kada je naznačeno drugačije.



Računovodstvene metode za obračun poslovnih spajanja pod zajedničkom kontrolom prema IASB prijedlogu

Sadržaj

- Uvod
- Definicija i primjeri poslovnih spajanja pod zajedničkom kontrolom
- IASB-ov prijedlog za obračun poslovnih spajanja pod zajedničkom kontrolom
- Primjena metode stjecanja
- Primjena metode knjigovodstvene vrijednosti



Uvod

- MSFI 3 utvrđuje načela i zahtjeve koji se odnose na obračun poslovnih spajanja
 - > Primjena metode stjecanja
- MSFI 3 se primjenjuje na sva poslovna spajanja osim na:
 - > Zajedničke poslove koji se obračunavaju u financijskim izvještajima zajedničkog posla
 - > Stjecanje imovine ili grupe imovine koja nije poslovna djelatnost
 - > **Poslovna spajanja pod zajedničkom kontrolom**

Uvod

- Poslovna spajanja pod zajedničkom kontrolom su izvan djelokruga MSFI-a 3
- Primjena različitih računovodstvenih politika za poslovna spajanja pod zajedničkom kontrolom u praksi
 - > Istovrsne transakcije se različito obračunavaju u različitim subjektima
 - > Otežana komparabilnost financijskih izvještaja sastavljenim prema istim standardima (MSFI)
- IASB je pokrenuo projekt razvoja računovodstvenog okvira za poslovna spajanja pod zajedničkom kontrolom i objavio discussion paper u studenom 2020



Poslovno spajanje subjekata pod zajedničkom kontrolom

- Poslovno spajanje u kojem su svi subjekti ili sva poslovanja koja se spajaju pod krajnjom kontrolom iste strane ili strana i prije i nakon poslovnog spajanja, a ta kontrola nije privremena
- Poslovna spajanja subjekata ili poslovanja unutar grupe, pri čemu krajnje matično društvo ostaje isto, i prije i nakon poslovnog spajanja
- Destruktuiranje grupe



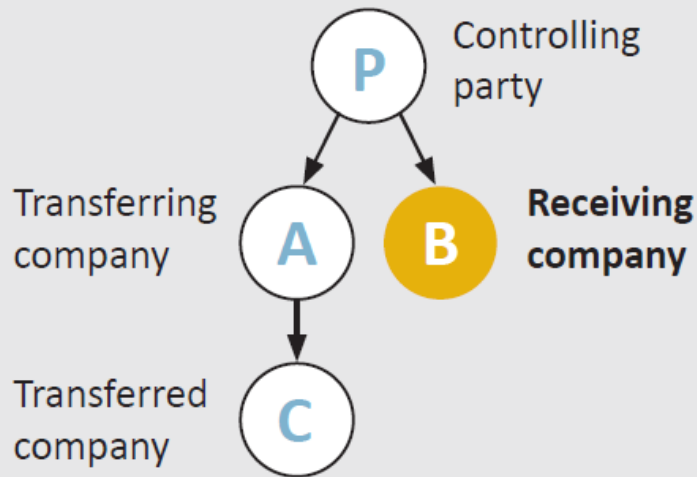
Primjeri poslovnih spajanja pod zajedničkom kontrolom

- ◉ Poslovna spajanja između ovisnih društava unutar iste grupe
- ◉ Pripajanje jednog ovisnog društva matičnom društvu ili drugom ovisnom društvu unutar iste grupe
- ◉ Spajanje dvaju ovisnih društava u novoosnovano društvo pod kontrolom istog krajnjeg matičnog društva
- ◉ Stjecanje poslovanja od društva unutar iste grupe
- ◉ Formiranje novog društva unutar grupe koje
edumatica

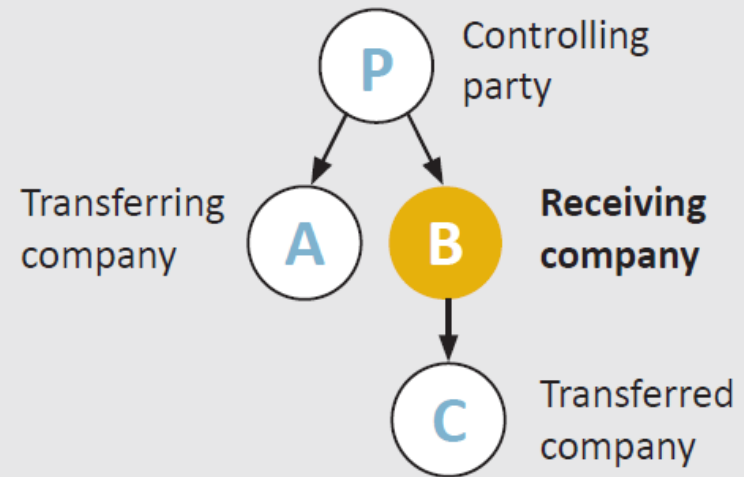


Primjer poslovnog spajanja pod zajedničkom kontrolom

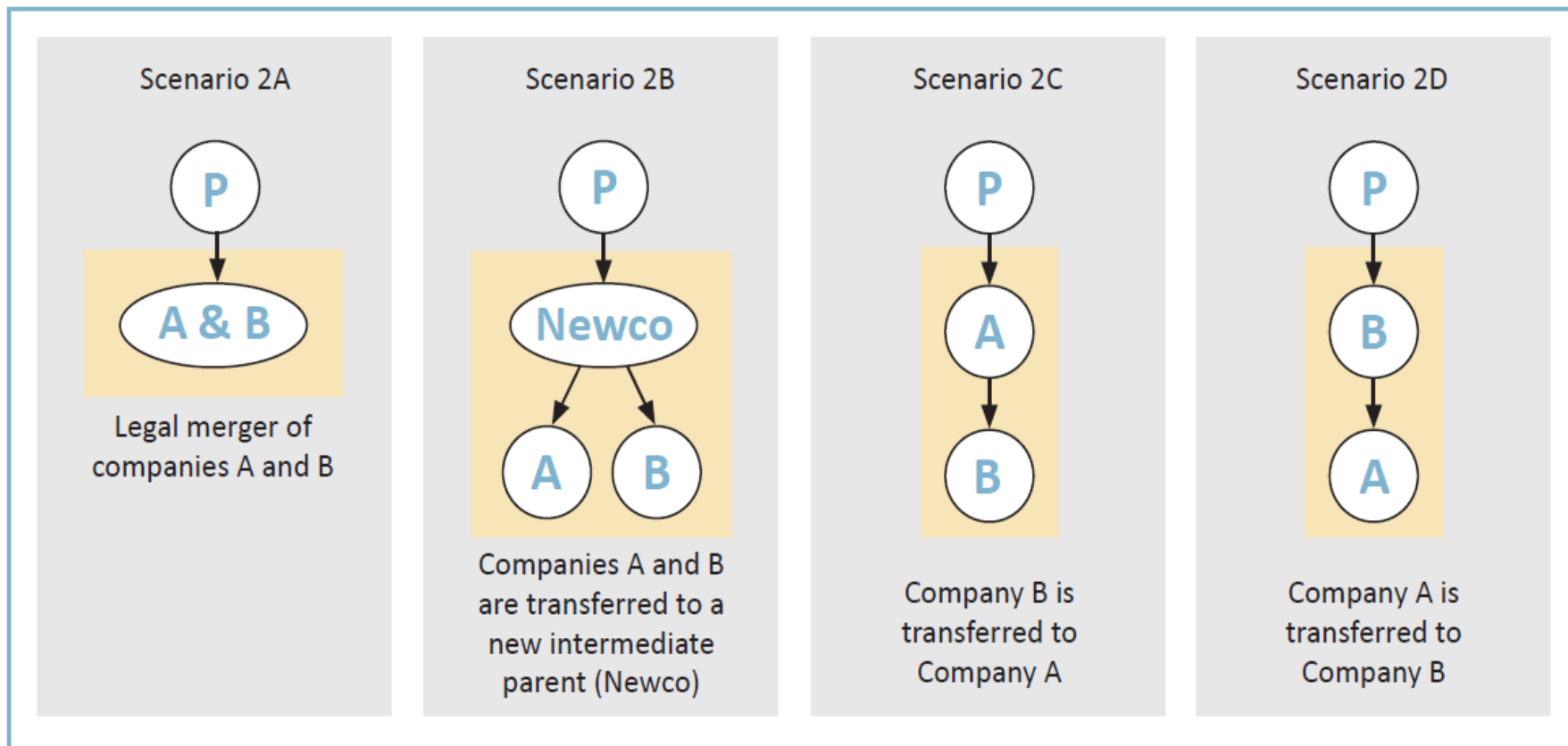
Before the combination



After the combination



Primjeri poslovnih spajanja pod zajedničkom kontrolom



Izvor: IASB (2020, November) Business Combinations under Common Control. Discussion paper. Retrieved from <https://cdn.ifrs.org/-/media/project/business-combinations-under-common-control/discussion-paper-bcucc-november-2020.pdf>

Računovodstvene metode za poslovna spajanja pod ZK

- ◉ Metoda knjigovodstvene vrijednosti
 - > Imovina i obveze transferiranog društva ili poslovanja se mjere po njihovim knjigovodstvenim vrijednostima i
 - > Svaka razlika između troška poslovnog spajanja knjigovodstvene vrijednosti neto imovine transferiranog društva ili poslovanja se priznaje u kapital
- ◉ Postoje različite varijante metode knjigovodstvene vrijednosti u praksi
 - > Metoda knjigovodstvene vrijednosti transferiranog društva
 - Imovina i obveze transferiranog društva se mjere po knjigovodstvenim vrijednostima transferiranog društva
 - > Metoda knjigovodstvene vrijednosti kontrolirajućeg subjekta
 - Imovina i obveze transferiranog društva se mjere po knjigovodstvenim vrijednostima kontrolirajućeg subjekta (knjigovodstvene vrijednosti u konsolidiranim financijskim izvještajima)
- ◉ Metoda stjecanja (MSFI 3)
 - > Identifikacija stjecatelja
 - > Imovina i obveze transferiranog društva se mjere po njihovim fer vrijednostima na datum poslovnog spajanja
 - > Priznavanje i mjerenje goodwilla ili dobiti od povoljne kupnje



Polazna razmatranja IASB-a

- Jesu li, i u kojim slučajevima, poslovna spajanja pod zajedničkom kontrolom slična poslovnim spajanjima iz djelokruga MSFI-a 3?
 - > Poslovna spajanja pod zajedničkom kontrolom koja utječu na nekontrolirajuće udjele
 - Nekontrolirajući udjeli stječu vlasničke udjele u ekonomskim resursima transferiranog društva
- Koje informacije bi bile najkorisnije korisnicima financijskih izvještaja društva primatelja?
 - > Nekontrolirajući udjeli, potencijalni investitori i kreditori koriste iste informacije kao i u poslovnim spajanjima iz djelokruga MSFI-a 3
- Bi li koristi od pružanja tih informacija opravdale troškova pružanja?
 - > Jesu li nekontrolirajući udjeli povezane strane društva primatelja?
 - > Je li društvo primatelj kotirajuće društvo?
 - > Nekotirajuća društva



Preliminarna stajališta IASB-a

- Niti metoda stjecanja niti metoda knjigovodstvene vrijednosti se ne bi trebala primjenjivati u svim poslovnim spajanjima pod zajedničkom kontrolom
- Metoda stjecanja bi se trebala primjenjivati za poslovna spajanja pod zajedničkom kontrolom koja utječu na nekontrolirajuće udjele društva primatelja, uvažavajući troškove i koristi njezine primjene te ostala praktična razmatranja
 - > Sva ostala poslovna spajanja pod zajedničkom kontrolom bi se trebala obračunavati metodom knjigovodstvene vrijednosti

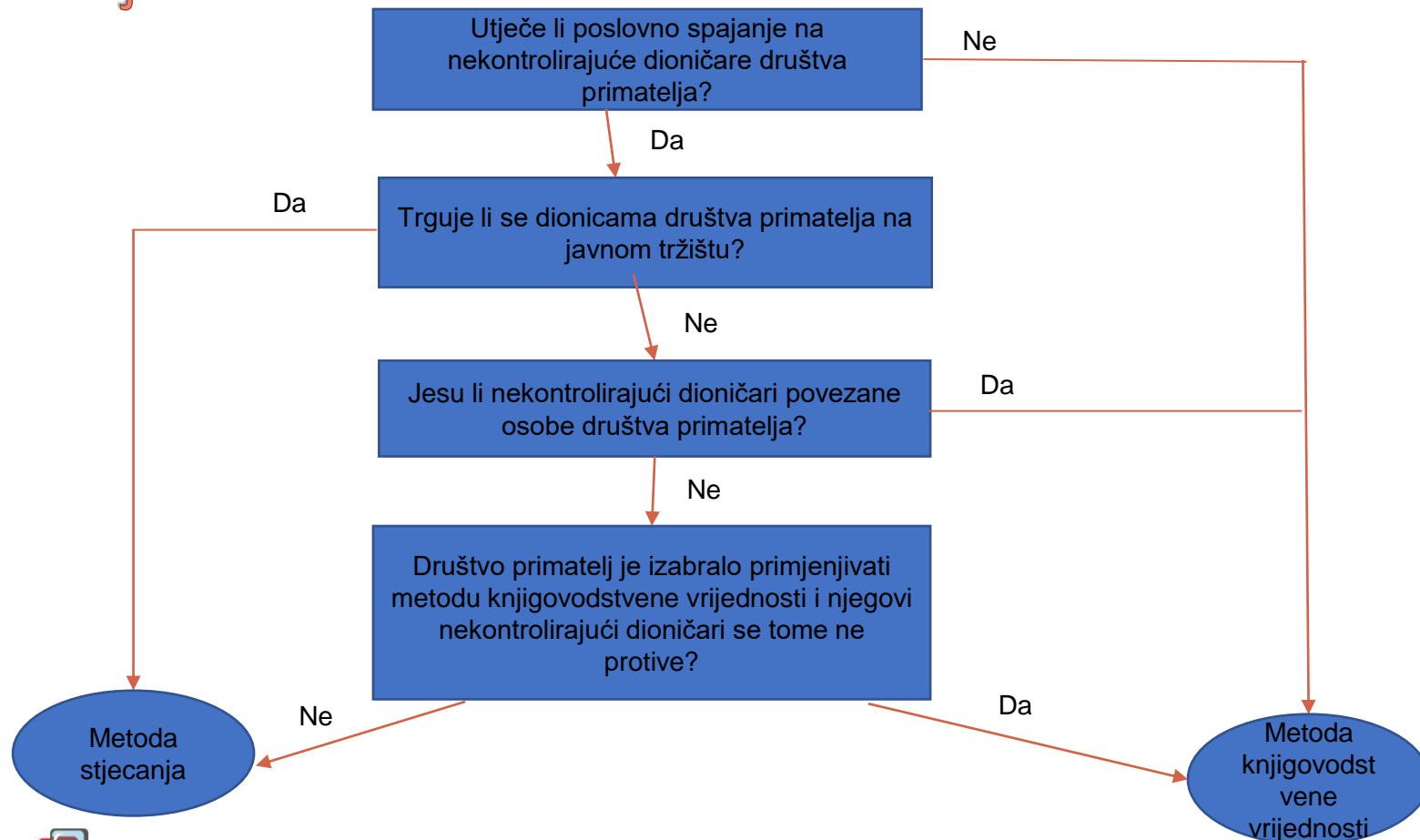


Preliminarna stajališta IASB-a

- Za poslovna spajanja pod zajedničkom kontrolom koja utječu na nekontrolirajuće udjele društva primatelja
 - > Ako se vlasničkim udjelima društva primatelja trguje na javnom tržištu, društvo primatelj bi trebalo primijeniti metodu stjecanja
 - > Ako se vlasničkim udjelima društva primatelja ne trguje na javnom tržištu
 - Primjena metode knjigovodstvene vrijednosti je dozvoljena ako su o tome informirani svi nekontrolirajući udjeli i tome se ne protive (opcijsko izuzeće od primjene metode stjecanja) i
 - Društvo primatelj primjenjuje metodu knjigovodstvene vrijednosti ako su svi nekontrolirajući udjeli povezane osobe društva primatelja (izuzeće od primjene metode stjecanja)



IASB-ov prijedlog za primjenu metoda obračuna poslovnih spajanja pod zajedničkom kontrolom



Učinci implementacije IASB-ovog prijedloga

Sadašnje stanje

Metoda stjecanja	Metoda stjecanja i varijante metode knjigovodstvene vrijednosti
Poslovna spajanja iz djelokruga MSFI-a 3	Poslovna spajanja pod zajedničkom kontrolom

IASB-ov prijedlog

Metoda stjecanja	Jedinstvena metoda knjigovodstvene vrijednosti (specificirana u MSFI)
Poslovna spajanja iz djelokruga MSFI-a 3 i slična spajanja pod zajedničkom kontrolom	Ostala poslovna spajanja pod zajedničkom kontrolom



Primjena metode stjecanja

- ◉ Primjenjuju se na način određen u MSFI-u 3
 - > Utvrđivanje stjecatelja
 - > Određivanje datuma stjecanja
 - > Priznavanje i mjerenje utvrdive imovine i preuzetih obveza te nekontrolirajućeg interesa
 - Imovina i obveze stečenika se mjere po fer vrijedostima na datum poslovnog spajanja, uz određena izuzeća
 - Nekontrolirajući interes u stečeniku se mjeri ili po fer vrijednosti ili udjelom u fer vrijednosti neto imovine stečenika
 - > Priznavanje i mjerenje goodwilla ili dobiti od povoljne kupnje
 - Naknada za stjecanje $>$ fer vrijednosti neto imovine \rightarrow goodwill
 - Naknada za stjecanje $<$ fer vrijednosti neto imovine \rightarrow dobit od povoljne kupnje



Primjena metode stjecanja

- ◉ Moguć utjecaj kontrolirajućeg subjekta (matice) na visinu naknade za stjecanje
 - > Naknada za stjecanje u poslovnim spajanjima pod zajedničkom kontrolom \neq naknadi za stjecanje u poslovnim spajanjima između nepovezanih strana
 - Razlika između naknada tretira se kao transakcija s vlasnicima koji djeluju u svojstvu vlasnika
 - Ako je plaćena naknada viša, prekomjerni iznos naknade predstavlja distribuciju kapitala društva primatelja transferiranom društvu odnosno kontrolirajućem subjektu
 - Ako je plaćena naknada niža, razlika predstavlja doprinos kapitalu društva primatelja od strane transferiranog društva odnosno kontrolirajućeg subjekta



Primjena metode stjecanja

- IASB ne zahtijeva od društva primatelja identifikaciju, priznavanje i mjerenje distribucije kapitala kod primjene metode stjecanja u poslovnim spajanjima pod zajedničkom kontrolom
 - > Iznos razlike između više plaćene naknade i naknade između nepovezanih strana priznaje se kao goodwill
- IASB zahtijeva da se iznos fer vrijednosti utvrdive imovine i preuzetih obveza transferiranog društva iznad plaćene naknade za stjecanje prizna kao povećanje kapitala kod primjene metode stjecanja u poslovnim spajanjima pod zajedničkom kontrolom

Primjena metode knjigovodstvene vrijednosti

- Mjerenje imovine i obveza preuzetog (transferiranog) društva po knjigovodstvenim vrijednostima transferiranog (preuzetog) društva
 - > Knjigovodstvene vrijednosti u financijskim izvještajima transferiranog društva



Primjena metode knjigovodstvene vrijednosti

- ◎ Mjerenje naknade za stjecanje
 - > Naknada plaćena vlastitim dionicama
 - IASB ne propisuje način mjerenja naknade plaćene vlastitim dionicama
 - Moguće mjerenje po nominalnoj ili po fer vrijednosti
 - > Naknada plaćena imovinom
 - Mjerenje naknade po knjigovodstvenoj vrijednosti imovine društva preuzimatelja na dan poslovnog spajanja
 - > Naknada plaćena stvaranjem ili preuzimanjem obveza
 - Mjerenje naknade u visini iznosa određenog kod inicijalnog priznavanja obveze na datum poslovnog spajanja prema MSFI-ima



Primjena metode knjigovodstvene vrijednosti

- Priznavanje transakcijskih troškova poslovnog spajanja u rashode u razdoblju nastanka
 - > Osim troškova izdavanja dionica i dužničkih instrumenata koji se obračunavaju u skladu s primijenjenim MSFI-ima
- Društvo preuzimatelj uključuje u svoje financijske izvještaje imovinu, obveze, prihode i rashode preuzetog društva prospektivno od datuma poslovnog snižavanja

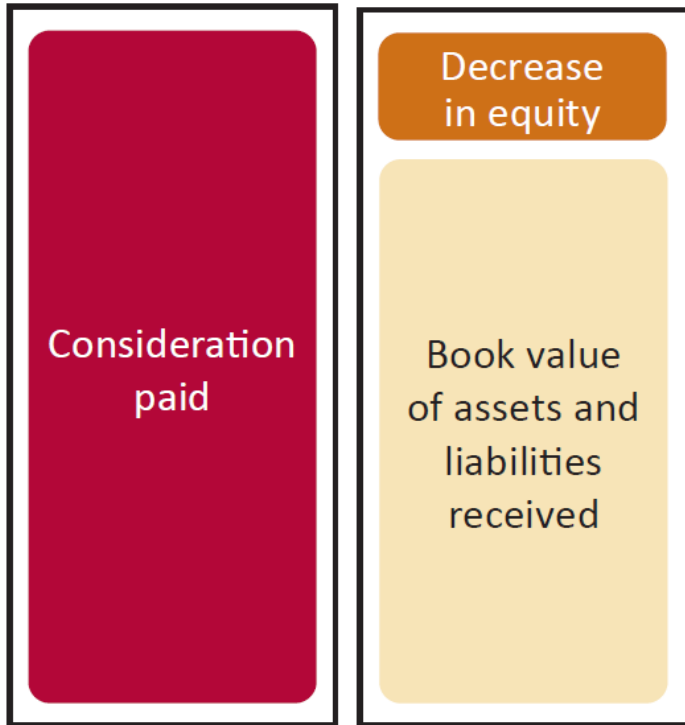


Primjena metode knjigovodstvene vrijednosti

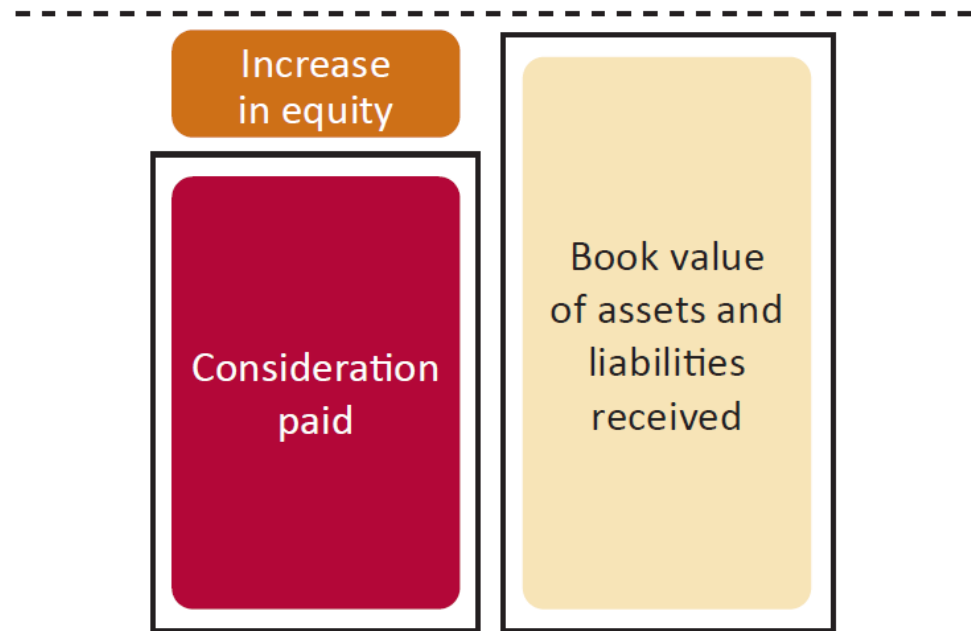
- Priznavanje razlike između plaćene naknade i knjigovodstvene vrijednosti preuzete imovine i obveza u kapital društva preuzimatelja
- IASB nije definirao u koju komponentu ili komponente kapitala društvo preuzimatelj prezentira razliku između plaćene naknade i knjigovodstvene vrijednosti preuzete imovine i obveza transferiranog društva



Razlika između naknade i knjigovodstvene vrijednosti preuzete imovine i obveza



Consideration paid is higher than book value of assets and liabilities received



Consideration paid is lower than book value of assets and liabilities received

Zahtjevi za objavljivanjem

- ◎ Primjena metode stjecanja
 - > Objava informacija navedenih u MSFI-u 3 i u Discussion Paper *Business Combinations—Disclosures, Goodwill and Impairment*
 - > IASB će objaviti uputu o primjeni ovih zahtjeva za objavljivanjem zajedno sa zahtjevima za objavljivanjem iz MRS-a 24 kod objavljivanja informacija o poslovnim spajanjima pod zajedničkom kontrolom



Zahtjevi za objavljivanjem

- ◉ Primjena metode knjigovodstvene vrijednosti
 - > Neki, ali ne svi, zahtjevi za objavljivanjem iz MSFI-a 3 zajedno s poboljšanjima navedenim u Discussion Paper *Business Combinations—Disclosures, Goodwill and Impairment*
 - > Nema zahtjeva za objavljivanjem informacija prije poslovnog spajanja
 - > Društvo preuzimatelj objavljuje:
 - Iznos priznat u kapitalu u visini razlike između plaćene naknade i knjigovodstvene vrijednosti preuzete imovine i obveza
 - Komponentu ili komponente kapitala u koje je uključena ta razlika



Zaključak

- Poslovna spajanja pod zajedničkom kontrolom su izvan djelokruga MSFI-a 3
- Primjena različitih računovodstvenih politika poslovnih spajanja pod zajedničkom kontrolom u praksi
- Istovrsne transakcije se različito obračunavaju u financijskim izvještajima subjekata koji primjenjuju iste standarde
- IASB je pokrenuo projekt razvoja računovodstvenog okvira za poslovna spajanja pod zajedničkom kontrolom
- Poslovna spajanja pod zajedničkom kontrolom koja su slična poslovnim spajanjima iz MSFI-a 3 obračunavaju se primjenom metode stjecanja iz MSFI-a 3
 - > Poslovna spajanja koja utječu na nekontrolirajuće udjele
 - > Dionicama društva preuzimatelja se trguje na uređenom tržištu
 - > Nekontrolirajući dioničari nisu povezane osobe i protive se metodi knjigovodstvene vrijednosti
- Ostala poslovna spajanja obračunavaju se primjenom jedinstvene metode knjigovodstvene vrijednosti



Računovodstvene metode za obračun poslovnih spajanja pod zajedničkom kontrolom pream IASB prijedlogu

Izvori i literatura:

Deloitte (2020, November). A roadmap to accounting for business combinations. Retrived from <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/audit/articles/a-roadmap-to-accounting-for-business-combinations.html>

Grant Thornton (2018, June). Common control business combinations. Retrieved from <https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/ifrs/ifrs-viewpoint-4---common-control-business-combinations.pdf>

IASB (2020, February). Business combinations under common control. Agenda paper 23B Due process. Staff paper. Retrieved from <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2020/february/iasb/ap23b-bcucc.pdf>

IASB (2020, November) Business Combinations under Common Control. Discussion paper. Retrieved from <https://cdn.ifrs.org/-/media/project/business-combinations-under-common-control/discussion-paper-bcucc-november-2020.pdf>

International Financial Reporting Standard 3 Business combinations (2018). Retrieved from <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-3-business-combinations/>

Perčević, H., Ercegović, M. (2021) Possible approaches for accounting od business combinations under common control – Evidence from Croatian consolidated groups. Proceedings of FEB Zagreb 12th International Odyssey Conference on Economics and Business / Šimurina, Jurica ; Braje Načinović, Ivana ; ds.). Zagreb: Ekonomski fakultet Zagreb, p. 106-120 DOI: 10.22598/odyssey/2021.3



Računovodstvene metode za obračun poslovnih spajanja pod zajedničkom kontrolom prema IASB prijedlogu

Hvala na pozornosti!

Kontakti: hpercevic@net.efzg.hr

