

NARIADENIE KOMISIE (ES) č. 495/2009

z 3. júna 2009,

ktorým sa mení a dopĺňa nariadenie (ES) č. 1126/2008, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy, pokiaľ ide o medzinárodný štandard finančného výkazníctva (IFRS) 3

(Text s významom pre EHP)

KOMISIA EURÓPSKÝCH SPOLOČENSTIEV,

so zreteľom na Zmluvu o založení Európskeho spoločenstva,

so zreteľom na nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem⁽¹⁾, a najmä na jeho článok 3 ods. 1,

keďže:

(1) Nariadením Komisie (ES) č. 1126/2008⁽²⁾ sa prijali určité medzinárodné štandardy a interpretácie, ktoré existovali k 15. októbru 2008.

(2) Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB) uverejnila 10. januára 2008 medzinárodný štandard finančného výkazníctva (IFRS) 3 (v revidovanom znení) *Podnikové kombinácie* (ďalej len „revidovaný IFRS 3“). V revidovanom IFRS 3 sa ustanovujú zásady a pravidlá týkajúce sa toho, ako nadobúdateľ v podnikovej kombinácii musí vykazovať a oceňovať vo svojich účtovných knihách rôzne prvky (ako napríklad identifikovateľný majetok, prevzaté záväzky, nekontrolné podiely a goodwill) súvisiace so spôsobom účtovania akvizíčnej transakcie. Takisto určuje informácie, ktoré sa majú zverejniť, pokiaľ ide o takéto transakcie.

(3) Konzultácia so skupinou odborných znalcov (TEG) Európskej poradnej skupiny pre finančné výkazníctvo (EFRAG) potvrdzuje, že zrevidovaný štandard IFRS 3 spĺňa technické kritériá na prijatie stanovené v článku 3 ods. 2 nariadenia (ES) č. 1606/2002. V súlade s rozhodnutím Komisie č. 2006/505/ES zo 14. júla 2006 o zriadení poradnej skupiny pre posudzovanie noriem na účely poskytovania poradenstva Komisii týkajúceho sa objektívnosti a neutrality stanovísk Európskej poradnej skupiny pre finančné výkazníctvo (EFRAG)⁽³⁾ poradná skupina pre posudzovanie noriem posúdila stanovisko EFRAG-u ku schváleniu a informovala Komisiu, že toto stanovisko je vyvážené a objektívne.

(4) Následkom prijatia zmien a doplnení IFRS 3 sú zmeny a doplnenia IFRS 1, IFRS 2, IFRS 7, medzinárodného účtovného štandardu (IAS) 12, IAS 16, IAS 28, IAS 32, IAS 33, IAS 34, IAS 36, IAS 37, IAS 38, IAS 39 a interpretácie 9 Výboru pre výklad medzinárodného finančného výkazníctva (IFRIC) s cieľom zaistiť konzistentnosť medzi medzinárodnými účtovnými štandardmi.

(5) Nariadenie (ES) č. 1126/2008 by sa preto malo zodpovedajúcim spôsobom zmeniť a doplniť.

(6) Opatrenia ustanovené v tomto nariadení sú v súlade so stanoviskom Regulačného výboru pre účtovníctvo,

PRIJALA TOTO NARIADENIE:

Článok 1

Príloha k nariadeniu (ES) č. 1126/2008 sa mení a dopĺňa takto:

1. Medzinárodný štandard finančného výkazníctva (IFRS) 3 *Podnikové kombinácie* sa nahrádza revidovaným IFRS 3, ako sa ustanovuje v prílohe k tomuto nariadeniu;

2. IFRS 1, IFRS 2, IFRS 7, medzinárodný účtovný štandard (IAS) 12, IAS 16, IAS 28, IAS 32, IAS 33, IAS 34, IAS 36, IAS 37, IAS 38, IAS 39 a interpretácia 9 Výboru pre výklad medzinárodného výkazníctva (IFRIC) sa menia a dopĺňajú v súlade so zmenami a doplneniami IFRS 3, ako sa ustanovuje v prílohe k tomuto nariadeniu.

Článok 2

Každá spoločnosť uplatňuje revidovaný IFRS 3, ako sa ustanovuje v prílohe k tomuto nariadeniu, od dátumu začiatku svojho prvého finančného roka začínajúceho sa po 30. júni 2009.

⁽¹⁾ Ú. v. ES L 243, 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ Ú. v. EÚ L 320, 29.11.2008, s. 1.

⁽³⁾ Ú. v. EÚ L 199, 21.7.2006, s. 33.

Článok 3

Toto nariadenie nadobúda účinnosť tretím dňom po jeho uverejnení v *Úradnom vestníku Európskej únie*.

Toto nariadenie je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch.

V Bruseli 3. júna 2009

Za Komisiu
Charlie McCREEVY
člen Komisie

PRÍLOHA

MEDZINÁRODNÉ ÚČTOVNÉ ŠTANDARDY

IFRS 3	Podnikové kombinácie
--------	----------------------

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 3

Podnikové kombinácie

CIEĽ

1. Cieľ tohto IFRS je zlepšiť relevantnosť, spoľahlivosť a porovnateľnosť informácií, ktoré o *podnikovej kombinácii* a jej vplyvoch uvádza vykazujúca účtovná jednotka vo svojej účtovnej závierke. V tomto IFRS sa na dosiahnutie tohto cieľa ustanovujú zásady a požiadavky týkajúce sa toho, ako *nadobúdateľ*:
 - a) vo svojej účtovnej závierke vykazuje a oceňuje *identifikovateľný* nadobúdaný majetok a každý *nekontrolný* podiel v *nadobúdanom subjekte*,
 - b) vykazuje a oceňuje *goodwill* nadobudnutý v podnikovej kombinácii alebo zisk z výhodnej kúpy a
 - c) určuje, ktoré informácie zverejní, aby umožnil používateľom svojej účtovnej závierky vyhodnotiť povahu a finančné vplyvy podnikovej kombinácie.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Tento IFRS sa uplatňuje na transakciu alebo inú udalosť, ktorá zodpovedá definícii podnikovej kombinácie. Tento štandard IFRS sa nevzťahuje na:
 - a) vytvorenie spoločného podniku,
 - b) nadobudnutie aktíva alebo skupiny aktív, ktoré nepredstavujú *podnik*. V takýchto prípadoch nadobúdateľ identifikuje a vykazuje jednotlivé nadobudnuté identifikovateľné aktíva (vrátane tých aktív, ktoré zodpovedajú definícii a kritériám vykazovania *nehmotného majetku* v IAS 38 *Nehmotný majetok*), a prevzaté záväzky. Obstarávacia cena skupiny sa k dátumu nákupu alokuje k jednotlivým identifikovateľným aktívam a záväzkom na základe ich relatívnych *reálnych hodnôt*. Z takejto transakcie alebo udalosti nevzniká *goodwill*,
 - c) kombináciu účtovných jednotiek alebo podnikov, ktoré sú spoluovládané (príslušný návod na uplatňovanie poskytujú odseky B1 až B4).

IDENTIFIKÁCIA PODNIKOVEJ KOMBINÁCIE

3. **Účtovná jednotka určí, či transakcia alebo iná udalosť je podnikovou kombináciou, a to tak, že uplatní definíciu uvedenú v tomto IFRS, ktorou sa požaduje, aby nadobudnuté aktíva a prevzaté záväzky predstavovali podnik. Ak nadobudnuté aktíva nepredstavujú podnik, vykazujúca účtovná jednotka zaúčtuje transakciu alebo inú udalosť ako nadobudnutie aktív. V odsekoch B5 až B12 sa poskytuje návod na identifikáciu podnikovej kombinácie a definícia podniku.**

METÓDA AKVIZÍCIE

4. **Účtovná jednotka zaúčtuje každú podnikovú kombináciu pomocou metódy akvizície.**
5. Pri uplatňovaní metódy akvizície treba:
 - a) identifikovať nadobúdateľa,
 - b) určiť *dátum nadobudnutia*,
 - c) vykazovanie a oceňovanie identifikovateľného nadobudnutého majetku, prevzatých záväzkov a akéhokoľvek nekontrolného podielu v nadobúdanom subjekte a
 - d) vykázať a oceniť *goodwill* alebo zisk z výhodnej kúpy.

Identifikácia nadobúdateľa

6. **Pri každej podnikovej kombinácii musí byť jedna z kombinujúcich sa účtovných jednotiek identifikovaná ako nadobúdateľ.**
7. Návod uvedený v IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka* sa používa na identifikovanie nadobúdateľa (účtovnej jednotky, ktorá ovládne nadobúdaný subjekt). Ak došlo k podnikovej kombinácii, ale uplatnenie návodu uvedeného v IAS 27 jasne nenaznačuje, ktorá z kombinujúcich sa účtovných jednotiek je nadobúdateľom, pri tomto určovaní sa berú do úvahy faktory uvedené v odsekoch B14 až B18.

Určenie dátumu nadobudnutia

8. **Nadobúdateľ identifikuje dátum nadobudnutia, ktorý predstavuje dátum, ku ktorému ovládne nadobúdaný subjekt.**

9. Dátum, ku ktorému nadobúdateľ ovládne nadobúdaný subjekt, je spravidla dátum, ku ktorému nadobúdateľ zákonne prevedie plnenie, nadobudne aktíva a prevezme záväzky nadobúdaného subjektu – dátum uzavretia. Nadobúdateľ by však mohol dosiahnuť ovládanie ku skoršiemu alebo neskoršiemu dátumu ako je dátum uzavretia. Napríklad dátum nadobudnutia predchádza dátumu uzavretia, ak sa písomnou dohodou ustanovuje, že nadobúdateľ ovládne nadobúdaný subjekt k dátumu pred dátumom uzavretia. Nadobúdateľ pri identifikovaní dátumu nadobudnutia zohľadňuje všetky príslušné skutočnosti a okolnosti.

Vykazovanie a oceňovanie identifikovateľného nadobudnutého majetku, prevzatých záväzkov a akéhokoľvek nekontrolného podielu v nadobúdanom subjekte

Zásada vykazovania

10. **Nadobúdateľ vykáže k dátumu nadobudnutia oddelene od goodwillu identifikovateľný nadobúdaný majetok, prevzaté záväzky a každý nekontrolný podiel v nadobúdanom subjekte. Na vykazovanie identifikovateľného nadobudnutého majetku a prevzatých záväzkov sa vzťahujú podmienky vymedzené v odsekoch 11 a 12.**

Podmienky vykazovania

11. Na to, aby identifikovateľný nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky mohli byť vykázané ako súčasť uplatnenia metódy akvizície, musia k dátumu nadobudnutia zodpovedať definíciám majetku a záväzkov v *Konceptnom rámci prípravy a prezentácie účtovnej závierky*. Napríklad v prípade, keď nadobúdateľ očakáva vznik nákladov, ale nie ich povinný v budúcnosti vynaložiť v súvislosti s uskutočnením svojho plánu ukončiť činnosť nadobúdaného subjektu alebo ukončiť niektoré zamestnanecké pomery alebo premiestniť zamestnancov nadobúdaného subjektu, tieto náklady nie sú k dátumu nadobudnutia záväzkami. Nadobúdateľ preto tieto náklady nevykazuje ako súčasť uplatnenia metódy akvizície. Nadobúdateľ namiesto toho vykazuje tieto náklady vo svojej účtovnej závierke po kombinácii v súlade s inými IFRS.
12. Okrem toho, aby identifikovateľný nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky spĺňali kritériá na vykazovanie ako súčasť uplatnenia metódy akvizície, musia skôr predstavovať súčasť toho, čo si nadobúdateľ a nadobúdaný subjekt (alebo jeho bývalí vlastníci) vymenili v rámci transakcie podnikovej kombinácie, ako predstavovať výsledok osobitných transakcií. Nadobúdateľ uplatní návod uvedený v odsekoch 51 až 53, aby určil, ktorý identifikovateľný nadobudnutý majetok alebo ktoré prevzaté záväzky predstavujú pre nadobúdaný subjekt súčasť výmeny, a ktoré sú prípadne výsledkom oddelených transakcií, ktoré sa majú zaúčtovať v súlade s ich povahou a platnými IFRS.
13. Výsledkom uplatnenia zásady a podmienok vykazovania nadobúdateľom môže byť vykázanie niektorých aktív a záväzkov, ktoré nadobúdaný subjekt predtým vo svojej účtovnej závierke nevykazoval ako aktíva a záväzky. Nadobúdateľ napríklad vykazuje nadobudnutý identifikovateľný nehmotný majetok, ako je obchodná značka, patent, alebo vzťahy so zákazníkmi, ktoré nadobúdaný subjekt vo svojej účtovnej závierke nevykazoval ako majetok a záväzky, pretože ich vytvoril interne a súvisiace náklady účtoval do výdavkov.
14. V odsekoch B28 až B40 sa poskytuje návod na vykazovanie operatívnych lízingov a nehmotného majetku. V odsekoch 22 až 28 sa ustanovujú typy identifikovateľných aktív a záväzkov, medzi ktoré patria položky, pre ktoré IFRS poskytuje obmedzené výnimky zo zásady a z podmienok vykazovania.

Klasifikácia alebo určenie identifikovateľného nadobudnutého majetku a prevzatých záväzkov v rámci podnikovej kombinácie

15. **K dátumu nadobudnutia nadobúdateľ klasifikuje alebo určí identifikovateľný nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky na účely následného uplatňovania iných IFRS. Nadobúdateľ uskutoční túto klasifikáciu alebo určenie na základe zmluvných podmienok, ekonomických podmienok, svojich prevádzkových a účtovných politík a ostatných príslušných podmienok podľa toho, ako existujú k dátumu nadobudnutia.**
16. IFRS ustanovujú v niektorých situáciách odlišné účtovanie v závislosti od toho, ako účtovná jednotka klasifikuje alebo určí konkrétny majetok alebo záväzok. Príklady klasifikácie alebo určenia účelu, ktoré uskutočňuje nadobúdateľ na základe príslušných podmienok podľa toho, ako existujú k dátumu nadobudnutia, zahŕňajú, ale neobmedzujú sa na, tieto skutočnosti:
- a) klasifikácia konkrétnych finančných aktív a záväzkov ako finančné aktívum alebo záväzok v reálnej hodnote prostredníctvom zisku alebo straty alebo ako finančné aktívum k dispozícii na predaj alebo držané do splatnosti, v súlade s IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*,
 - b) označenie derivátového nástroja ako zabezpečovacieho nástroja v súlade s IAS 39 a
 - c) posúdenie, či by mal byť vložený derivát oddelený od hostiteľskej zmluvy v súlade s IAS 39 (čo je záležitosťou „klasifikácie“, keďže IFRS používa tento pojem).

17. V tomto IFRS sa poskytujú dve výnimky zo zásady v odseku 15:

- a) klasifikácia lízingovej zmluvy buď ako operatívny lízing alebo finančný lízing v súlade s IAS 17 *Lízingy* a
- b) klasifikácia zmluvy ako poistná zmluva v súlade s IFRS 4 *Poistné zmluvy*.

Nadobúdateľ klasifikuje tieto zmluvy na základe zmluvných podmienok a ostatných faktorov k začiatku trvania zmluvy (alebo, ak sa upravili zmluvné podmienky spôsobom, ktorým by sa zmenila klasifikácia zmluvy, k dátumu tejto úpravy, ktorým by mohol byť dátum nadobudnutia).

Zásada oceňovania

18. Nadobúdateľ oceňuje identifikovateľný nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky v reálnej hodnote k dátumu nadobudnutia.

19. Pri každej podnikovej kombinácii nadobúdateľ ocení každý nekontrolný podiel v nadobúdanom subjekte reálnou hodnotou alebo pomerným podielom nekontrolného podielu v čistých identifikovateľných aktívach nadobúdaného subjektu.
20. V odsekoch B41 až B45 sa poskytuje návod na určovanie reálnej hodnoty konkrétneho identifikovateľného majetku a nekontrolného podielu v nadobúdanom subjekte. V odsekoch 24 až 31 sa ustanovujú typy identifikovateľných aktív a záväzkov, v ktorých sú zahrnuté položky, pre ktoré sa v tomto IFRS poskytujú obmedzené výnimky zo zásady oceňovania.

Výnimky zo zásad vykazovania alebo oceňovania

21. V tomto IFRS sa poskytujú obmedzené výnimky zo zásad vykazovania a oceňovania uvedených v tomto štandarde. V odsekoch 22 až 31 sa vymedzujú konkrétne položky, pre ktoré sa poskytujú výnimky, ako aj povaha týchto výnimiek. Nadobúdateľ zaúčtuje tieto položky na základe uplatnenia požiadaviek uvedených v odsekoch 22 až 31, čoho výsledkom môže byť to, že niektoré položky sa:
- a) vykazujú buď na základe uplatnenia dodatočných zásad vykazovania k tým, ktoré sú v odsekoch 11 a 12, alebo na základe uplatnenia požiadaviek iných IFRS, s výsledkami, ktoré sa líšia od uplatnenia zásad a podmienok vykazovania,
 - b) oceňujú inou sumou, ako sú ich reálne hodnoty k dátumu nadobudnutia.

Výnimka zo zásady vykazovania

Podmienené záväzky

22. V IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva* sa podmienený záväzok definuje ako:

- a) alebo nevzniknutím jednej alebo viacerých neurčitých budúcich udalostí, ktoré nie sú úplne ovládané účtovnou jednotkou, b)
- b) súčasná povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí, ale nevykazuje sa, pretože:
 - i) nie je pravdepodobné, že na vysporiadanie záväzku bude potrebný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky; alebo
 - ii) výšku záväzku nie je možné oceniť s dostatočnou spoľahlivosťou.

23. Požiadavky uvedené v IAS 37 sa neuplatňujú na určenie toho, ktoré podmienené záväzky sa majú vykazať k dátumu nadobudnutia. Nadobúdateľ namiesto toho vykazuje k dátumu nadobudnutia podmienený záväzok prevzatý v podnikovej kombinácii, ak tento podmienený záväzok predstavuje súčasný záväzok, ktorý vzniká ako následok minulých udalostí a jeho reálnu hodnotu je možné spoľahlivo určiť. Nadobúdateľ preto na rozdiel od IAS 37 vykazuje k dátumu nadobudnutia podmienený záväzok, prevzatý v podnikovej kombinácii, aj keď nie je pravdepodobné, že na vysporiadanie záväzku bude potrebný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky. Odsek 56 obsahuje návod na následné účtovanie podmienených záväzkov.

Výnimky zo zásad vykazovania a zo zásad oceňovania

Dane z príjmov

24. Nadobúdateľ vykazuje a oceňuje odloženú daňovú pohľadávku alebo záväzok, vznikajúci z nadobudnutého majetku a prevzatých záväzkov v podnikovej kombinácii, v súlade s IAS 12 *Dane z príjmov*.

25. Nadobúdateľ zaúčtuje možné daňové vplyvy dočasných rozdielov a umorovania daňovej straty nadobúdaného subjektu, ktoré existujú k dátumu nadobudnutia alebo vznikajú ako výsledok nadobudnutia, v súlade s IAS 12.

Zamestnanecké požitky

26. Nadobúdateľ vykazuje a oceňuje odložený daňový pohľadávku (alebo prípadný majetok) vzťahujúcu sa na zamestnanecké požitky nadobúdaného subjektu, v súlade s IAS 19 *Zamestnanecké požitky*.

Majetok z odškodnenia

27. Predávajúci sa v rámci podnikovej kombinácie môže zmluvne zaviazat' nahradiť nadobúdateľovi škodu vzniknutú v dôsledku podmienenej udalosti alebo neistoty v súvislosti s určitým majetkom alebo záväzkom alebo ich časťou. Predávajúci môže napríklad odškodniť nadobúdateľa v prípade strát nad stanovenú sumu, vznikajúcich z konkrétnej podmienenej udalosti; inými slovami, predávajúci sa zaručí, že záväzok nadobúdateľa neprevýši stanovenú sumu. Následkom toho získa nadobúdateľ majetok z odškodnenia. Nadobúdateľ vykáže majetok z odškodnenia ocenený na rovnakom základe ako odškodňovanú položku v rovnakom čase, ku ktorému vykáže odškodňovanú položku, s výhradou potreby vytvoriť opravnú položku na nevymožiteľné sumy. Ak teda odškodnenie súvisí s majetkom alebo záväzkom, ktoré sa vykazujú k dátumu nadobudnutia a oceňujú reálnou hodnotou k dátumu jeho nadobudnutia, nadobúdateľ vykáže k dátumu nadobudnutia majetok z odškodnenia ocenený reálnou hodnotou k dátumu jeho nadobudnutia. Vplyvy neistoty týkajúcej sa budúcich peňažných tokov vzhľadom na úvahy o vymožiteľnosti sú v prípade majetku z odškodnenia zahrnuté do ocenenia reálnou hodnotou a osobitná opravná položka k oceneniu nie je potrebná (príslušný návod na uplatňovanie poskytuje odsek B41).

28. V niektorých prípadoch odškodnenie môže súvisieť s majetkom alebo záväzkom, ktoré sú výnimkami zo zásad vykazovania alebo oceňovania. Odškodnenie sa môže napríklad týkať podmieneného záväzku, ktorý sa k dátumu nadobudnutia nevykáže, pretože jeho reálnu hodnotu nemožno k tomuto dátumu spoľahlivo určiť. V alternatívnom prípade sa môže odškodnenie vzťahovať na majetok alebo záväzok, ktorý je napríklad výsledkom zamestnaneckého požitku, ktorý sa oceňuje na inom základe ako je reálna hodnota k dátumu nadobudnutia. Za týchto okolností sa majetok z odškodnenia vykazuje a oceňuje s použitím predpokladov konzistentných s tými, ktoré sa použili na ocenenie odškodňovanej položky, s výhradou posúdenia vymožiteľnosti majetku z odškodnenia vykonaného manažmentom a akýchkoľvek zmluvných obmedzení odškodňovanej sumy. Odsek 57 obsahuje návod na následné zaúčtovanie majetku z odškodnenia.

Výnimky zo zásady oceňovania

Znovunadobudnuté práva

29. Nadobúdateľ oceňuje hodnotu znovunadobudnutého práva, vykázaného ako nehmotný majetok, na základe zostávajúcej doby vyplývajúcej z príslušnej zmluvy bez ohľadu na to, či by účastníci trhu pri určovaní jeho reálnej hodnoty zvažovali možné obnovenia zmlúv. Príslušný návod na uplatňovanie je v odsekoch B35 až B36.

Prísľuby platieb formou akcií

30. Nadobúdateľ oceňuje záväzok alebo nástroj vlastného imania v súvislosti s nahradením príslubov platieb formou akcií nadobúdaného subjektu príslubmi platieb formou akcií nadobúdateľa v súlade s metódou IFRS 2 *Platby na základe podielov*. (V tomto IFRS sa výsledok tejto metódy označuje ako „trhové ocenenie“ príslubu.)

Majetok držaný na predaj

31. Nadobúdateľ oceňuje k dátumu nadobudnutia nadobudnutý dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie), ktorý je v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti* klasifikovaný ako držaný na predaj, reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj v súlade s odsekmi 15 až 18 tohto IFRS.

Vykazovanie a oceňovanie goodwillu alebo zisku z výhodnej kúpy

32. Nadobúdateľ vykazuje k dátumu nadobudnutia goodwill ocenený vo výške prebytku a) nad b), kde:

a) je súhrn:

i) **prevedeného plnenia oceneného v súlade s IFRS, ktorý spravidla požaduje reálnu hodnotu k dátumu nadobudnutia (pozri odsek 37);**

ii) **sumy každého nekontrolného podielu v nadobúdanom subjekte v súlade s týmto IFRS; a**

iii) reálnej hodnoty, ktorú mal k dátumu nadobudnutia predtým vlastnený podiel nadobúdateľa na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu, a to v prípade podnikovej kombinácie realizovanej vo fázach (pozri odseky 41 a 42).

b) rozdiel medzi hodnotami identifikovateľného majetku k dátumu nadobudnutia a prevzatých záväzkov ocenených v súlade s týmto IFRS.

33. V podnikovej kombinácii, v rámci ktorej si nadobúdateľ a nadobúdaný subjekt (alebo jeho bývalí vlastníci) vymenia iba podiely na vlastnom imaní, môže byť reálna hodnota podielov na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu k dátumu nadobudnutia oceneľná spoľahlivejšie, ako reálna hodnota podielov na vlastnom imaní nadobúdateľa k dátumu nadobudnutia. V takom prípade nadobúdateľ stanoví hodnotu goodwillu s použitím reálnej hodnoty podielov na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu k dátumu nadobudnutia namiesto reálnej hodnoty prevádzaných podielov na vlastnom imaní k dátumu nadobudnutia. Na stanovenie hodnoty goodwillu v podnikovej kombinácii, pri ktorej nedošlo k prevodu plnenia, nadobúdateľ použije reálnu hodnotu nadobúdateľovho podielu na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu k dátumu nadobudnutia, určenú s použitím techniky oceňovania, namiesto reálnej hodnoty prevedeného plnenia k dátumu nadobudnutia [odsek 32 písm. a) bod i)]. Príslušný návod na uplatňovanie je v odsekoch B46 až B49.

Výhodné kúpy

34. Nadobúdateľ príležitostne uskutoční výhodnú kúpu, ktorá predstavuje podnikovú kombináciu, v rámci ktorej suma podľa odseku 32 písm. b) presiahne súhrnnú hodnotu súm konkretizovaných v odseku 32 písm. a). Ak tento rozdiel zostáva po uplatnení požiadaviek paragrafu 36, nadobúdateľ vykáže k dátumu nadobudnutia výsledný zisk v hospodárskom výsledku. Zisk sa priradí nadobúdateľovi.
35. Výhodná kúpa by mohla napríklad nastať pri podnikovej kombinácii, ktorá je núteným predajom, pri ktorom predávajúci koná pod nátlakom. Výnimky z vykazovania alebo oceňovania určitých položiek uvedených v odsekoch 22 až 31 však môžu mať za následok aj vykázanie zisku (alebo zmenu sumy vykázaného zisku) z výhodnej kúpy.
36. Nadobúdateľ predtým, ako sa vykáže zisk z výhodnej kúpy, opätovne posúdi, či správne identifikoval všetky nadobudnuté aktíva a všetky prevzaté záväzky, a vykáže všetky dodatočné aktíva alebo záväzky, ktoré sa identifikovali pri tomto posúdení. Nadobúdateľ potom preverí postupy použité na ocenenie súm, ktorých vykázanie sa požaduje v tomto IFRS k dátumu nadobudnutia pri každej z týchto položiek:

- a) identifikovateľný nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky,
- b) prípadný nekontrolný podiel v nadobúdanom subjekte,
- c) v prípade podnikovej kombinácie realizovanej vo fázach, predtým vlastnený podiel nadobúdateľa na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu a
- d) prevedené plnenie.

Cieľom posúdenia je zaistiť, aby ocenenia zodpovedajúcim spôsobom odzrkadľovali zváženie všetkých dostupných informácií k dátumu nadobudnutia.

Prevedené plnenie

37. Plnenie prevedené v rámci podnikovej kombinácie sa oceňuje reálnou hodnotou, ktorá sa vypočíta ako súčet reálnych hodnôt, ktoré majú k dátumu nadobudnutia majetok prevedený nadobúdateľom, záväzky, ktoré vznikli nadobúdateľovi voči bývalým vlastníkom nadobúdaného subjektu, a podiely na vlastnom imaní emitované nadobúdateľom. (Akákoľvek časť prísľubov nadobúdateľa na platby formou akcií, ktorá je vymenená za prísľuby, vlastnené zamestnancami nadobúdaného subjektu, ktoré sú zahrnuté do plnenia, ktorého prevod sa uskutočnil v rámci podnikovej kombinácie, sa však oceňuje skôr v súlade s odsekom 30, ako reálnou hodnotou.) Medzi príklady možných foriem plnenia patria peniaze, ostatné aktíva, podnik alebo dcérska spoločnosť nadobúdateľa, podmienené plnenie, kmeňové alebo prioritné nástroje vlastného imania, opcie, warranty a členské podiely v podielových združeniach.
38. Prevedené plnenie môže zahŕňať majetok alebo záväzky nadobúdateľa, ktorých účtovné hodnoty sú odlišné od ich reálnych hodnôt k dátumu nadobudnutia (napríklad nepenažný majetok alebo podnik nadobúdateľa). V takomto prípade nadobúdateľ opätovne ocení prevedený majetok alebo záväzky na ich reálne hodnoty k dátumu nadobudnutia a vykáže prípadné výsledné zisky alebo straty v hospodárskom výsledku. Niekedy však po podnikovej kombinácii prevedený majetok alebo záväzky zostávajú v kombinovanej účtovnej jednotke (napríklad z toho dôvodu, že majetok alebo záväzky sa previedli nadobúdanému subjektu namiesto jeho bývalým vlastníkom) a nadobúdateľ si tak ponecháva kontrolu nad nimi. V takej situácii nadobúdateľ ocení tento majetok a tieto záväzky v účtovných hodnotách, ktoré mali bezprostredne pred dátumom nadobudnutia, a tak pred podnikovou kombináciou ako aj po nej nevykazuje zisk alebo stratu z majetku alebo záväzkov, ktoré ovláda.

Podmienené plnenie

39. Plnenie, ktoré nadobúdateľ prevedie výmenou za nadobúdaný subjekt, zahŕňa každý majetok alebo záväzok vyplývajúci z dohody o podmienenom plnení (pozri odsek 37). Nadobúdateľ vykáže reálnu hodnotu podmieneného plnenia k dátumu nadobudnutia ako súčasť plnenia prevedeného výmenou za nadobúdaný subjekt.
40. Nadobúdateľ klasifikuje povinnosť uhradiť podmienené plnenie ako záväzok alebo ako vlastné imanie na základe definícií nástrojov vlastného imania a finančného záväzku v odseku 11 IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*, alebo na základe iných uplatniteľných IFRS. Nadobúdateľ klasifikuje právo na vrátenie predtým prevedeného plnenia ako majetok, ak sú splnené stanovené podmienky. Odsek 58 obsahuje návod na následné zaúčtovanie podmieneného plnenia.

Dodatočný návod na uplatňovanie metódy akvizície na konkrétne typy podnikových kombinácií*Podniková kombinácia realizovaná vo fázach*

41. Nadobúdateľ niekedy ovládne nadobúdaný subjekt, v ktorom pred dátumom nadobudnutia vlastnil podiel na vlastnom imaní. Napríklad k 31. decembru 20X1 účtovná jednotka A drží 35 % nekontrolný podiel na vlastnom imaní účtovnej jednotky B. K tomuto dátumu účtovná jednotka A odkúpi ešte 40 % podiel v účtovnej jednotke B, čo jej umožní ovládať účtovnú jednotku B. V tomto IFRS sa takáto transakcia nazýva podnikovou kombináciou realizovanou vo fázach, ktorá sa niekedy nazýva aj postupným nadobudnutím.
42. V podnikovej kombinácii realizovanej vo fázach nadobúdateľ opätovne ocení svoje predtým držané podiely v nadobúdanom subjekte vo výške ich reálnej hodnoty k dátumu nadobudnutia a vykáže prípadný výsledný zisk alebo stratu v zisku alebo strate. Mohlo sa stať, že v predchádzajúcich obdobiach vykazovania nadobúdateľ vykázal zmeny hodnoty svojich podielov na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu v ostatných súčiastiach komplexného výsledku (napríklad preto, že investícia bola klasifikovaná ako investícia k dispozícii na predaj). V takom prípade sa suma, ktorá bola vykázaná v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, vykazuje na rovnakom základe ako by sa vykazovala, keby nadobúdateľ priamo vyradil predtým držaný podiel na vlastnom imaní.

Podniková kombinácia realizovaná bez prevodu plnenia

43. Nadobúdateľ niekedy ovládne nadobúdaný subjekt bez toho, aby došlo k prevodu plnenia. Na tieto kombinácie sa uplatňuje účtovanie pomocou metódy akvizície. Medzi takéto okolnosti patria tieto:
- a) Nadobúdaný subjekt spätne odkúpi pre existujúceho investora (nadobúdateľa) dostatočný počet svojich vlastných akcií, s cieľom dosiahnuť ovládanie.
 - b) Skončí sa platnosť práv menšinového veta, ktoré predtým znemožňovali nadobúdateľovi ovládať nadobúdaný subjekt, v ktorom nadobúdateľ držal väčšinové hlasovacie práva.
 - c) Nadobúdateľ a nadobúdaný subjekt sa dohodnú na skombinovaní svojich podnikov len prostredníctvom zmluvy. Nadobúdateľ tak k dátumu nadobudnutia, alebo predtým, neprevedie výmenou za ovládanie nadobúdaného subjektu žiadne plnenie a nedrží podiely na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu. Medzi príklady podnikových kombinácií realizovaných iba prostredníctvom zmluvy patrí spojenie dvoch podnikov v rámci dohody o zviazanosti alebo vytvorenie duálne kótovanej korporácie.
44. V podnikovej kombinácii realizovanej len prostredníctvom zmluvy priradí nadobúdateľ vlastníkom nadobúdaného subjektu sumu čistých aktív nadobúdaného subjektu vykázaných v súlade s týmto IFRS. Inými slovami, podiely na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu držané inými stranami ako je nadobúdateľ, predstavujú v účtovnej závierke nadobúdateľa po kombinácii nekontrolný podiel aj vtedy, keď všetky podiely na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu sú priradené k nekontrolnému podielu.

Obdobie oceňovania

45. Ak je prvotné účtovanie podnikovej kombinácie ku koncu obdobia vykazovania, v ktorom ku kombinácii došlo, neúplné, nadobúdateľ vo svojej účtovnej závierke vykáže predbežné sumy položiek, ktorých zaúčtovanie je neúplné. Počas obdobia oceňovania nadobúdateľ retrospektívne upraví predbežné sumy, vykázané k dátumu nadobudnutia, aby sa odzrkadlili nové informácie získané o skutočnostiach a okolnostiach, ktoré existovali k dátumu nadobudnutia a ktoré by v prípade, že by boli známe, ovplyvnili ocenenie súm vykázaných k tomuto dátumu. Počas obdobia oceňovania nadobúdateľ takisto retrospektívne vykáže dodatočný majetok a záväzky, ak sa získali nové informácie o skutočnostiach a okolnostiach, ktoré existovali k dátumu nadobudnutia a ktoré by v prípade, že by boli známe, mali za následok vykázanie tohto majetku a týchto záväzkov k tomuto dátumu. Obdobie oceňovania sa končí v okamihu, keď nadobúdateľ získa informácie, ktoré vyhľadával o skutočnostiach a okolnostiach existujúcich k dátumu nadobudnutia, alebo keď zistí, že viac informácií nie je možné získať. Obdobie oceňovania však nemôže presiahnuť jeden rok od dátumu nadobudnutia.

46. Obdobie oceňovania je obdobie po dátume nadobudnutia, počas ktorého môže nadobúdateľ upraviť predbežné sumy vykázané v rámci podnikovej kombinácie. Obdobie oceňovania poskytuje nadobúdateľovi primeraný čas na získanie informácií potrebných na identifikáciu a ocenenie nasledujúcich položiek, a to k dátumu nadobudnutia v súlade s požiadavkami tohto IFRS:
- a) identifikovateľný nadobúdaný majetok, prevzaté záväzky a každý nekontrolný podiel v nadobúdanom subjekte,
 - b) plnenie preveďené nadobúdanému subjektu (alebo iná suma použitá pri oceňovaní goodwillu),
 - c) v prípade podnikovej kombinácie realizovanej vo fázach podiel na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu predtým držaný nadobúdateľom a
 - d) výsledný goodwill alebo zisk z výhodnej kúpy.
47. Nadobúdateľ pri zisťovaní, či by z informácií získaných po dátume nadobudnutia mala vyplývať úprava predbežných vykázaných súm, alebo či tieto informácie vyplývajú z udalostí, ktoré nastali po dátume nadobudnutia, zohľadňuje všetky príslušné faktory. Medzi príslušné faktory patrí dátum získania dodatočných informácií a to, či môže nadobúdateľ identifikovať dôvod zmeny predbežných súm. Do informácií získaných krátko po dátume nadobudnutia sa s väčšou pravdepodobnosťou budú premietiť skutočnosti, ktoré existovali k dátumu nadobudnutia, ako informácie získané o niekoľko mesiacov neskôr. Napríklad s výnimkou prípadov, keď je možné identifikovať ovplyvňujúcu udalosť, predaj majetku tretej osobe krátko po dátume nadobudnutia za sumu, ktorá sa výrazne líši od jeho reálnej hodnoty určenej k tomuto dátumu, pravdepodobne naznačuje chybu v predbežnej sume.
48. Nadobúdateľ vykazuje zvýšenie (zníženie) predbežnej sumy vykazanej pre identifikovateľný majetok (záväzok) pomocou zníženia (zvýšenia) goodwillu. Nové informácie získané počas obdobia oceňovania by však niekedy mohli mať za následok vykázanie úpravy predbežnej sumy viac ako jedného aktíva alebo záväzku. Napríklad nadobúdateľ by mohol prevziať záväzok uhradiť škody týkajúce sa nehody v jednej z prevádzok nadobúdaného subjektu, ktorá je čiastočne alebo úplne pokrytá poistením zodpovednosti nadobúdaného subjektu. Ak nadobúdateľ získa počas obdobia oceňovania novú informáciu o reálnej hodnote tohto záväzku k dátumu nadobudnutia, úprava goodwillu vyplývajúca zo zmeny predbežnej sumy vykazanej pri záväzku by sa kompenzovala (úplne alebo čiastočne) pomocou príslušnej úpravy goodwillu vyplývajúcej zo zmeny predbežnej sumy vykazanej pri pohľadávke nároku voči poisťovateľovi.
49. Počas obdobia oceňovania nadobúdateľ vykazuje úpravy predbežných súm, ako keby bolo k dátumu nadobudnutia záúčtovanie podnikovej kombinácie úplné. Nadobúdateľ tak podľa potreby preskúma porovnateľné informácie za predchádzajúce obdobia, vykázané v účtovnej závierke, vrátane uskutočnenia všetkých zmien odpisovania, amortizácie alebo iných vplyvov na výnosy vykázaných pri dokončovaní prvotného účtovania.
50. Po skončení obdobia oceňovania nadobúdateľ preskúma účtovanie podnikovej kombinácie iba s cieľom opraviť chybu v súlade s IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

Určovanie toho, čo predstavuje súčasť transakcie podnikovej kombinácie

51. Nadobúdateľ a nadobúdaný subjekt môžu mať pred začatím rokovaní o podnikovej kombinácii predchádzajúci vzťah alebo inú dohodu, alebo môžu počas rokovaní uzavrieť dohodu, ktorá je oddelená od podnikovej kombinácie. V každej z týchto situácií nadobúdateľ identifikuje všetky sumy, ktoré nie sú súčasťou toho, čo si nadobúdateľ a nadobúdaný subjekt (alebo jeho bývalí vlastníci) vymenili v podnikovej kombinácii, t. j. sumy, ktoré nepredstavujú súčasť výmeny za nadobúdaný subjekt. Nadobúdateľ vykazuje ako súčasť uplatnenia metódy akvizície iba plnenia, ktoré sa previedli za nadobúdaný subjekt, a nadobudnutý majetok a záväzky prevzaté výmenou za nadobúdaný subjekt. Samostatné transakcie sa záúčtujú v súlade s príslušnými IFRS.
52. Transakcia uzatvorená pred kombináciou nadobúdateľom alebo v mene nadobúdateľa, alebo skôr primárne v prospech nadobúdateľa alebo kombinovanej účtovnej jednotky, než primárne v prospech nadobúdaného subjektu (alebo jeho bývalých vlastníkov), je pravdepodobne samostatnou transakciou. Príklady samostatných transakcií, ktoré nemajú byť súčasťou uplatňovania metódy akvizície, sú tieto:
- a) transakcia, ktorej výsledkom je vysporiadanie predchádzajúceho vzťahu medzi nadobúdateľom a nadobúdaným subjektom,
 - b) transakcia, ktorou sú zamestnanci alebo bývalí vlastníci nadobúdaného subjektu odmeňovaní za budúce služby, a
 - c) transakcia, ktorou sa nadobúdanému subjektu alebo jeho bývalým vlastníkom vyplácajú úhrady nákladov nadobúdateľa súvisiacich s nadobudnutím.

Príslušný návod na uplatňovanie je v odsekoch B50 až B62.

Náklady súvisiace s nadobudnutím

53. Náklady súvisiace s nadobudnutím sú náklady, ktoré vynaloží nadobúdateľ na uskutočnenie podnikovej kombinácie. Do týchto nákladov patria odmeny za sprostredkovanie; poradenstvo, právne, účtovné, oceňovacie a iné honoráre za odbornú prácu alebo konzultácie; všeobecné administratívne náklady vrátane nákladov na udržiavanie organizačnej zložky pre akvizície; a náklady na registráciu a emisiu dlhových a majetkových cenných papierov. Nadobúdateľ zaúčtuje náklady súvisiace s nadobudnutím ako výdavky v období, v ktorom sú vynaložené náklady a v ktorom sú prijaté služby, s jednou výnimkou. Náklady na emisiu dlhových alebo majetkových cenných papierov sa vykazujú v súlade s IAS 32 a IAS 39.

NÁSLEDNÉ OCEŇOVANIE A ÚČTOVANIE

54. **Nadobúdateľ vo všeobecnosti následne oceňuje a účtuje majetok nadobudnutý, záväzky prevzaté alebo vzniknuté a nástroje vlastného imania emitované v rámci podnikovej kombinácie v súlade s ostatnými uplatniteľnými IFRS na tieto položky, v závislosti od ich povahy. V tomto IFRS sa však poskytuje návod na následné oceňovanie a účtovanie ďalej uvedených nadobudnutých aktív, prevzatých alebo vzniknutých záväzkov a nástrojov vlastného imania, emitovaných v rámci podnikovej kombinácie:**

- a) **znovunadobudnuté práva,**
- b) **podmienené záväzky vykázané k dátumu nadobudnutia,**
- c) **majetok z odškodnenia a**
- d) **podmienené plnenie.**

Príslušný návod na uplatňovanie je v odseku B63.

Znovunadobudnuté práva

55. Znovunadobudnuté právo vykázané ako nehmotný majetok sa amortizuje počas zostatkového zmluvného obdobia zmluvy, ktorou bolo právo poskytnuté. Nadobúdateľ, ktorý následne predá znovunadobudnuté právo tretej strane, zahrnie účtovnú hodnotu nehmotného majetku do určovania zisku alebo straty z predaja.

Podmienené záväzky

56. Po prvotnom vykázaní a predtým, ako je záväzok vysporiadaný, zrušený alebo uplynie jeho platnosť, nadobúdateľ ocení podmienený záväzok vykázaný v rámci podnikovej kombinácie v sume vyššej zo:

- a) sumy, ktorá by sa vykazala v súlade so štandardom IAS 37 a
- b) sumy prvotne vykazanej, zníženej prípadne o kumulatívnu amortizáciu vykázanú v súlade so štandardom IAS 18 Výnosy.

Táto požiadavka sa neuplatňuje na zmluvy zaúčtované v súlade so štandardom IAS 39.

Majetok z odškodnenia

57. Ku koncu každého následného obdobia vykazovania ocení nadobúdateľ majetok z odškodnenia, ktorý bol vykázaný k dátumu nadobudnutia, na rovnakom základe ako majetok alebo záväzok, na ktorý sa vzťahuje odškodnenie, pričom zohľadní zmluvné obmedzenia jeho sumy a v prípade majetku z odškodnenia, ktorý nie je následne ocenený vo svojej reálnej hodnote, zohľadní vymožitelnosť majetku z odškodnenia. Nadobúdateľ ukončí vykazovanie majetku z odškodnenia iba v prípade, keď majetok prevezme, predá, alebo iným spôsobom stratí naň právo.

Podmienené plnenie

58. Niektoré zmeny reálnej hodnoty podmieneného plnenia, ktoré nadobúdateľ vykazuje po dátume nadobudnutia, môžu byť výsledkom dodatočných informácií o skutočnostiach a okolnostiach, ktoré existovali k dátumu nadobudnutia, ktoré nadobúdateľ získal po tomto dátume. Takéto zmeny sú v súlade odsekmi 45 až 49 úpravami vzťahujúcimi sa na obdobie oceňovania. Zmeny vyplývajúce z udalostí po dátume nadobudnutia, ako je splnenie cieľa ziskov, dosiahnutie stanovenej ceny akcie alebo dosiahnutie medzníka v projekte výskumu a vývoja, však nie sú úpravami vzťahujúcimi sa na obdobie oceňovania. Nadobúdateľ zaúčtuje zmeny reálnej hodnoty podmieneného plnenia, ktoré nie sú úpravami, vzťahujúce sa na obdobia oceňovania, takto:

- a) Podmienené plnenie klasifikované ako vlastné imanie sa opätovne neoceňuje a jeho následné vysporiadanie sa zaúčtuje v rámci vlastného imania.

- b) Podmienené plnenie klasifikované ako majetok alebo záväzok, ktoré:
- i) je finančným nástrojom a patrí do rozsahu pôsobnosti IAS 39, sa oceňuje reálnou hodnotou, s prípadným výsledným ziskom alebo stratou vykázanými buď v zisku alebo strate alebo v ostatných súčiastiach komplexného výsledku, v súlade s týmto IFRS;
 - ii) nepatrí do rozsahu pôsobnosti IAS 39, sa zaúčtuje v súlade s IAS 37 alebo prípadne inými IFRS.

ZVEREJŇOVANIE

59. **Nadobúdateľ zverejní informácie, ktoré umožnia používateľom jeho účtovnej závierky vyhodnotiť povahu a finančný vplyv podnikovej kombinácie realizovanej buď:**
- a) počas bežného obdobia vykazovania, alebo
 - b) po konci obdobia vykazovania, ale predtým, ako je účtovná závierka schválená na zverejnenie.
60. Aby nadobúdateľ splnil cieľ uvedený v odseku 59, zverejní informácie konkretizované v odsekoch B64 až B66.
61. **Nadobúdateľ zverejní informácie, ktoré umožňujú používateľom jeho účtovnej závierky pochopiť finančné vplyvy úprav vykázaných v bežnom období vykazovania, ktoré sa týkajú podnikových kombinácií realizovaných v tomto období alebo v predchádzajúcich obdobiach vykazovania.**
62. Aby nadobúdateľ splnil cieľ uvedený v odseku 61, zverejní informácie konkretizované v odseku B67.
63. Ak špecifické zverejnenia požadované týmto alebo inými IFRS nezodpovedajú cieľom ustanoveným v odsekoch 59 a 61, nadobúdateľ zverejní všetky dodatočné informácie potrebné na splnenie týchto cieľov.

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

Dátum účinnosti

64. Tento IFRS sa uplatňuje prospektívne na podnikové kombinácie, ktorých dátumom nadobudnutia je začiatok prvého ročného obdobia vykazovania, ktoré sa začína 1. júla 2009 alebo neskôr. Povoľuje sa skoršie uplatňovanie. Tento IFRS sa však uplatní iba k začiatku ročného obdobia vykazovania, ktoré sa začína 30. júna 2007 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní tento IFRS pred 1. júlom 2009, zverejní túto skutočnosť a súčasne uplatní IAS 27 (v znení zmien a doplnení, ktoré urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008).

Prechodné ustanovenia

65. Majetok a záväzky, ktoré vznikli na základe podnikových kombinácií, ktorých dátumy nadobudnutia predchádzali uplatneniu tohto IFRS, sa na základe uplatnenia tohto IFRS neupravujú.
66. Účtovná jednotka, ako je podielové združenie, ktorá ešte neuplatnila IFRS 3 a mala jednu alebo viac podnikových kombinácií, ktoré sa zaúčtovali s použitím metódy kúpy, uplatňuje prechodné ustanovenia v odsekoch B68 a B69.

Dane z príjmov

67. Na podnikové kombinácie, ktorých dátum nadobudnutia nastal predtým, ako sa uplatní tento IFRS, uplatní nadobúdateľ požiadavky odseku 68 IAS 12 v znení zmien a doplnení tohto IFRS prospektívne. To znamená, že nadobúdateľ neupraví účtovanie predchádzajúcich podnikových kombinácií o zmeny predtým vykázané vo vykázaných odložených daňových pohľadávkach. Od dátumu, kedy sa uplatní tento IFRS, však nadobúdateľ vykazuje zmeny vykázaných odložených daňových pohľadávk ako úpravu zisku alebo straty (alebo, ak to požaduje IAS 12, mimo zisku alebo straty).

UKONČENIE PLATNOSTI IFRS 3 (2004)

68. Týmto IFRS sa nahrádza IFRS 3 *Podnikové kombinácie* (v znení vydanom v roku 2004).

Príloha A

Definované pojmy

Táto príloha je neoddeliteľnou súčasťou IFRS.

nadobúdaný subjekt	Podnik alebo podniky, ktorých ovládanie nadobúdateľ dosiahne v podnikovej kombinácii .
nadobúdateľ	Účtovná jednotka, ktorá dosiahne ovládanie nadobúdaného subjektu .
dátum nadobudnutia	Dátum, ku ktorému nadobúdateľ dosiahne ovládanie nadobúdaného subjektu .
podnik	Integrovaný súbor činností a aktív, ktorý je možné viesť a riadiť na účely poskytovania výnosov vo forme dividend, nižších nákladov alebo iných ekonomických úžitkov priamo investorom alebo ostatným vlastníkom, členom, alebo účastníkom.
podniková kombinácia	Transakcia alebo iná udalosť, v rámci ktorej nadobúdateľ dosiahne ovládanie jedného alebo viacerých podnikov . Transakcie, ktoré sa niekedy označujú ako „verné fúzie“ alebo „fúzie rovnocenných“, sú takisto podnikovými kombináciami , keďže tento pojem sa používa v tomto IFRS.
podmienené plnenie	Zvyčajne povinnosť nadobúdateľa previesť dodatočné aktíva alebo podiely na vlastnom imaní na bývalých vlastníkov nadobúdaného subjektu , predstavujúca súčasť výmeny za ovládanie nadobúdaného subjektu , ak nastanú stanovené budúce udalosti alebo sa splnia stanovené budúce podmienky. Podmienené plnenie však takisto môže dať nadobúdateľovi právo na výnos z predtým prevedeného plnenia, ak sa splnia stanovené podmienky.
ovládanie	Právomoc riadiť finančné a prevádzkové politiky účtovnej jednotky s cieľom získať úžitky z jej činností.
podiely na vlastnom imaní	Na účely tohto IFRS sa pojem podiely na vlastnom imaní všeobecne používa vo význame vlastníckych podielov v účtovných jednotkách vlastnených investormi a vlastníckych, členských alebo účastníckych podielov v podielových združeniach .
reálna hodnota	Suma, za ktorú by mohol byť majetok vymenený, alebo záväzok vysporiadaný, v nezávislej transakcii medzi dobre informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.
goodwill	Aktívum predstavujúce budúce ekonomické úžitky vyplývajúce z iných aktív nadobudnutých v podnikovej kombinácii , ktoré nie sú samostatne identifikované a osobitne vykázané.
identifikovateľný	Majetok je identifikovateľný , ak je buď: a) oddeliteľný, to znamená, že je možné ho oddeliť alebo rozdeliť od účtovnej jednotky a predať, previesť, poskytnúť na základe licencie, prenajať alebo vymeniť, a to buď samostatne, alebo spolu s príslušnou zmluvou, identifikovateľným majetkom alebo záväzkom, bez ohľadu na to, či tak účtovná jednotka plánuje urobiť, alebo b) vyplýva zo zmluvných alebo iných zákonných práv bez ohľadu na to, či sú tieto práva prevoditeľné alebo oddeliteľné od účtovnej jednotky alebo od iných práv alebo povinností.
nehmotný majetok	Identifikovateľný nepeňažný majetok bez fyzickej podstaty.
podielové združenie	Účtová jednotka, ktorá je iná, než účtovná jednotka vlastnená investorom, ktorá poskytuje dividendy, nižšie náklady alebo iné ekonomické úžitky priamo svojim vlastníkom, členom, alebo účastníkom. Napríklad vzájomná poisťovňa, úverové združenie a družstvá sú podielovými združeniami.
nekontrolný podiel	Vlastné imanie dcérskej spoločnosti, ktoré nie je priamo alebo nepriamo priraditeľné materskej spoločnosti.
vlastníci	Na účely tohto IFRS sa pojem vlastníci používa v tom zmysle, že zahŕňa vlastníkov podielov na vlastnom imaní účtovných jednotiek vlastnených investormi a vlastníkov, členov, alebo účastníkov podielových združení .

Príloha B

Návod na uplatňovanie

Táto príloha je neoddeliteľnou súčasťou IFRS.

PODNIKOVÉ KOMBINÁCIE SPOLUOVĽADANÝCH ÚČTOVNÝCH JEDNOTIEK [UPLATŇOVANIE ODSEKU 2 PÍSM. C)]

- B1 Tento IFRS sa nevzťahuje na podnikovú kombináciu spoluovládaných účtovných jednotiek alebo podnikov. Podniková kombinácia zahŕňajúca spoluovládané účtovné jednotky alebo podniky je podnikovou kombináciou, v rámci ktorej všetky kombinujúce sa účtovné jednotky alebo podniky ovláda tá istá strana alebo strany pred uskutočnením podnikovej kombinácie a po nej, a toto ovládanie nie je prechodné.
- B2 Skupina jednotlivcov je považovaná za skupinu ovládajúcu podnik vtedy, ak títo jednotlivci majú v dôsledku zmluvných dohôd spoločnú právomoc riadiť jeho finančné a prevádzkové politiky tak, aby získali úžitky z činnosti tohto podniku. Preto podniková kombinácia nepatrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu IFRS vtedy, ak tá istá skupina jednotlivcov má v dôsledku zmluvných dohôd spoločnú právomoc riadiť finančné a prevádzkové politiky každého z kombinujúcich sa podnikov tak, aby skupina získala úžitky z jeho činnosti, pričom táto rozhodujúca spoločná právomoc nie je dočasná.
- B3 Podnik môže ovládať jednotlivca alebo skupina jednotlivcov, ktorí konajú na základe zmluvnej dohody, a takýto jednotlivec alebo skupina jednotlivcov nemusí podliehať požiadavkám na finančné vykazovanie uvedeným v rôznych štandardoch IFRS. Preto kombinujúce sa podniky nemusia byť zahrnuté ako súčasť tej istej konsolidovanej účtovnej závierky, aby sa podniková kombinácia považovala za kombináciu zahŕňajúcu spoluovládané účtovné jednotky.
- B4 Rozsah nekontrolných podielov v každom z kombinujúcich sa podnikov pred podnikovou kombináciou a po nej nie je relevantný pri určení, či daná kombinácia zahŕňa spoluovládané účtovné jednotky. Podobne aj skutočnosť, že jedna z kombinujúcich sa účtovných jednotiek je dcérskou spoločnosťou, ktorá bola vyňatá z konsolidovanej účtovnej závierky, nie je dôležitá pri určení, či kombinácia zahŕňa spoluovládané účtovné jednotky.

IDENTIFIKOVANIE PODNIKOVEJ KOMBINÁCIE (UPLATŇOVANIE ODSEKU 3)

- B5 V tomto IFRS sa podniková kombinácia definuje ako transakcia alebo iná udalosť, v rámci ktorej nadobúdateľ dosiahne ovládanie jedného alebo viacerých podnikov. Nadobúdateľ by mohol ovládnuť nadobúdaný subjekt rozličnými spôsobmi, napríklad:
- a) prevodom peňazí, peňažných ekvivalentov alebo iného majetku (vrátane čistých aktív, ktoré tvoria podnik),
 - b) prostredníctvom vzniku záväzkov,
 - c) emitovaním podielov na vlastnom imaní,
 - d) poskytnutím viac ako jedného typu plnenia alebo
 - e) bez prevodu plnenia, ako napríklad iba prostredníctvom zmluvy (pozri odsek 43).
- B6 Podniková kombinácia môže byť štruktúrovaná rozličnými spôsobmi, na základe právnych, daňových alebo iných dôvodov, ktoré zahŕňajú, ale neobmedzujú sa na tieto skutočnosti:
- a) jeden alebo viac podnikov sa stane dcérskymi spoločnosťami nadobúdateľa alebo čisté aktíva jedného, alebo viacerých podnikov sa právne zlúčia do nadobúdateľa,
 - b) jedna kombinujúca sa účtovná jednotka prevedie svoje čisté aktíva alebo jej vlastníci prevedú svoje podiely na vlastnom imaní na inú kombinujúcu sa účtovnú jednotku alebo na jej vlastníkov,
 - c) všetky kombinujúce sa účtovné jednotky prevedú svoje čisté aktíva, alebo vlastníci týchto jednotiek prevedú svoje podiely na vlastnom imaní do novovytvorenej účtovnej jednotky (čo sa niekedy označuje ako „roll-up transakcia“ alebo „put-together transakcia“), alebo
 - d) skupina bývalých vlastníkov jednej z kombinujúcich sa účtovných jednotiek ovládne kombinovanú účtovnú jednotku.

DEFINÍCIA PODNIKOVEJ KOMBINÁCIE (UPLATŇOVANIE ODSEKU 3)

- B7 Podnik pozostáva zo vstupov a procesov uplatňovaných na tieto vstupy, ktoré majú schopnosť vytvárať výstupy. Aj keď podniky majú zvyčajne výstupy, výstupy sa nevyžadujú na to, aby integrovaný súbor spĺňal kritériá ako podnik. Tri prvky podniku sa definujú takto:

- a) **Vstup:** Každý ekonomický zdroj, ktorý vytvára, alebo má schopnosť vytvárať výstupy, keď sa naň uplatňuje jeden alebo viac procesov. Medzi príklady patria dlhodobý majetok (vrátane nehmotného majetku alebo práv na používanie dlhodobého majetku), duševné vlastníctvo, schopnosť získať prístup k potrebným materiálom alebo právam a zamestnanci.
- b) **Proces:** Každý systém, štandard, protokol, konvencia alebo pravidlo, ktoré po uplatňovaní na vstup alebo vstupy vytvárajú, alebo majú schopnosť vytvárať výstupy. Medzi príklady patria procesy strategického riadenia, prevádzkové procesy a procesy riadenia zdrojov. Tieto procesy sú spravidla zdokumentované, ale organizovaná pracovná sila, ktorá má potrebné zručnosti a skúsenosti, dodržiava pravidlá a konvencie, môže poskytovať potrebné procesy, ktoré sa môžu uplatňovať na vstupy a môžu vytvárať výstupy. (Účtovné, fakturačné, mzdové a ostatné administratívne systémy spravidla nepredstavujú procesy používané na vytváranie výstupov.)
- c) **Výstup:** Výsledok vstupov a procesov uplatňovaných na tieto vstupy, ktoré poskytujú alebo majú schopnosť poskytovať výnosy vo forme dividend, nižších nákladov alebo iných ekonomických úžitkov priamo investorom alebo ostatným vlastníkom, členom alebo účastníkom.
- B8 Na to, aby sa integrovaný súbor činností a aktív mohol viesť a riadiť na vymedzené účely, sú potrebné dva základné prvky (vstupy a procesy uplatňované na tieto vstupy), ktoré sú alebo budú používané na vytváranie výstupov. Podnik však nemusí zahŕňať všetky vstupy alebo procesy, ktoré predávajúci používal pri prevádzkovaní tohto podniku, ak sú účastníci trhu schopní nadobudnúť podnik a pokračovať v produkovani výstupov, napríklad tak, že integrujú tento podnik so svojimi vlastnými vstupmi a procesmi.
- B9 Povaha prvkov podniku sa mení podľa odvetvia a podľa štruktúry prevádzok (aktivít) účtovnej jednotky. Dlhšie fungujúce podniky majú často rôzne typy vstupov, procesov a výstupov, zatiaľ čo nové podniky majú často málo vstupov a procesov a niekedy iba jediný výstup (produkt). Takmer všetky podniky majú aj záväzky, ale podnik nemusí mať záväzky.
- B10 Integrovaný súbor činností a aktív vo fáze vývoja by nemusel mať výstupy. Ak nemá, nadobúdateľ by mal zvážiť ostatné faktory, aby určil, či je daný súbor podnikom. Tieto faktory zahŕňajú, ale neobmedzujú sa na to, či daný súbor:
- a) začal uskutočňovať hlavné plánované činnosti,
- b) má zamestnancov, duševné vlastníctvo a ostatné vstupy a procesy, ktoré by sa mohli uplatňovať na tieto vstupy,
- c) plní plán s cieľom produkovať výstupy a
- d) bude schopný získať prístup k zákazníkom, ktorí budú nakupovať tieto výstupy.
- Na to, aby konkrétny integrovaný súbor činností a aktív vo fáze vývoja spĺňal kritériá podniku, musia byť prítomné všetky tieto faktory.
- B11 Určenie, či je konkrétny súbor aktív a činností podnikom, by sa malo zakladať na tom, či daný integrovaný súbor dokáže viesť a riadiť ako podnik účastník trhu. Preto pri hodnotení, či je konkrétny súbor podnikom, nie je relevantné to, či predávajúci prevádzkoval daný súbor ako podnik alebo či nadobúdateľ plánuje prevádzkovať tento súbor ako podnik.
- B12 V prípade, že chýbajú dôkazy o opaku, konkrétny súbor aktív a aktivít, ktorý obsahuje goodwill, sa považuje za podnik. Podnik však nemusí mať goodwill.

IDENTIFIKOVANIE NADOBÚDATEĽA (UPLATŇOVANIE ODSEKOV 6 A 7)

- B13 Návod uvedený v IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka* sa používa na identifikovanie nadobúdateľa – účtovnej jednotky, ktorá ovládne nadobúdaný subjekt. Ak došlo k podnikovej kombinácii, ale uplatnenie návodu uvedeného v IAS 27 jasne nenaznačuje, ktorá z kombinujúcich sa účtovných jednotiek je nadobúdateľom, pri tomto určení sa berú do úvahy faktory uvedené v odsekoch B14 až B18.
- B14 V podnikovej kombinácii realizovanej primárne prostredníctvom penazí alebo iného majetku alebo vzniku záväzkov je nadobúdateľom zvyčajne účtovná jednotka, ktorá prevádza peniaze alebo iný majetok, alebo ktorej vznikajú záväzky.

- B15 V podnikovej kombinácii realizovanej primárne prostredníctvom výmeny podielov na vlastnom imaní je nadobúdateľom zvyčajne účtovná jednotka, ktorá emituje svoje podiely na vlastnom imaní. V podnikových kombináciách, bežne nazývaných „spätné akvizície“, je však emitujúcou účtovnou jednotkou nadobúdaný subjekt. V odsekoch B19 až B27 sa poskytuje návod na zaúčtovanie spätných akvizícií. Pri identifikácii nadobúdateľa v podnikovej kombinácii realizovanej prostredníctvom výmeny podielov na vlastnom imaní sa zvažujú aj iné príslušné skutočnosti, medzi ktoré patria:
- a) *relatívne hlasovacie práva v kombinovanej účtovnej jednotke po podnikovej kombinácii* – nadobúdateľom je zvyčajne kombinujúca sa účtovná jednotka, ktorej vlastníci získajú najväčšiu pomernú časť hlasovacích práv v kombinovanej účtovnej jednotke. Pri určovaní toho, ktorá skupina vlastníkov si ponecháva alebo získava najväčšiu pomernú časť hlasovacích práv, berie účtovná jednotka do úvahy existenciu všetkých nezvyčajných alebo osobitných dohôd o hlasovacích právach a opcií, warrantov alebo konvertibilných cenných papierov.
 - b) *Existencia veľkého menšinového podielu s hlasovacími právami na kombinovanej účtovnej jednotke, ak žiaden iný vlastník alebo organizovaná skupina vlastníkov nemá významný hlasovací podiel* – nadobúdateľom je zvyčajne kombinujúca sa účtovná jednotka, ktorej jediný vlastník alebo organizovaná skupina vlastníkov vlastní najväčší menšinový podiel na hlasovacích právach v kombinovanej účtovnej jednotke.
 - c) *Zloženie riadiaceho orgánu kombinovanej účtovnej jednotky* – nadobúdateľom je zvyčajne kombinujúca sa účtovná jednotka, ktorej vlastníci sú schopní zvoliť alebo vymenovať alebo odvolať väčšinu členov riadiaceho orgánu kombinovanej účtovnej jednotky.
 - d) *Zloženie vyššieho manažmentu kombinovanej účtovnej jednotky* – nadobúdateľom je zvyčajne kombinujúca sa účtovná jednotka, ktorej (bývalý) manažment prevláda v manažmente kombinovanej účtovnej jednotky.
 - e) *Podmienky výmeny podielov na vlastnom imaní* – nadobúdateľom je zvyčajne kombinujúca sa účtovná jednotka, ktorá uhrádza prémie nad predakvizíčnou reálnou hodnotou podielov na vlastnom imaní inej kombinujúcej sa účtovnej jednotky alebo iných účtovných jednotiek.
- B16 Nadobúdateľom je zvyčajne kombinujúca sa účtovná jednotka, ktorej relatívna veľkosť (meraná napríklad majetkom, výnosmi alebo ziskom) je významne väčšia ako veľkosť inej kombinujúcej sa účtovnej jednotky alebo jednotiek.
- B17 V podnikovej kombinácii zahŕňajúcej viac ako dve účtovné jednotky nadobúdateľ okrem iného berie do úvahy, ktorá z kombinujúcich sa účtovných jednotiek dala podnet na kombináciu, ako aj relatívnu veľkosť kombinujúcich sa účtovných jednotiek.
- B18 Nová účtovná jednotka vytvorená na účel uskutočnenia podnikovej kombinácie nemusí byť nevyhnutne nadobúdateľom. Ak je vytvorená nová účtovná jednotka, ktorá emituje nástroje vlastného imania na účel uskutočnenia podnikovej kombinácie, jedna z kombinujúcich sa účtovných jednotiek, ktorá existovala pred kombináciou, je na základe uplatnenia návodu uvedeného v odsekoch B13 až B17 identifikovaná ako nadobúdateľ. Naproti tomu nová účtovná jednotka, ktorá ako plnenie prevádza peniaze alebo iný majetok alebo jej vznikajú záväzky, môže byť nadobúdateľom.

SPÄTNÉ AKVIZÍCIE

- B19 K spätnej akvizícii dochádza, ak na základe návodu uvedeného v odsekoch B13 až B18 na účtovné účely je ako nadobúdateľ identifikovaná účtovná jednotka, ktorá emituje cenné papiere (nadobúdateľ z právneho hľadiska). Aby sa transakcia považovala za spätnú akvizíciu, účtovná jednotka, ktorej podiely na vlastnom imaní sa nadobúdajú (subjekt, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdaný), musí byť na účtovné účely nadobúdateľom. K spätnej akvizícii niekedy dochádza napríklad vtedy, keď sa súkromná účtovná jednotka chce stať verejne obchodovanou účtovnou jednotkou, ale nechce zaregistrovať svoje podiely na vlastnom imaní. Na dosiahnutie tohto cieľa táto súkromná účtovná jednotka dohodne nadobudnutie svojich podielov na vlastnom imaní verejne obchodovanou účtovnou jednotkou výmenou za podiely na vlastnom imaní verejne obchodovanej účtovnej jednotky. V tomto prípade je verejne obchodovaná účtovná jednotka **nadobúdateľom z právneho hľadiska**, pretože emitovala svoje podiely na vlastnom imaní a súkromná účtovná jednotka je **nadobúdaným subjektom z právneho hľadiska**, pretože boli nadobudnuté jej podiely na vlastnom imaní. Výsledkom uplatnenia návodu uvedeného v odsekoch B13 až B18 je však identifikovanie:
- a) verejne obchodovanej účtovnej jednotky ako **nadobúdaného subjektu** na účtovné účely (účtovný nadobúdaný subjekt) a
 - b) súkromnej účtovnej jednotky ako **nadobúdateľa** na účtovné účely (účtovný nadobúdateľ).

Aby sa transakcia zaúčtovala ako spätná akvizícia, účtovný nadobúdaný subjekt musí zodpovedať definícii podniku a uplatňujú sa všetky zásady vykazovania a oceňovania v tomto IFRS vrátane požiadavky vykazovania goodwillu.

Oceňovanie prevedeného plnenia

- B20 V rámci spätnej akvizície účtovný nadobúdateľ zvyčajne neemituje za nadobúdaný subjekt žiadne plnenie. Nadobúdaný subjekt zvyčajne namiesto toho emituje svoje podiely na vlastnom imaní vlastníkom účtovného nadobúdateľa. V súlade s tým je reálna hodnota, ktorú má k dátumu nadobudnutia plnenie, ktoré prevádza účtovný nadobúdateľ za svoj podiel v účtovnom nadobúdanom subjekte, založená na počte podielov na vlastnom imaní, ktoré by musela emitovať spoločnosť, ktorá je z právneho hľadiska dcérska, aby vlastníci právnej materskej spoločnosti dostali rovnaký percentuálny podiel na vlastnom imaní kombinovanej účtovnej jednotky, ako vyplýva zo spätnej akvizície. Reálna hodnota počtu podielov na vlastnom imaní vypočítaná týmto spôsobom sa môže použiť ako reálna hodnota plnenia prevedeného výmenou za nadobúdaný subjekt.

Príprava a prezentácia konsolidovanej účtovnej závierky

- B21 Konsolidovaná účtovná závierka pripravená po spätnej akvizícii sa vydá v mene spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materská (účtovný nadobúdaný subjekt), ale v poznámkach sa uvedie pokračovanie účtovnej závierky spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska dcérska (účtovný nadobúdateľ), s jednou úpravou, ktorou je spätná úprava základného imania účtovného nadobúdateľa tak, aby odzrkadľovalo základné imanie účtovného nadobúdaného subjektu. Táto úprava sa požaduje preto, aby odzrkadľovala základné imanie spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materská (účtovný nadobúdaný subjekt). Porovnateľné informácie prezentované v tejto konsolidovanej účtovnej závierke sú takisto spätne upravené tak, aby odzrkadľovali základné imanie spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materská (účtovný nadobúdaný subjekt).
- B22 Pretože konsolidovaná účtovná závierka vyjadruje pokračovanie účtovnej závierky spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska dcérska, s výnimkou jej kapitálovej štruktúry, konsolidovaná účtovná závierka odzrkadľuje:
- a) majetok a záväzky spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska dcérska (účtovný nadobúdateľ), vykázané a ocenené v ich účtovných hodnotách pred kombináciou,
 - b) majetok a záväzky spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materská (účtovný nadobúdaný subjekt), vykázané a ocenené v súlade s týmto IFRS,
 - c) nerozdelený zisk a iné zostatky účtov vlastného imania spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska dcérska (účtovný nadobúdateľ) **pred** podnikovou kombináciou,
 - d) sumu vykázanú ako emitované podiely na vlastnom imaní v konsolidovanej účtovnej závierke, určenú pripočítaním emitovaných podielov na vlastnom imaní spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska dcérska (účtovný nadobúdateľ), ktoré sú tesne pred podnikovou kombináciou v obeh, k reálnej hodnote spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materská (účtovný nadobúdaný subjekt), určenej v súlade s týmto IFRS. Štruktúra vlastného imania (t. j. počet a typ emitovaných podielov na vlastnom imaní) však odzrkadľuje štruktúru vlastného imania spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materská (účtovný nadobúdaný subjekt) vrátane nástrojov vlastného imania, ktoré emitovala spoločnosť, ktorá je z právneho hľadiska materská, na účel uskutočnenia kombinácie. Na základe toho sa upraví vykazovanie štruktúry vlastného imania spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska dcérska (účtovný nadobúdateľ), s použitím výmenného pomeru stanoveného v dohode o nadobudnutí tak, aby odzrkadľovala počet akcií spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materská (účtovný nadobúdaný subjekt), emitovaných v rámci spätnej akvizície,
 - e) pomerný podiel nekontrolného podielu na účtovných hodnotách nerozdeleného zisku a iných podieloch na vlastnom imaní spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska dcérska (účtovný nadobúdateľ) pred kombináciou, ktorým sa zaoberajú odseky B23 a B24.

Nekontrolný podiel

- B23 V rámci spätných akvizícií sa môže stať, že niektorí vlastníci subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdaný (účtovný nadobúdateľ), nemusia vymeniť podiely na svojom vlastnom imaní za podiely na vlastnom imaní spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materská (účtovný nadobúdaný subjekt). K týmto vlastníkom sa po spätnej akvizícii v konsolidovanej účtovnej závierke pristupuje ako k nekontrolnému podielu. Dôvodom je, že vlastníci nadobúdaného subjektu z právneho hľadiska, ktorí nevymieňajú podiel na svojom vlastnom imaní za podiely na vlastnom imaní nadobúdateľa z právneho hľadiska, majú podiel iba na výsledkoch a čistých aktívach nadobúdaného subjektu z právneho hľadiska, a nie na výsledkoch a čistých aktívach kombinovanej účtovnej jednotky. Naopak, napriek tomu, že subjekt, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdateľom, je na účtovné účely nadobúdaným subjektom, vlastníci subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdateľom, majú podiel na výsledkoch a čistých aktívach kombinovanej účtovnej jednotky.
- B24 Tento majetok a záväzky subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdaným, sa v konsolidovanej účtovnej závierke vykazujú a oceňujú v ich účtovných hodnotách pred kombináciou [pozri odsek B22 písm. a)]. Z tohto dôvodu sa do nekontrolného podielu v rámci spätnej akvizície premieta pomerný podiel nekontrolných podielov akcionárov na účtovných hodnotách čistých identifikovateľných aktív subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdaným, pred kombináciou aj v prípade, že nekontrolné podiely v rámci ostatných akvizícií sa oceňujú v ich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia.

Zisk na akciu

- B25 Podľa ustanovenia odseku B22 písm. d) štruktúra vlastného imania v konsolidovanej účtovnej závierke pripravenej následne po spätnej akvizícii odzrkadľuje štruktúru vlastného imania subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdateľ (účtovný nadobúdaný subjekt), vrátane podielov na vlastnom imaní, emitovaných subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdateľ, s cieľom uskutočniť podnikovú kombináciu.
- B26 Pri výpočte váženého priemerného počtu nesplatených kmeňových akcií v obehu (menovateľ vo výpočte zisku na akciu) počas obdobia, v ktorom dôjde ku spätnej akvizícii:
- a) počet kmeňových akcií v obehu od začiatku tohto obdobia do dátumu nadobudnutia sa vypočíta na základe váženého priemeru počtu kmeňových akcií subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdaný (účtovný nadobúdateľ), ktoré sú v obehu počas obdobia, vynásobeného výmenným pomerom stanoveným v dohode o fúzii a
 - b) počet kmeňových akcií v obehu od dátumu nadobudnutia do konca tohto obdobia predstavuje aktuálny počet kmeňových akcií subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdateľ (účtovný nadobúdaný subjekt), nesplatených počas tohto obdobia.
- B27 Základný zisk na akciu pred dátumom nadobudnutia zverejnený pre každé porovnateľné obdobie, ktorý sa prezentuje v konsolidovanej účtovnej závierke po spätnej akvizícii, sa vypočíta delením:
- a) zisku alebo straty subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdaný, priraditeľným kmeňovým akcionárom v každom z týchto období,
 - b) historickým váženým priemerom počtu kmeňových akcií subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdaný, ktoré sú v obehu, vynásobeným výmenným pomerom stanoveným v dohode o nadobudnutí.

VYKAZOVANIE KONKRÉTNÉHO NADOBÚDANÉHO MAJETKU A PREVZATÝCH ZÁVÄZKOV (UPLATŇOVANIE ODSEKOV 10 AŽ 13)**Operatívne lízingy**

- B28 Nadobúdateľ nevykáže aktíva ani záväzky súvisiace s operatívnym lízingom, v rámci ktorého je nadobúdaný subjekt nájomcom, s výnimkou prípadov, keď sa to vyžaduje odsekmi B29 a B30.
- B29 Nadobúdateľ určí, či sú podmienky každého operatívneho lízingu, v rámci ktorého je nadobúdaný subjekt nájomcom, výhodné alebo nevýhodné. Nadobúdateľ vykáže nehmotný majetok, ak sú podmienky operatívneho lízingu vo vzťahu k trhovým podmienkam priaznivé, a záväzok, ak sú podmienky vo vzťahu k trhovým podmienkam nepriaznivé. V odseku B42 sa poskytuje návod na určovanie reálnej hodnoty, ktorú k dátumu nadobudnutia má majetok, ktorý je predmetom operatívneho lízingu, v rámci ktorého je nadobúdaný subjekt prenajímateľom.
- B30 S operatívnym lízingom môže súvisieť identifikovateľné nehmotné aktívum, ktoré sa môže preukázať ochotou účastníkov trhu platiť cenu za lízing aj vtedy, keď je to na úrovni trhových podmienok. Napríklad lízing vstupných a výstupných priestorov na letisku alebo maloobchodnej plochy v prvotriednom obchodnom priestore by mohol zabezpečiť vstup na trh alebo budúce ekonomické úžitky, ktoré spĺňajú kritériá kladené na identifikovateľné nehmotné aktíva, ako je napríklad zákaznícky vzťah. V takej situácii nadobúdateľ vykáže súvisiace identifikovateľné nehmotné aktívum (aktíva) v súlade s odsekom B31.

Nehmotný majetok

- B31 Nadobúdateľ vykáže identifikovateľný nehmotný majetok, nadobudnutý v podnikovej kombinácii, oddelene od goodwillu. Nehmotný majetok je identifikovateľný, ak spĺňa buď kritérium oddeliteľnosti alebo kritérium vzniku na základe zmluvy alebo zákona.
- B32 Nehmotný majetok, ktorý spĺňa kritérium vzniku na základe zmluvy alebo zákona je identifikovateľný aj vtedy, keď sa majetok nedá presunúť alebo oddeliť od nadobúdaného subjektu alebo od iných práv a povinností. Napríklad:
- a) Nadobúdaný subjekt má v prenájme výrobnú prevádzku v rámci operatívneho lízingu, ktorého podmienky sú vo vzťahu k trhovým podmienkam priaznivé. Lízingové podmienky výslovne zakazujú prevod lízingu (buď prostredníctvom predaja alebo sublízingu). Suma predstavujúca priaznivý rozdiel lízingových podmienok v porovnaní s podmienkami aktuálnych trhových transakcií pre rovnaké alebo podobné položky je nehmotným aktívom, ktoré spĺňa kritérium vzniku na základe zmluvy alebo zákona pre vykazovanie oddelene od goodwillu, a to napriek tomu, že nadobúdateľ nemôže predať alebo inak previesť lízingovú zmluvu.
 - b) Nadobúdaný subjekt vlastní a prevádzkuje jadrovú elektrárňu. Licencia na prevádzkovanie elektrárne je nehmotným aktívom, ktoré spĺňa kritérium vzniku na základe zmluvy alebo zákona pre vykazovanie oddelene od goodwillu aj v prípade, že nadobúdateľ nemôže túto lízingovú zmluvu predať alebo inak previesť oddelene od nadobudnutej jadrovej elektrárne. Nadobúdateľ môže na účely finančného vykazovania vykazovať reálnu hodnotu prevádzkovej licencie a reálnu hodnotu tejto elektrárne ako jediné aktívum, ak majú tieto aktíva podobné doby použiteľnosti.

- c) Nadobúdaný subjekt vlastní patent na technológiu. Tento patent poskytol na základe licencie ostatným na ich výlučné použitie mimo domáceho trhu výmenou za prijímanie stanoveného percentuálneho podielu z budúcich zahraničných tržieb. Tak patent na technológiu, ako aj súvisiaca licenčná zmluva spĺňajú kritérium vzniku na základe zmluvy alebo zákona pre vykazovanie oddelene od goodwillu aj v prípade, že predaj alebo výmena patentu a súvisiacej licenčnej zmluvy oddelene od seba by neboli uskutočniteľné.
- B33 Kritérium oddeliteľnosti znamená, že nadobudnuté nehmotné aktívum je možné oddeliť alebo rozdeliť od nadobúdaného subjektu a predat, previesť, poskytnúť na základe licencie, prenajať alebo vymeniť, a to buď samostatne, alebo spolu so súvisiacou zmluvou, identifikovateľným majetkom alebo záväzkom, bez ohľadu na to, či to účtovná jednotka plánuje urobiť. Nehmotný majetok, ktorý by bol nadobúdateľ schopný predat, poskytnúť na základe licencie alebo inak vymeniť za niečo iné, čo má určitú hodnotu, spĺňa kritérium oddeliteľnosti aj v prípade, že ho nadobúdateľ neplánuje predat, poskytnúť na základe licencie alebo inak vymeniť. Nadobudnuté nehmotné aktívum spĺňa kritérium oddeliteľnosti, ak je možné preukázať výmenné transakcie s týmto typom majetku alebo s majetkom podobného typu aj v prípade, že tieto transakcie nie sú časté, a bez ohľadu na to, či je do nich zapojený nadobúdateľ. Napríklad zoznamy zákazníkov a predplatiteľov sa často poskytujú na základe licencie a spĺňajú tak kritérium oddeliteľnosti. Aj v prípade, že nadobúdaný subjekt verí, že jeho zoznamy zákazníkov majú odlišné vlastnosti od ostatných zoznamov zákazníkov, skutočnosť, že zoznamy zákazníkov sa často poskytujú na základe licencie, vo všeobecnosti znamená, že nadobudnutý zoznam zákazníkov spĺňa kritérium oddeliteľnosti. Zoznam zákazníkov nadobudnutý v podnikovej kombinácii by však nesplnil kritérium oddeliteľnosti, ak by podmienky zachovania dôvernosti alebo iné dohody zakazovali účtovnej jednotke predat, prenajímať alebo inak vymieňať informácie o svojich zákazníkoch.
- B34 Nehmotný majetok, ktorý nie je samostatne oddeliteľný od nadobúdaného subjektu alebo od kombinujúcej sa účtovnej jednotky spĺňa kritérium oddeliteľnosti, ak je oddeliteľný v kombinácii s príslušnou zmluvou, identifikovateľným majetkom alebo záväzkom. Napríklad:
- a) Účastníci trhu si vymieňajú záväzky z prijatých vkladov a súvisiaci nehmotný majetok zo vzťahov s vkladateľmi vo výmenných transakciách. Z tohto dôvodu by mal nadobúdateľ vykázat majetok zo zákaznického vzťahu oddelene od goodwillu.
- b) Nadobúdaný subjekt vlastní registrovanú ochrannú známku a zadokumentované, ale nepatentované odborné znalosti, ktoré používa na výrobu produktu s ochrannou známkou. Vlastník musí na to, aby previedol vlastníctvo ochrannej známky, previesť aj všetko ostatné potrebné na to, aby nový vlastník mohol produkovať výrobok alebo službu, ktoré sú nerozoznateľné od tých, ktoré produkoval bývalý vlastník. Keďže nepatentované odborné znalosti sa musia v prípade predaja príslušnej ochrannej známky oddeliť od nadobúdaného subjektu alebo od kombinovanej účtovnej jednotky a predat, spĺňajú kritérium oddeliteľnosti.
- Znovunadobudnuté práva*
- B35 Nadobúdateľ môže v rámci podnikovej kombinácie znovunadobudnúť právo, ktoré predtým nadobúdanému subjektu poskytol na používanie jedného alebo viacerých vykazovaných alebo nevykazovaných aktív nadobúdateľa. Príklady takýchto práv zahŕňajú právo na používanie obchodného názvu v rámci franchisingovej zmluvy alebo právo používať nadobúdateľovu technológiu v rámci licenčnej zmluvy na technológiu. Znovunadobudnuté právo je identifikovateľným nehmotným majetkom, ktorý nadobúdateľ vykazuje oddelene od goodwillu. V odseku 29 sa poskytuje návod na oceňovanie znovunadobudnutého práva a v odseku 55 sa poskytuje návod na následné účtovanie znovunadobudnutého práva.
- B36 Ak sú podmienky zmluvy, na základe ktorých vznikne znovunadobudnuté právo, priaznivé alebo nepriaznivé vo vzťahu k aktuálnym trhovým transakciám s rovnakými alebo podobnými položkami, nadobúdateľ vykáže zisk alebo stratu z vysporiadania. V odseku B52 sa poskytuje návod na určovanie tohto zisku alebo straty.

Zhromaždená pracovná sila a ostatné položky, ktoré nie sú identifikovateľné

- B37 Nadobúdateľ započítava do hodnoty goodwillu hodnotu nadobudnutých nehmotného majetku, ktorý nie je k dátumu nadobudnutia identifikovateľný. Nadobúdateľ môže napríklad priradiť hodnotu k existencii zhromaždenej pracovnej sily, ktorá predstavuje existujúcu množinu zamestnancov, ktorá umožňuje nadobúdateľovi pokračovať po dátume nadobudnutia v prevádzkovaní nadobudnutého podniku. Zhromaždená pracovná sila nepredstavuje intelektuálny kapitál kvalifikovanej pracovnej sily, t. j. znalosti a skúsenosti (často špecializované), ktoré zamestnanci nadobúdaného subjektu vkladajú do svojej práce. Keďže zhromaždená pracovná sila nie je identifikovateľným majetkom, ktoré sa má vykazovať oddelene od goodwillu, akákoľvek hodnota, ktorá je k nej priradiťelná, sa započíta do goodwillu.
- B38 Nadobúdateľ takisto započíta do goodwillu každú hodnotu priradenú k položkám, ktoré k dátumu nadobudnutia nespĺňajú kritériá kladené na majetok. Nadobúdateľ by napríklad mohol priradiť hodnotu k potenciálnym zmluvám, o ktorých k dátumu nadobudnutia nadobúdaný subjekt rokuje s prospektívnymi novými zákazníkmi. Keďže tieto potenciálne zmluvy samy osebe k dátumu nadobudnutia nepredstavujú majetok, nadobúdateľ ho nevykazuje oddelene od goodwillu. Nadobúdateľ by nemal následne reklasifikovať hodnotu týchto zmlúv z goodwillu podľa udalostí, ktoré sa vyskytnú po dátume nadobudnutia. Nadobúdateľ by však mal posúdiť skutočnosti a okolnosti sprevádzajúce udalosti, ktoré sa vyskytujú po nadobudnutí, aby určil, či k dátumu nadobudnutia existoval samostatne vykazovateľný majetok.

- B39 Po prvotnom vykázaní účtuje nadobúdateľ nehmotný majetok nadobudnutý v podnikovej kombinácii v súlade s ustanoveniami IAS 38 *Nehmotný majetok*. Ako sa však uvádza v odseku 3 IAS 38, účtovanie niektorého nadobudnutého nehmotného majetku po prvotnom vykázaní predpisujú iné IFRS.
- B40 Kritérium identifikovateľnosti určuje, či sa nehmotný majetok vykáže oddelene od goodwillu. Kritérium však neposkytuje návod na určovanie reálnej hodnoty nehmotného majetku ani neobmedzuje predpoklady použité pri určovaní reálnej hodnoty nehmotného majetku. Napríklad nadobúdateľ by mohol brať do úvahy predpoklady, ktoré by pri určovaní reálnej hodnoty zvažovali účastníci trhu, ako sú očakávania budúcich obnovení zmlúv. Nie je potrebné, aby obnovenia samy osebe spĺňali kritériá identifikovateľnosti. (Pozri však odsek 29, v ktorom sa ustanovuje výnimka zo zásady určovania reálnej hodnoty znovunadobudnutých práv vykázaných v podnikovej kombinácii.) V odsekoch 36 a 37 IAS 38 sa poskytuje návod na určovanie, či by mal byť nehmotný majetok spájaný na účte do jedného celku s iným nehmotným alebo hmotným majetkom.

URČOVANIE REÁLNEJ HODNOTY KONKRÉTNÉHO IDENTIFIKOVATEĽNÉHO MAJETKU A NEKONTROLNÉHO PODIELU V NADOBÚDANOM SUBJEKTE (UPLATŇOVANIE ODSEKOV 18 A 19)

Majetok s neistými peňažnými tokmi (opravné položky)

- B41 Nadobúdateľ nevykazuje k dátumu nadobudnutia osobitnú opravnú položku k oceneniu majetku nadobudnutého v podnikovej kombinácii, ktorý je ocenený vo svojej reálnej hodnote, ktorú mal k dátumu nadobudnutia, pretože vplyvy neistoty týkajúcej sa budúcich peňažných tokov sú zahrnuté do ocenenia reálnou hodnotou. Napríklad nadobúdateľ nevykazuje osobitnú opravnú položku k oceneniu zmluvných peňažných tokov, pri ktorých sa očakáva, že budú k tomuto dátumu nevymožiteľné, pretože v tomto IFRS sa požaduje, aby nadobúdateľ oceňoval nadobudnuté pohľadávky vrátane úverov v ich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia.

Majetok, ktorý je predmetom operatívneho lízingu, v rámci ktorého je nadobúdaný subjekt prenajímateľom

- B42 Pri určovaní reálnej hodnoty, ktorú má k dátumu nadobudnutia majetok, ako sú budova alebo patent, ktorý je predmetom operatívneho lízingu, v rámci ktorého je nadobúdaný subjekt prenajímateľom, berie nadobúdateľ do úvahy lízingové podmienky. Inými slovami, nadobúdateľ nevykazuje samostatný majetok alebo samostatný záväzok, ak sú podmienky operatívneho lízingu buď prijateľné alebo neprijateľné v porovnaní s trhovými podmienkami, ako sa požaduje v odseku B29 pre lízingy, v rámci ktorých je nadobúdaný subjekt prenajímateľom.

Majetok, ktorý nadobúdateľ plánuje nepoužívať alebo ho plánuje používať spôsobom, ktorý je odlišný od spôsobu, akým by ho používali iní účastníci trhu

- B43 Nadobúdateľ môže zo súťažných alebo iných dôvodov plánovať nepoužívať nadobudnutý majetok, napríklad nehmotný majetok z výskumu a vývoja, alebo môže plánovať používať tento majetok spôsobom, ktorý je odlišný od spôsobu, akým by ho používali iní účastníci trhu. Nadobúdateľ však oceňuje majetok v reálnej hodnote určenej v súlade s jeho používaním ostatnými účastníkmi trhu.

Nekontrolný podiel v nadobúdanom subjekte

- B44 V tomto IFRS sa nadobúdateľovi umožňuje oceňovať nekontrolný podiel v nadobúdanom subjekte v jeho reálnej hodnote k dátumu nadobudnutia. Niekedy bude nadobúdateľ schopný určiť reálnu hodnotu nekontrolného podielu k dátumu nadobudnutia na základe cien podielov na vlastnom imaní, ktoré nevlastní nadobúdateľ, na aktívnych trhoch. V iných situáciách však nebude k dispozícii cena podielov na vlastnom imaní na aktívnych trhoch. V takýchto situáciách by nadobúdateľ určil reálnu hodnotu nekontrolného podielu s použitím iných techník oceňovania.
- B45 Reálne hodnoty podielov nadobúdateľa v nadobúdanom subjekte a nekontrolného podielu v prepočte na jednu akciu by sa mohli odlišovať. Hlavným rozdielom je pravdepodobne zahrnutie prémie za ovládanie v reálnej hodnote podielu nadobúdateľa v nadobúdanom subjekte, alebo naopak, zahrnutie diskontu za nedostatočné ovládanie (nazývaného aj menšinový diskont) v reálnej hodnote nekontrolného podielu na jednu akciu.

OCEŇOVANIE GOODWILLU ALEBO ZISKU Z VÝHODNEJ KÚPY

Určovanie reálnej hodnoty podielu nadobúdateľa v nadobúdanom subjekte k dátumu nadobudnutia s použitím techník oceňovania (uplatňovanie odseku 33)

- B46 V podnikovej kombinácii uskutočnenej bez prevodu plnenia musí nadobúdateľ na účely ocenenia goodwillu alebo zisku z výhodnej kúpy nahradiť reálnu hodnotu svojich podielov v nadobúdanom subjekte k dátumu nadobudnutia za reálnu hodnotu preveďeného plnenia k dátumu nadobudnutia (pozri odseky 32 až 34). Nadobúdateľ by mal určiť reálnu hodnotu svojho podielu v nadobúdanom subjekte k dátumu nadobudnutia s použitím jednej alebo viacerých techník oceňovania, ktoré sú vhodné vzhľadom na okolnosti a pre ktoré sú dostupné dostatočné údaje. Nadobúdateľ by mal v prípade použitia viac ako jednej techniky oceňovania vyhodnotiť výsledky techník pomocou posúdenia relevantnosti a spoľahlivosti použitých vstupov a rozsahu dostupných údajov.

Osobitné úvahy pri uplatňovaní metódy akvizície na kombinácie podielových združení (uplatňovanie odseku 33)

- B47 Ak sa kombinujú dve podielové združenia, reálnu hodnotu podielov na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu alebo členských podielov v nadobúdanom subjekte (alebo reálna hodnota nadobúdaného subjektu) je možné určiť spoľahlivejšie ako reálnu hodnotu členských podielov preveďených nadobúdateľom. V takej situácii sa v odseku 33 požaduje, aby nadobúdateľ stanovil hodnotu goodwillu s použitím reálnej hodnoty podielov na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu k dátumu nadobudnutia namiesto reálnej hodnoty podielov preveďených v rámci plnenia k dátumu nadobudnutia. Okrem toho nadobúdateľ v rámci podnikovej kombinácie podielových združení vykáže vo svojom výkaze o finančnej situácii čistý majetok nadobúdaného subjektu ako priame zvýšenie základného imania alebo vlastného imania, nie ako zvýšenie nerozdeleného zisku, ktoré je konzistentné so spôsobom, akým uplatňujú metódu akvizície ostatné typy účtovných jednotiek.
- B48 Napriek tomu, že podielové združenia sú po mnohých stránkach podobné s ostatnými podnikmi, majú odlišné vlastnosti, ktoré vznikajú hlavne z toho dôvodu, že ich členmi sú tak zákazníci, ako aj vlastníci. Členovia podielových združení spravidla očakávajú získanie úžitkov zo svojho členstva, často v podobe znížených poplatkov účtovaných za tovary alebo služby, alebo v podobe subvenčných dividend. Pomerná časť subvenčných dividend pridelená každému členovi je často založená na množstve obchodov, ktoré s podielovým združením uskutočnil člen počas roka.
- B49 Ocenenie podielového združenia reálnou hodnotou by malo zahŕňať predpoklady, ktoré by si vytvorili účastníci trhu o budúcich členských úžitkoch, ako aj všetky ostatné relevantné predpoklady, ktoré by si vytvorili účastníci trhu o podielovom združení. Napríklad na určenie reálnej hodnoty podielového združenia sa môže použiť model odhadovaných budúcich peňažných tokov. Peňažné toky používané ako vstupy modelu by mali byť založené na očakávaných peňažných tokoch podielového združenia, ktoré budú pravdepodobne odzrkadľovať zľavy predstavujúce členské úžitky, ako sú znížené poplatky účtované za tovary alebo služby.

URČOVANIE OBSAHU TRANSAKČIE PODNIKOVEJ KOMBINÁCIE (UPLATŇOVANIE ODSEKOV 51 A 52)

- B50 Pri určovaní, či je transakcia súčasťou výmeny za nadobúdaný subjekt, alebo či ide o transakciu, ktorá nie je súčasťou podnikovej kombinácie, by mal nadobúdateľ zvažovať tieto faktory, ktoré nie sú vzájomne sa vylučujúce, ani jednotlivito rozhodujúce:
- a) **Dôvody na transakciu** – pochopením dôvodov, prečo strany kombinácie (nadobúdateľ a nadobúdaný subjekt a ich vlastníci, riaditelia a manažéri a ich zástupcovia) uzavreli určitú transakciu alebo dohodu, sa môže ozrejmiť to, či je transakcia súčasťou preveďeného plnenia a nadobudnutého majetku a prevzatých záväzkov. Ak je napríklad transakcia dohodnutá primárne v prospech nadobúdateľa alebo kombinovanej účtovnej jednotky a nie primárne v prospech nadobúdaného subjektu alebo jeho bývalých vlastníkov pred kombináciou, je menej pravdepodobné, že táto pomerná časť uhradenej ceny transakcie (a akýkoľvek súvisiaci alebo záväzky) je súčasťou výmeny za nadobúdaný subjekt. V súlade s tým by nadobúdateľ zaúčtoval túto pomernú časť oddelene od podnikovej kombinácie.
- b) **Kto dal podnet na transakciu** – aj pochopením toho, kto dal podnet na transakciu, sa môže ozrejmiť, či je súčasťou výmeny za nadobúdaný subjekt. Napríklad transakcia alebo iná udalosť, na ktorú dal podnet nadobúdateľ, môže byť uzatvorená s cieľom poskytovať budúce ekonomické úžitky nadobúdateľovi alebo kombinovanej účtovnej jednotke s malým alebo žiadnym úžitkom, ktorý získal nadobúdaný subjekt alebo jeho bývalí vlastníci pred kombináciou. Na druhej strane, ak dali podnet na transakciu alebo dohodu nadobúdaný subjekt alebo jeho bývalí vlastníci, je menej pravdepodobné, že transakcia je v prospech nadobúdateľa alebo kombinovanej účtovnej jednotky a je pravdepodobnejšie, že transakcia je súčasťou transakcie podnikovej kombinácie.

- c) **Načasovanie transakcie** – aj načasovanie transakcie môže ozrejmiť, či je súčasťou výmeny za nadobúdaný subjekt. Napríklad transakcia medzi nadobúdateľom a nadobúdaným subjektom, ktorá sa uskutoční pred rokovaniami o podmienkach podnikovej kombinácie, mohla byť uzavretá s tým úmyslom, aby podniková kombinácia poskytovala budúce ekonomické úžitky nadobúdateľovi alebo kombinujúcej sa účtovnej jednotke. V takom prípade nadobúdaný subjekt alebo jeho bývalí vlastníci pred kombináciou pravdepodobne získajú malý alebo žiadny úžitok, s výnimkou úžitkov, ktoré získajú ako súčasť kombinovanej účtovnej jednotky.

Účinné vysporiadanie predchádzajúceho vzťahu medzi nadobúdateľom a nadobúdaným subjektom v podnikovej kombinácii [uplatňovanie odseku 52 písm. a)]

- B51 Nadobúdateľ a nadobúdaný subjekt môžu mať vzťah, ktorý existoval predtým, ako zamýšľali realizovať podnikovú kombináciu, v tomto texte nazývaný ako „predchádzajúci vzťah“. Predchádzajúci vzťah medzi nadobúdateľom a nadobúdaným subjektom môže byť zmluvný (napríklad predajca a zákazník alebo poskytovateľ licencie a užívateľ licencie) alebo nezmluvný (napríklad žalujúca a žalovaná strana).
- B52 Ak podniková kombinácia účinne vysporiada predchádzajúci vzťah, nadobúdateľ vykáže zisk alebo stratu ocenené týmto spôsobom:
- a) v prípade predchádzajúceho nezmluvného vzťahu (ako je súdny spor), v reálnej hodnote,
 - b) v prípade predchádzajúceho zmluvného vzťahu je to nižšia suma z týchto bodov i) a ii):
 - i) suma, predstavujúca priaznivý rozdiel zmluvných podmienok z pohľadu nadobúdateľa, v porovnaní s podmienkami aktuálnych trhových transakcií pre rovnaké alebo podobné položky. (Nepriaznivá zmluva je zmluva, ktorá je nepriaznivá vzhľadom na aktuálne trhové podmienky. Nie je ňou nevyhnutne nevýhodná zmluva, v ktorej nevyhnutné náklady na splnenie povinností podľa zmluvy prevyšujú ekonomické úžitky, ktoré sa majú podľa očakávania prijať v súlade so zmluvou),
 - ii) suma akejkoľvek stanovenej zmluvnej podmienky vysporiadania, dostupnej protistrane, pre ktorú je zmluva nepriaznivá.

Ak je suma bodu ii) nižšia suma bodu i), rozdiel sa zahrnie ako súčasť zaúčtovania podnikovej kombinácie.

Vykázaná suma zisku alebo straty môže čiastočne závisieť od toho, či nadobúdateľ predtým vykázal súvisiaci majetok alebo záväzok a vykázaný zisk alebo vykázaná strata by sa tak mohli líšiť od sumy vypočítanej na základe uplatňovania prv uvedených požiadaviek.

- B53 Predchádzajúcim vzťahom môže byť zmluva, ktorú nadobúdateľ vykazuje ako znovunadobudnuté právo. Ak zmluva zahŕňa podmienky, ktoré sú priaznivé alebo nepriaznivé v porovnaní s oceňovaním aktuálnych trhových transakcií s rovnakými alebo podobnými položkami, nadobúdateľ vykáže zisk alebo stratu z účinného vysporiadania zmluvy, určený alebo určenú v súlade s odsekom B52, oddelene od podnikovej kombinácie.

Dohody o podmienených platbách zamestnancom alebo predávajúcim akcionárom (uplatňovanie odseku 52 písm. b)

- B54 To, či sú dohody o podmienených platbách zamestnancom alebo predávajúcim akcionárom podmieneným plnením alebo sú osobitnými transakciami, závisí od povahy týchto dohôd. Pochopenie dôvodov, prečo dohoda o nadobudnutí zahŕňa ustanovenie o podmienených platbách, kto dal podnet na uzavretie dohody a kedy strany uzavreli zmluvu, môže pomôcť pri posudzovaní povahy dohody.
- B55 Ak nie je jednoznačné, či dohoda o podmienených platbách zamestnancom alebo predávajúcim akcionárom je súčasťou výmeny za nadobúdaný subjekt, alebo či ide o transakciu, ktorá nie je súčasťou podnikovej kombinácie, nadobúdateľ by mal zvažovať tieto indikátory:
- a) **Pokračujúci zamestnanecký pomer** – podmienky pokračujúceho zamestnaneckého pomeru predávajúcich akcionárov, ktorí sa stávajú kľúčovými zamestnancami, by mohli predstavovať indikátor podstaty dohody o podmienenom plnení. Relevantné podmienky pokračujúceho zamestnaneckého pomeru môžu byť zahrnuté v zamestnaneckej zmluve, zmluve o nadobudnutí alebo v niektorých ďalších dokumentoch. Dohoda o podmienenom plnení, v rámci ktorej platby automaticky prepadnú v prípade ukončenia zamestnaneckého pomeru, predstavuje odmeňovanie za služby po kombinácii. Dohody, v rámci ktorých nie sú podmienené platby ovplyvnené ukončením zamestnaneckého pomeru, môžu naznačovať, že podmienené platby sú skôr dodatočným plnením, než odmeňovaním.
 - b) **Trvanie pokračujúceho zamestnaneckého pomeru** – ak sa požadovaná doba zamestnaneckého pomeru zhoduje s dobou podmienených platieb alebo je dlhšia, táto skutočnosť môže naznačovať, že podmienené platby sú v podstate odmeňovaním.
 - c) **Úroveň odmeňovania** – situácie, pri ktorých je odmeňovanie zamestnanca, iné ako podmienené platby, na primeranej úrovni v porovnaní s ostatnými kľúčovými zamestnancami kombinovanej účtovnej jednotky, môžu naznačovať, že podmienené platby sú skôr dodatočným plnením, než odmeňovaním.

- d) *Prírastkové platby zamestnancom* – ak predávajúci akcionári, ktorí sa nestanú zamestnancami, získajú nižšie podmienené platby v prepočte na jednu akciu ako získajú predávajúci akcionári, ktorí sa stanú zamestnancami kombinovanej účtovnej jednotky, táto skutočnosť môže naznačovať, že prírastková suma podmienených platieb predávajúcim akcionárom, ktorí sa stanú zamestnancami, je odmeňovaním.
- e) *Počet vlastných akcií* – relatívny počet akcií vlastných predávajúcimi akcionármi, ktorí zostávajú kľúčovými zamestnancami, by mohol byť indikátorom podstaty dohody o podmienených platiach. Napríklad skutočnosť, keď predávajúci akcionári, ktorí vlastnili reálne všetky akcie nadobúdaného subjektu, pokračujú ako kľúčoví zamestnanci, môže naznačovať, že dohoda je v podstate dohodou o podieloch v zisku zameranou na poskytovanie odmien za služby po kombinácii. Alternatívne skutočnosť, keď by predávajúci akcionári, ktorí pokračujú ako kľúčoví zamestnanci, vlastnili iba malý počet akcií nadobúdaného subjektu a všetci predávajúci akcionári by získali rovnakú sumu podmieneného plnenia v prepočte na jednu akciu, môže naznačovať, že podmienené platby predstavujú dodatočné plnenie. Do úvahy by sa mali zobrať aj vlastnícke podiely vlastnené stranami spriaznenými s akcionármi, ktorí pokračujú ako kľúčoví zamestnanci, ako sú rodinní príslušníci.
- f) *Prepojenie s oceňovaním* – ak je prvé plnenie, ktorého prevod sa uskutočnil k dátumu nadobudnutia, založené na spodnej hranici rozpätia ocenenia nadobúdaného subjektu a vzorec na výpočet podmienených platieb súvisí s týmto oceňovacím prístupom, táto skutočnosť môže naznačovať, že podmienené platby predstavujú dodatočné plnenie. Alternatívne skutočnosť, keď vzorec na výpočet podmienených platieb je konzistentný s predchádzajúcimi dohodami o podieloch v zisku, môže naznačovať, že podstatou dohody je poskytovať odmeňovanie.
- g) *Vzorec na výpočet plnenia* – vzorec použitý na výpočet podmienenej platby môže byť pomôckou pri posudzovaní podstaty dohody. Napríklad skutočnosť, keď sa podmienená platba stanovuje na základe viacerých ziskov, môže naznačovať, že povinnosť je podmieneným plnením v rámci podnikovej kombinácie a že úlohou vzorca je určiť alebo overiť reálnu hodnotu nadobúdaného subjektu. Na rozdiel od toho podmienená platba, ktorá je stanoveným percentuálnym podielom zo ziskov, by mohla naznačovať, že povinnosť voči zamestnancom predstavuje dohodu o podieloch v zisku s cieľom odmeňovať zamestnancov za poskytnuté služby.
- h) *Iné dohody a záležitosti* – podmienky iných dohôd s predávajúcimi akcionármi (ako sú dohody o nesúťažení, vykonávateľské zmluvy, poradenské zmluvy a zmluvy o prenájme nehnuteľností) a prístup k podmieneným platiach z hľadiska daní z príjmov môžu naznačovať, že podmienené platby sú priraditeľné k niečomu inému ako k plneniu za nadobúdaný subjekt. Napríklad v súvislosti s nadobudnutím by nadobúdateľ mohol uzavrieť dohodu o lízingu nehnuteľnosti s významným predávajúcim akcionárom. Ak sú lízingové splátky uvedené v lízingovej zmluve stanovené výrazne pod trhovou úrovňou, niektoré alebo všetky podmienené platby prenajímateľovi (predávajúcemu akcionárovi) požadované osobitnou dohodou za podmienené platby by mohli byť v podstate platiach za používanie prenajímanej nehnuteľnosti, ktoré by mal nadobúdateľ vo svojej účtovnej závierke po kombinácii vykazovať samostatne. Ak sa na rozdiel od toho v lízingovej zmluve konkretizujú lízingové splátky za prenajímanú nehnuteľnosť, ktoré sú konzistentné s trhovými podmienkami, dohoda o podmienených platiach predávajúcemu akcionárovi môže predstavovať podmienené plnenie v rámci podnikovej kombinácie.

Prísľuby nadobúdateľa na platby formou akcií vymenené za prísluby držané zamestnancami nadobúdaného subjektu [uplatňovanie odseku 52 písm. b)]

B56 Nadobúdateľ môže vymeniť svoje prísluby platieb formou akcií (nahradzujúce prísluby) za prísluby vlastnené zamestnancami nadobúdaného subjektu. Výmeny opcií na akcie alebo iných príslubov platieb formou akcií v spojení s podnikovou kombináciou sa účtujú ako úpravy platieb formou akcií v súlade s IFRS 2 *Platby na základe podielov*. Ak je nadobúdateľ povinný nahradiť prísluby nadobúdaného subjektu, celá hodnota, alebo časť hodnoty trhového ocenenia príslubov nadobúdateľa na výmenu, sa zahrnie do ocenenia plnenia, ktorého prevod sa uskutočnil v rámci podnikovej kombinácie. Nadobúdateľ je povinný nahradiť prísluby nadobúdaného subjektu, ak nadobúdaný subjekt alebo jeho zamestnanci majú schopnosť vynútiť si náhradu. Na účely uplatnenia tejto požiadavky je nadobúdateľ napríklad povinný nahradiť prísluby nadobúdaného subjektu, ak sa náhrada požaduje:

- a) podmienkami zmluvy o nadobudnutí,
- b) podmienkami príslubov nadobúdaného subjektu alebo
- c) uplatniteľnými zákonmi alebo právnyymi predpismi.

V niektorých situáciách môže platnosť príslubov nadobúdaného subjektu uplynúť v dôsledku podnikovej kombinácie. Ak nadobúdateľ nahradí tieto prísluby napriek tomu, že nie je povinný tak urobiť, celá hodnota trhového ocenenia nahradzujúcich príslubov sa v účtovnej závierke po kombinácii vykáže ako náklady na odmeňovanie. Znamená to, že žiadna časť hodnoty trhového ocenenia týchto príslubov sa nezahrnie do ocenenia plnenia, ktoré sa uskutočnilo v rámci podnikovej kombinácie.

- B57 Na určenie pomernej časti prísľubu, ktorá je súčasťou prevedeného plnenia za nadobúdaný subjekt a pomernej časti, ktorá je odmenou za služby po kombinácii, oceňuje nadobúdateľ tak poskytnuté nahradzujúce prísľuby, ako aj prísľuby nadobúdaného subjektu k dátumu nadobudnutia v súlade s IFRS 2. Pomeraná časť hodnoty trhového ocenenia nahradzujúceho prísľubu, ktorá je súčasťou prevedeného plnenia výmenou za nadobúdaný subjekt, sa rovná pomernej časti prísľubu nadobúdaného subjektu, ktorá je priraditeľná službe pred kombináciou.
- B58 Pomeraná časť nahradzujúceho prísľubu priraditeľná službe pred kombináciou je trhovým ocenením prísľubu nadobúdaného subjektu, vynásobeného pomerom pomernej časti obdobia nároku k väčšiemu z celkových období nároku alebo k pôvodnému obdobiu nároku vzťahujúceho sa na prísľub nadobúdaného subjektu. Obdobie nároku je obdobie, počas ktorého sa majú splniť všetky podmienky nároku. Podmienky obdobia nároku sú vymedzené v IFRS 2.
- B59 Pomeraná časť nenárokovateľného nahradzujúceho prísľubu priraditeľná k službe pred kombináciou a preto vykázaná ako náklady na odmeňovanie v účtovnej závierke po kombinácii sa rovná celkovej hodnote trhového ocenenia nahradzujúceho prísľubu, po odpočítaní sumy priradenej k službe pred kombináciou. Nadobúdateľ preto priradí každý prebytok trhového ocenenia nahradzujúceho prísľubu nad trhovým ocenením prísľubu nadobúdaného subjektu k službe po kombinácii a tento prebytok vykáže v účtovnej závierke po kombinácii ako náklady na odmeňovanie. Nadobúdateľ priradí pomernú časť nahradzujúceho prísľubu k službe po kombinácii, ak požaduje službu po kombinácii, bez ohľadu na to, či zamestnanci poskytli pred dátumom nadobudnutia celú službu požadovanú na vznik ich nároku na prísľuby nadobúdaného subjektu.
- B60 Pomeraná časť nenárokovateľného nahradzujúceho prísľubu priraditeľná k službe pred kombináciou, ako aj pomeraná časť priraditeľná k službe po kombinácii, odzrkadľuje najlepší dostupný odhad počtu nahradzujúcich prísľubov, na ktoré sa očakáva vznik nároku. Napríklad v prípade, keď trhovému oceneniu pomernej časti nahradzujúceho prísľubu, ktorú je možné priradiť k službe pred kombináciou, je 100 CU a nadobúdateľ očakáva, že iba na 95 percent prísľubov vznikne nárok, suma obsiahnutá v plnení, ktorého prevod sa uskutočnil v rámci podnikovej kombinácie je 95 CU. Zmeny odhadovaného počtu nahradzujúcich prísľubov, na ktorý sa očakáva vznik nároku, sú premietnuté do nákladov na odmeňovanie za obdobia, počas ktorých vzniknú zmeny alebo prepadnutia (nie ako úpravy plnenia, ktorého prevod sa uskutočnil v rámci podnikovej kombinácie). Podobne sa vplyvy iných udalostí, ako sú úpravy alebo konečný výsledok prísľubov s podmienkami vzťahujúcimi sa na výkonnosť so vznikom po dátume nadobudnutia, pri určovaní nákladov na odmeňovanie za obdobie, v ktorom vznikne udalosť, začítajú v súlade s IFRS 2.
- B61 Rovnaké požiadavky na určovanie pomerných častí nahradzujúceho prísľubu, ktorú je možné priradiť k službe pred kombináciou a službe po kombinácii, sa uplatňujú bez ohľadu na to, či je nahradzujúci prísľub klasifikovaný ako záväzok alebo ako nástroj vlastného imania v súlade s ustanoveniami IFRS 2. Všetky zmeny trhového ocenenia prísľubov klasifikovaných ako záväzky po dátume nadobudnutia a príslušné vplyvy dane z príjmov sa vykazujú v účtovnej závierke nadobúdateľa po nadobudnutí v období (obdobíach), v ktorom (ktorých) zmeny vzniknú.
- B62 Vplyvy dane z príjmov vzťahujúce sa na nahradzujúce prísľuby platieb formou akcií sa vykazujú v súlade s ustanoveniami IAS 12 *Dane z príjmov*.

INÉ IFRS, V KTORÝCH SA POSKYTUJE NÁVOD NA NÁSLEDNÉ OCEŇOVANIE A ÚČTOVANIE (UPLATŇOVANIE ODSEKU 54)

- B63 Medzi príklady iných IFRS, v ktorých sa poskytuje návod na následné oceňovanie a účtovanie nadobudnutého majetku a prevzatých alebo vzniknutých záväzkov v rámci podnikovej kombinácie, patria tieto:
- a) IAS 38 predpisuje účtovanie identifikovateľného nehmotného majetku nadobudnutého v podnikovej kombinácii. Nadobúdateľ oceňuje goodwill v sume vykazanej k dátumu nadobudnutia, zníženej o všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty. V IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* sa predpisuje účtovanie strát zo zníženia hodnoty.
 - b) V IFRS 4 *Poistné zmluvy* sa poskytuje návod na následné účtovanie poistnej zmluvy nadobudnutej v podnikovej kombinácii.
 - c) V IAS 12 sa predpisuje následné účtovanie odložených daňových pohľadávok (vrátane nevykázaných odložených daňových pohľadávok) a záväzkov nadobudnutých v podnikovej kombinácii.
 - d) V IFRS 2 sa poskytuje návod na následné oceňovanie a účtovanie pomernej časti nahradzujúcich prísľubov platieb formou akcií vydaných nadobúdateľom, ktorú je možné priradiť k budúcim službám zamestnancov.
 - e) V IAS 27 (v znení zmien a doplnení, ktoré urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) sa poskytuje návod na účtovanie zmien vlastníckych podielov materskej spoločnosti v dcérskej spoločnosti po dosiahnutí ovládania.

ZVEREJNENIA (UPLATŇOVANIE ODSEKOV 59 A 61)

B64 Na splnenie cieľa uvedeného v odseku 59 nadobúdateľ zverejní tieto informácie o každej podnikovej kombinácii, ku ktorej došlo v priebehu obdobia vykazovania:

- a) názov a opis nadobúdaného subjektu,
- b) dátum nadobudnutia,
- c) percentuálna časť nadobudnutých podielov s hlasovacím právom,
- d) primárne dôvody na podnikovú kombináciu a opis spôsobu, akým nadobúdateľ ovládol nadobúdaný subjekt.
- e) kvalitatívny opis faktorov, na základe ktorých sa vykázal goodwill, ako sú očakávané synergie z kombinácie činností nadobúdaného subjektu a nadobúdateľa, nehmotný majetok, ktorý nesplňa kritériá na samostatné vykázanie, alebo iné faktory,
- f) reálnu hodnotu celkového prevedeného plnenia k dátumu nadobudnutia a reálnu hodnotu každej hlavnej triedy plnenia k dátumu nadobudnutia, ako napríklad:
 - i) peniaze;
 - ii) ostatný hmotný a nehmotný majetok vrátane podniku alebo dcérskej spoločnosti nadobúdateľa;
 - iii) prevzaté záväzky, napríklad záväzky z podmienenej platby; a
 - iv) podiely na vlastnom imaní nadobúdateľa vrátane počtu emitovaných alebo emitovateľných nástrojov alebo podielov a metóda určovania reálnej hodnoty týchto nástrojov alebo podielov;
- g) v prípade dohôd o plnení a majetku z odškodnenia:
 - i) sumu vykázanú k dátumu nadobudnutia;
 - ii) opis dohody a základ na určovanie výšky platby; a
 - iii) odhad rozsahu výstupov (nediskontovaných), alebo v prípade, že sa rozsah nedá odhadnúť, túto skutočnosť a dôvody, prečo sa rozsah nedá odhadnúť. Ak maximálna výška platby nie je obmedzená, nadobúdateľ zverejní túto skutočnosť.
- h) V prípade nadobudnutých pohľadávok:
 - i) reálnu hodnotu pohľadávok;
 - ii) brutto sumy zmluvných pohľadávok; a
 - iii) najlepší odhad zmluvných peňažných tokov, ktorých získanie sa neočakáva k dátumu nadobudnutia.

Zverejnenia sa poskytnú podľa každej hlavnej triedy pohľadávok, ako sú úvery, priame finančné líziny a všetky ostatné triedy pohľadávok;
- i) sumy vykázané k dátumu nadobudnutia pre každú hlavnú triedu nadobudnutého majetku a prevzatých záväzkov,
- j) pre každý podmienený záväzok, vykázaný v súlade s odsekom 23, informácie požadované odsekom 85 IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*. V prípade, že nie je vykázaný podmienený záväzok z dôvodu, že jeho reálnu hodnotu nie je možné spoľahlivo oceniť, nadobúdateľ vykáže:
 - i) informácie požadované odsekom 86 IAS 37; a
 - ii) dôvody, prečo sa záväzok nedá spoľahlivo oceniť.
- k) celkovú sumu goodwillu, ktorý sa očakáva, že bude odpočítateľný na daňové účely,
- l) pre transakcie, ktoré sú vykázané samostatne od nadobudnutia majetku a prevzatia záväzkov v podnikovej kombinácii, v súlade s odsekom 51:
 - i) opis každej transakcie;
 - ii) spôsob, akým nadobúdateľ zaúčtoval každú transakciu;
 - iii) sumy vykázané pre každú transakciu a riadkovú položku v účtovnej závierke, v ktorej je vykázaná každá suma; a
 - iv) ak je transakcia účinným vysporiadaním predchádzajúceho vzťahu, metódu použitú na určenie sumy vysporiadania;

- m) zverejnenie samostatne vykázaných transakcií požadovaných v písmene l) zahŕňa sumu nákladov súvisiacich s nadobudnutím a samostatne zahŕňa sumu týchto nákladov vykázaných ako náklad a riadkovú položku alebo položky vo výkaze komplexného výsledku, v ktorom sú tieto sumy vykázané. Zverejní sa aj suma všetkých nákladov na emisiu, ktoré sa nevykázali ako náklad, a spôsob, akým boli vykázané,
- n) v prípade výhodnej kúpy (pozri odseky 34 až 36):
- i) sumu každého zisku vykázaného v súlade s odsekom 34 a riadkovú položku vo výkaze komplexného výsledku, v ktorej sa tento zisk vykázal; a
 - ii) opis dôvodov, prečo bol výsledkom transakcie zisk;
- o) pre každú podnikovú transakciu, v rámci ktorej vlastní nadobúdateľ k dátumu nadobudnutia menej ako 100 percent podielov na vlastnom imaní v nadobúdanom subjekte:
- i) sumu nekontrolného podielu v nadobúdanom subjekte vykázaného k dátumu nadobudnutia a základ na ocenenie touto sumou; a
 - ii) pre každý nekontrolný podiel v nadobúdanom subjekte ocenený reálnou hodnotou, techniky oceňovania a kľúčové vstupy modelu, použité pri určovaní tejto hodnoty.
- p) pre podnikovú kombináciu uskutočnenú vo fázach:
- i) reálnu hodnotu podielov na vlastnom imaní nadobúdateľa k dátumu nadobudnutia, držaných bezprostredne pred dátumom nadobudnutia; a
 - ii) sumu všetkých ziskov a strát vykázaných v dôsledku opätovného ocenenia podielu na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu, vlastného nadobúdateľom pred podnikovou kombináciou, reálnou hodnotou (pozri odsek 42) a riadkovú položku vo výkaze komplexného výsledku, v rámci ktorej sú vykázané tento zisk alebo strata;
- q) tieto informácie:
- i) sumy výnosov a zisku alebo straty nadobúdaného subjektu od dátumu nadobudnutia zahrnuté v konsolidovanom výkaze komplexného výsledku za obdobie vykazovania; a
 - ii) výnosy a zisk alebo stratu kombinovanej účtovnej jednotky za bežné obdobie vykazovania tak, ako keby dátum nadobudnutia všetkých podnikových kombinácií uskutočnených počas roka predstavoval začiatok ročného obdobia vykazovania.

Ak je zverejnenie akejkoľvek informácie požadovanej týmto odsekom nevykonateľné, nadobúdateľ zverejní túto skutočnosť a vysvetlí, prečo je zverejnenie nevykonateľné. V tomto IFRS sa používa pojem „nevykonateľný“ s rovnakým významom ako v IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

- B65 Nadobúdateľ zverejní pre jednotlivu nevýznamnú podnikovú kombináciu uskutočnenú počas obdobia vykazovania, ktoré sú spoločne významné, súhrnné informácie požadované odsekom B64 písm. e) až q).
- B66 Ak je dátum nadobudnutia podnikovej kombinácie po konci obdobia vykazovania, ale pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie, nadobúdateľ zverejní informácie požadované odsekom B64, s výnimkou prípadov, keď je prvotné účtovanie podnikovej kombinácie v čase schválenia účtovnej závierky na zverejnenie neúplné. V takej situácii nadobúdateľ opíše, ktoré zverejnenia by sa nemohli uskutočniť a dôvody, prečo sa nemôžu uskutočniť.
- B67 Na splnenie cieľa uvedeného v odseku 61 nadobúdateľ zverejní tieto informácie o každej významnej podnikovej kombinácii alebo v súhrne o jednotlivu nevýznamných podnikových kombináciách, ktoré sú spoločne významné:
- a) ak je prvotné zaúčtovanie konkrétneho majetku, záväzkov, nekontrolných podielov alebo položiek plnenia v rámci podnikovej kombinácie neúplné (pozri odsek 45) a sumy vykázané v účtovnej závierke pre podnikovú kombináciu sú preto určené iba predbežne:
 - i) dôvody, prečo je prvotné zaúčtovanie podnikovej kombinácie neúplné;
 - ii) majetok, záväzky, podiely na vlastnom imaní alebo položky plnenia, v prípade ktorých je prvotné zaúčtovanie neúplné; a
 - iii) povaha a suma všetkých úprav vzťahujúcich sa na obdobie oceňovania, vykázaných počas obdobia vykazovania v súlade s odsekom 49;

- b) pri každom období vykazovania po dátume nadobudnutia do dátumu, keď účtovná jednotka majetok z podmieneného plnenia prevezme, predá, alebo iným spôsobom stratí naň právo, alebo kým účtovná jednotka vysporiada záväzok z podmieneného plnenia alebo kým sa záväzok zruší alebo vysporiada:
- i) všetky zmeny vykazovaných súm vrátane všetkých rozdielov vzniknutých pri vysporiadaní;
 - ii) všetky zmeny rozsahu výstupov (nediskontovaných) a dôvody týchto zmien; a
 - iii) techniky oceňovania a kľúčové vstupy modelu použité na ocenenie podmieneného plnenia;
- c) pri podmienených záväzkoch vykázaných v rámci podnikovej kombinácie nadobúdateľ zverejní pri každej triede rezerv informácie požadované odsekmi 84 a 85 IAS 37;
- d) porovnanie účtovnej hodnoty goodwillu na začiatku a na konci obdobia vykazovania, samostatne zobrazujúc:
- i) brutto sumu a akumulované straty zo zníženia hodnoty na začiatku obdobia vykazovania;
 - ii) dodatočný goodwill vykázaný počas obdobia vykazovania, s výnimkou goodwillu obsiahnutého v skupine na vyradenie, ktorá k dátumu nadobudnutia spĺňa kritériá na jej klasifikáciu ako držanej na predaj v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*;
 - iii) úpravy vyplývajúce z následného vykázaní odložených daňových pohľadávok počas obdobia vykazovania v súlade s odsekom 67;
 - iv) goodwill zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj v súlade s IFRS 5 a goodwill, ktorého vykazovanie sa počas obdobia vykazovania ukončilo bez toho, aby bol predtým zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj;
 - v) straty zo zníženia hodnoty vykázané počas obdobia vykazovania v súlade so štandardom IAS 36. (IAS 36 požaduje vykazovanie informácií o spätne získateľnej sume a znížení hodnoty goodwillu navyše k tejto požiadavke.);
 - vi) čisté kurzové rozdiely vzniknuté počas obdobia vykazovania v súlade so štandardom IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*;
 - vii) všetky ostatné zmeny účtovnej hodnoty počas obdobia vykazovania;
 - viii) brutto sumu a akumulované straty zo zníženia hodnoty ku koncu obdobia vykazovania;
- e) sumu a vysvetlenie zisku alebo straty vykazanej za bežné obdobie vykazovania, ktorá:
- i) sa týka identifikovateľného nadobudnutého majetku alebo prevzatých záväzkov v rámci podnikovej kombinácie, ktorá sa uskutočnila v bežnom alebo v predchádzajúcich obdobiach vykazovania; a
 - ii) má takú veľkosť, povahu alebo vplyv, že zverejnenie je relevantné na porozumenie účtovných výkazov kombinovanej účtovnej jednotky.

PRECHODNÉ USTANOVENIA PRE PODNIKOVÉ KOMBINÁCIE ZAHŔŇAJÚCE IBA PODIELOVÉ ZDRUŽENIA ALEBO ZDRUŽENIA VÝLUČNE PROSTREDNÍCTVOM ZMLUVY (UPLATŇOVANIE ODSEKU 66)

- B68 V odseku 64 sa ustanovuje, že tento IFRS sa uplatní prospektívne na podnikové kombinácie, ktorých dátumom nadobudnutia je začiatok prvého ročného obdobia vykazovania, pričom toto obdobie sa začína 1. júla 2009 alebo neskôr. Povoľuje sa skoršie uplatňovanie. Účtovná jednotka však uplatní tento IFRS iba na začiatku ročného obdobia vykazovania, ktoré sa začína 30. júna 2007 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní tento IFRS pred jeho dátumom účinnosti, zverejní túto skutočnosť a súčasne uplatní IAS 27 (v znení zmien a doplnení, ktoré urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008).
- B69 Požiadavka, aby sa tento IFRS uplatňoval prospektívne, má na podnikové kombinácie zahŕňajúce iba podielové združenia alebo združenia výlučne prostredníctvom zmluvy, ak sa dátum nadobudnutia tejto podnikovej kombinácie začína pred uplatňovaním tohto IFRS, tento vplyv:
- a) *Klasifikácia* – účtovná jednotka pokračuje v klasifikácii predchádzajúcej podnikovej kombinácie v súlade s predchádzajúcou účtovnou politikou účtovnej jednotky pre takúto kombináciu.
 - b) *Predtým vykázaný goodwill* – na začiatku prvého ročného účtovného obdobia, v ktorom sa uplatní tento IFRS, účtovnou hodnotou goodwillu vzniknutého z predchádzajúcej podnikovej kombinácie je jeho účtovná hodnota k tomuto dátumu v súlade s predchádzajúcou účtovnou politikou účtovnej jednotky. Pri určovaní tejto sumy účtovná jednotka eliminuje účtovnú hodnotu prípadnej akumulovanej amortizácie tohto goodwillu a príslušné zníženie goodwillu. Žiadne iné úpravy účtovnej hodnoty goodwillu sa nevykonávajú.

- c) *Goodwill, predtým vykázaný formou odpočítania od vlastného imania* – predchádzajúca účtovná politika účtovnej jednotky môže mať za následok vykázanie goodwillu vzniknutého z predchádzajúcej podnikovej kombinácie formou odpočítania od vlastného imania. V takej situácii táto jednotka nevykáže tento goodwill ako majetok na začiatku prvého ročného účtovného obdobia, v ktorom sa uplatní tento IFRS. Navyše účtovná jednotka nevykáže v zisku alebo strate žiadnu časť tohto goodwillu, ak vyradí celý podnik, ktorého sa goodwill týka, alebo jeho časť, alebo ak dôjde k zníženiu hodnoty peňazotvornej jednotky, ktorej sa goodwill týka.
- d) *Následné účtovanie goodwillu* – od začiatku prvého ročného obdobia, v ktorom sa tento uplatní IFRS, účtovná jednotka ukončí amortizáciu goodwillu vzniknutého z predchádzajúcej podnikovej kombinácie a testuje goodwill na zníženie hodnoty v súlade s IAS 36.
- e) *Predtým vykázaný negatívny goodwill* – účtovná jednotka, ktorá účtovala predchádzajúcu podnikovú kombináciu uplatnením metódy kúpy, mohla vykázať výnosy budúcich období vzťahujúce sa na prebytok jeho podielu na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku a záväzkov nadobúdaného subjektu nad náklad obstarávacou cenou podnikovej kombinácie (niekedy označovaný ako negatívny goodwill). V takomto prípade účtovná jednotka ukončí vykazovanie účtovnej hodnoty týchto výnosov budúcich období na začiatku prvého ročného obdobia, v ktorom sa po prvýkrát uplatní tento IFRS, s príslušnou úpravou počiatočného stavu nerozdeleného zisku k tomuto dátumu.
-

Príloha C

Zmeny a doplnenia iných IFRS

Zmeny a doplnenia v tejto prílohe sa uplatnia na ročné obdobia vykazovania, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní tento štandard v rámci skoršieho obdobia, tieto zmeny a doplnenia sa uplatnia na toto skoršie obdobie.

IFRS 1 PRVÉ UPLATNENIE MEDZINÁRODNÝCH ŠTANDARDOV FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA

C1 IFRS 1 sa mení a dopĺňa podľa opisu uvedeného ďalej.

Odsek 14 sa mení a dopĺňa takto:

„14. Niektoré výnimky uvedené v ďalšom texte sú odkazom na reálnu hodnotu. Pri určovaní reálnych hodnôt v súlade s týmto štandardom účtovná jednotka uplatní definíciu reálnej hodnoty uvedenú v prílohe A a v ktoromkoľvek konkrétnejšom návode v iných IFRS na určenie reálnych hodnôt pre majetok alebo záväzok, ktorého sa to týka. Do týchto reálnych hodnôt sa premietajú podmienky, ktoré existovali k dátumu, ku ktorému boli určené.“

Pridáva sa tento odsek 47I:

„47I IFRS 3 (v znení revízie, ktorú urobila Rad pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) zmenil a doplnil odseky 14, B1, B2 písm. f) a B2 písm. g). Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 3 (revidovaný v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedené zmeny a doplnenia sa takisto uplatňujú na toto skoršie obdobie.“

V prílohe B sa odseky B1, B2 písm. f) a B2 písm. g) menia a dopĺňajú takto:

„B1 Prvouplatňovateľ si môže zvoliť možnosť neuplatňovať IFRS 3 *Podnikové kombinácie* spätne na minulé podnikové kombinácie (podnikové kombinácie, ktoré sa uskutočnili pred dátumom prechodu na IFRS). Ak však prvouplatňovateľ zmení vykazovanie akejkoľvek podnikovej kombinácie tak, aby bola v súlade s IFRS 3, zmení sa vykazovanie všetkých neskorších podnikových kombinácií a súčasne sa uplatní IAS 27 (v znení zmien doplnení, ktoré urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) od toho istého dátumu. Ak si napríklad prvouplatňovateľ zvolí zmenu vykazovania podnikovej kombinácie, ku ktorej došlo 30. júna 20X6, zmení sa vykazovanie všetkých podnikových kombinácií, ku ktorým došlo medzi 30. júnom 20X6 a dátumom prechodu na IFRS, a takisto sa od 30. júna 20X6 uplatní IAS 27 (zmenený a doplnený v roku 2008).

B2f) Ak majetok nadobudnutý alebo záväzok prevzatý v minulej podnikovej kombinácii nebol vykázaný podľa predchádzajúcich GAAP, jeho predpokladaná cena v otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS sa nepovažuje za nulovú. Namiesto toho ho nadobúdateľ vykáže a ocení vo svojom konsolidovanom výkaze o finančnej situácii na základe, ktorý by tieto IFRS požadovali vo výkaze o finančnej situácii nadobúdaného subjektu. Na ilustráciu: ak nadobúdateľ nekapitalizoval podľa predchádzajúcich GAAP finančný lízing nadobudnutý v rámci minulej podnikovej kombinácie, kapitalizuje tieto líziny vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke tak, ako by to požadoval IAS 17 *Lízingy* od nadobúdaného subjektu v jeho výkaze o finančnej situácii podľa IFRS. Podobne v prípade, keď nadobúdateľ nevykazoval podľa predchádzajúcich GAAP podmienený záväzok, ktorý stále existuje k dátumu prechodu na IFRS, nadobúdateľ vykáže tento podmienený záväzok k tomu dátumu, pokiaľ by IAS 37 nezakazoval jeho vykávanie v účtovnej závierke nadobúdaného subjektu. Naopak, ...

B2g) Účtovnou hodnotou goodwillu v otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS je jeho účtovná hodnota podľa predchádzajúcich GAAP k dátumu prechodu na IFRS po týchto dvoch úpravách:

i) ...

ii) [vypúšťa sa]

iii) Bez ohľadu na ...“

IFRS 2 PLATBY NA ZÁKLADE PODIELOV

C2 IFRS 2 sa mení a dopĺňa podľa opisu uvedeného ďalej.

Odsek 5 sa mení a dopĺňa takto:

„5. Ako sa uvádza v odseku 2, tento IFRS ... Podobne aj zrušenie, výmena alebo iná úprava *dohôd o platbách formou akcií* z dôvodu podnikovej kombinácie alebo inej reštrukturalizácie vlastného imania sa zaúčtuje v súlade s týmto IFRS. IFRS 3 poskytuje návod na určenie, či nástroje vlastného imania emitované v rámci podnikovej kombinácie predstavujú súčasť prevedeného plnenia výmenou za ovládanie nadobúdaného subjektu (a teda patria do rozsahu pôsobnosti IFRS 3), alebo sú odplatoú za pokračujúce služby, ktoré sa majú vykázat v období po podnikovej kombinácii (a teda patria do rozsahu pôsobnosti tohto IFRS).“

Pridáva sa tento odsek 61:

„61. IFRS 3 (v znení revízie, ktorú urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) zmenil a doplnil odsek 5 Účtovná jednotka uplatní túto zmenu a doplnenie na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 3 (revidovaný v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedená zmena a doplnenie sa takisto uplatňuje na toto skoršie obdobie.“

IFRS 7 FINANČNÉ NÁSTROJE: ZVEREJŇOVANIE

- C3 IFRS 7 sa mení a dopĺňa podľa opisu uvedeného ďalej.

Odsek 3 písm. c) sa vypúšťa.

Pridáva sa tento odsek 44B:

„44B IFRS 3 (v znení revízie, ktorú urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) zmenil a doplnil odsek 3 Účtovná jednotka uplatní túto zmenu a doplnenie na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 3 (revidovaný v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedená zmena a doplnenie sa takisto uplatňuje na toto skoršie obdobie.“

IAS 12 DANE Z PRÍJMOV

- C4 IAS 12 sa mení a dopĺňa podľa opisu uvedeného ďalej.

Tretí odsek v časti „Cieľ“ sa mení a dopĺňa takto:

„Cieľ“

Tento štandard ... Podobne aj vykazovanie odložených daňových pohľadávok a záväzkov v rámci podnikovej kombinácie ovplyvňuje sumu goodwillu, ku vzniku ktorého dochádza v rámci podnikovej kombinácie, alebo sumu vykázaného zisku z výhodnej kúpy.“

Odseky 18, 19, 21 až 22 a 26 sa menia a dopĺňajú takto:

„18. Dočasné rozdiely vznikajú aj vtedy, ak:

- a) identifikovateľný nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky v podnikovej kombinácii sú vykázané v ich reálnych hodnotách v súlade s IFRS 3 *Podnikové kombinácie*, ale na daňové účely sa nevykonáva ekvivalentná úprava (pozri odsek 19),
- b) ...

Podnikové kombinácie

19. S obmedzenými výnimkami sa identifikovateľný nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky v podnikovej kombinácii vykazujú vo svojich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia. Dočasné rozdiely ...

Goodwill

21. Goodwill vznikajúci v rámci podnikovej kombinácie sa oceňuje ako prebytok sumy písmena a) nad sumou písmena b), uvedených ďalej:

a) je súhrn:

- i) prevedeného plnenia oceneného v súlade s IFRS 3, ktorý spravidla požaduje reálnu hodnotu k dátumu nadobudnutia;
- ii) sumy každého nekontrolného podielu v nadobúdanom subjekte v súlade s IFRS 3; a
- iii) v podnikovej kombinácii uskutočnenej vo fázach, reálnej hodnoty k dátumu nadobudnutia nadobúdateľom predtým vlastneného podielu na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu.

b) rozdielu medzi hodnotami identifikovateľného majetku k dátumu nadobudnutia a prevzatých záväzkov ocenených v súlade s IFRS 3.

Mnohé daňové orgány ...

21A Následné zníženia odloženého daňového záväzku, ktorý sa nevykazuje, pretože vzniká z prvotného vykázania goodwillu, sa takisto považujú za vznikajúce z prvotného vykázania goodwillu, a preto sa v súlade s odsekom 15 písm. a) nevykazujú. Ak napríklad v rámci podnikovej kombinácie účtovná jednotka vykazuje goodwill vo výške 100 CU, ktorý má nulový daňový základ, odsekom 15 písm. a) sa tejto účtovnej jednotke zakazuje vykazovať vzniknutý odložený daňový záväzok. Ak následne táto účtovná jednotka vykáže stratu zo zníženia hodnoty uvedeného goodwillu vo výške 20 CU, suma zdaniteľného dočasného rozdielu súvisiaca s goodwillom sa zníži zo 100 CU na 80 CU a dôjde k zníženiu hodnoty nevykázaného odloženého daňového záväzku. Toto zníženie hodnoty nevykázaného odloženého daňového záväzku sa takisto považuje za súvisiace s prvotným vykázaním goodwillu, a preto sa jeho vykazovanie podľa odseku 15 písm. a) zakazuje.

21B Odložené daňové záväzky pri zdaniteľných dočasných rozdieloch, ktoré sa týkajú goodwillu, sa však vykazujú za predpokladu, že k ich vzniku nedošlo v súvislosti s prvotným vykázaním goodwillu. Ak napríklad v rámci podnikovej kombinácie účtovná jednotka vykáže goodwill vo výške 100 CU, ktorý je odpočítateľnou položkou na daňové účely pri ročnej sadzbe 20 percent počínajúc rokom nadobudnutia, daňový základ goodwillu pri prvotnom vykázaní je 100 CU a ku koncu roku nadobudnutia predstavuje 80 CU. Ak účtovná hodnota goodwillu ku koncu roku, v ktorom došlo k nadobudnutiu, ostáva na nezmenenej úrovni 100 CU, vznikne ku koncu tohto roku zdaniteľný dočasný rozdiel v hodnote 20 CU. Pretože ...

Prvotné vykázanie majetku alebo záväzku

22. Dočasný rozdiel môže vzniknúť pri prvotnom vykázaní majetku alebo záväzku, ak napríklad časť alebo celá obstarávací cena majetku nebude odpočítateľná na daňové účely. Spôsob účtovania takéhoto dočasného rozdielu závisí od povahy transakcie, ktorá viedla k prvotnému vykázaniu majetku alebo záväzku:

a) v rámci podnikovej kombinácie účtovná jednotka vykazuje každý odložený daňový záväzok alebo pohľadávku a takéto vykazovanie ovplyvní sumu goodwillu alebo sumu zisku z výhodnej kúpy, ktorý vykazuje (pozri odsek 19),

b) ...

26. Ďalej sú uvedené príklady odpočítateľných dočasných rozdielov, ktoré majú za následok vznik odložených daňových pohľadávok:

a) ...

c) s obmedzenými výnimkami účtovná jednotka vykazuje identifikovateľný nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky v podnikovej kombinácii v ich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia. Ak je prevzatý záväzok vykázaný k dátumu nadobudnutia, ale súvisiace náklady sa pri určovaní zdaniteľného zisku odpočítajú až v neskorších obdobiach, vzniká odpočítateľný dočasný rozdiel, ktorého výsledkom je odložená daňová pohľadávka. Odložená daňová pohľadávka takisto vzniká, ak reálna hodnota nadobudnutého identifikovateľného majetku je nižšia ako jeho daňový základ. V oboch prípadoch výsledná odložená daňová pohľadávka ovplyvní goodwill (pozri odsek 66) a

d) ...“

Za odsekom 31 sa pridávajú tento nový nadpis a odsek 32A:

„32. [Vypúšťa sa]

Goodwill

32A Ak je účtovná hodnota goodwillu vznikajúceho v rámci podnikovej kombinácie nižšia ako jeho daňový základ, na základe tohto rozdielu vzniká odložená daňová pohľadávka. Odložená daňová pohľadávka vznikajúca z prvotného vykázania goodwillu sa vykáže ako súčasť zaúčtovania podnikovej kombinácie za predpokladu, že je pravdepodobné, že k dispozícii bude zdaniteľný zisk, voči ktorému by sa mohol použiť odpočítateľný dočasný rozdiel.“

Odseky 66 až 68 sa menia a dopĺňajú takto:

„Odložená daň, ktorá vzniká ako následok podnikovej kombinácie

66. Ako bolo vysvetlené v odsekoch 19 a 26 písm. c), v rámci podnikovej kombinácie môžu vzniknúť dočasné rozdiely. V súlade s IFRS 3 účtovná jednotka vykazuje všetky vzniknuté odložené daňové pohľadávky (za predpokladu, že spĺňajú kritériá na vykázanie uvedené v odseku 24), alebo odložené daňové záväzky ako identifikovateľný majetok a identifikovateľné záväzky k dátumu nadobudnutia. Následne tieto odložené daňové pohľadávky a odložené daňové záväzky ovplyvňujú sumu goodwillu alebo zisk z výhodnej kúpy, ktorý účtovná jednotka vykazuje. V súlade s odsekom 15 písm. a) však účtovná jednotka nevykazuje odložené daňové záväzky vznikajúce pri prvotnom vykázaní goodwillu.

67. V dôsledku podnikovej kombinácie by sa mohla zmeniť pravdepodobnosť realizácie odloženej daňovej pohľadávky nadobúdateľa pred nadobudnutím. Nadobúdateľ môže považovať za pravdepodobné, že spätne získa svoju vlastnú odloženú daňovú pohľadávku, ktorá nebola vykázaná pred podnikovou kombináciou. Napríklad nadobúdateľ môže byť schopný uplatniť úžitok zo svojich nevyužitých daňových strát voči budúcnému zdaniteľnému zisku nadobúdaného subjektu. Alternatívne v dôsledku podnikovej kombinácie by už nemuselo byť pravdepodobné, že v prípade dosiahnutia budúceho zdaniteľného zisku bude možné spätne získať odloženú daňovú pohľadávku. V takýchto prípadoch nadobúdateľ vykáže zmenu odloženej daňovej pohľadávky v období podnikovej kombinácie, avšak nezahŕňa ju ako súčasť účtovania podnikovej kombinácie. Preto ju nadobúdateľ neberie do úvahy pri ocenení goodwillu alebo zisku z výhodnej kúpy, ktorý vykazuje v rámci podnikovej kombinácie.

68. Potenciálny úžitok z prevedenej daňovej straty nadobúdaného subjektu alebo iné odložené daňové pohľadávky by nemuseli spĺňať kritériá na samostatné vykázanie v čase prvotného zaúčtovania podnikovej kombinácie, ale mohli by sa uplatniť následne.

Účtovná jednotka vykáže nadobudnuté odložené daňové úžitky, ktoré uplatňuje po podnikovej kombinácii takto:

- a) Nadobudnuté odložené daňové úžitky vykázané v rámci obdobia oceňovania, ktoré sú výsledkom nových informácií o skutočnostiach alebo o okolnostiach, ktoré existovali k dátumu nadobudnutia, sa použijú na zníženie účtovnej hodnoty každého goodwillu súvisiaceho s týmto nadobudnutím. Ak je účtovná hodnota tohto goodwillu nulová, všetky zostávajúce odložené daňové úžitky sa vykážu v zisku alebo strate.
- b) Všetky ostatné nadobudnuté odložené daňové úžitky, ktoré sú uplatnené, sa vykážu v zisku alebo strate (alebo, ak to tento štandard požaduje, mimo zisku alebo straty).“

Príklad nasledujúci po odseku 68 sa vypúšťa.

Odsek 81 sa mení a dopĺňa takto:

„81. Oddelene sa takisto zverejňuje:

- a) ...
- h) v súvislosti s ukončenými činnosťami daňový náklad vzťahujúci sa na:
 - i) zisk alebo stratu z ukončenia; a
 - ii) zisk alebo stratu z bežnej činnosti z ukončenej činnosti za obdobie, spolu s príslušnými sumami za každé predchádzajúce prezentované obdobie;
- i) suma účinkov na daň z príjmov, vyplývajúcich z dividend pre akcionárov účtovnej jednotky, ktoré boli navrhnuté alebo vyhlásené pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie, ale nevykázali sa ako záväzok v účtovnej závierke,
- j) ak podniková kombinácia, v rámci ktorej je účtovná jednotka nadobúdateľom, spôsobí zmenu vo vykazanej hodnote svojej odloženej daňovej pohľadávky pred nadobudnutím (pozri odsek 67), suma tejto zmeny, a
- k) ak odložené daňové úžitky nadobudnuté v podnikovej kombinácii nie sú vykázané k dátumu nadobudnutia, ale sú vykázané po dátume nadobudnutia (pozri odsek 68), opis udalosti alebo zmeny okolností, ktoré spôsobili vykázanie odložených daňových úžitkov.“

Pridávajú sa tieto odseky 93 až 95:

„93. Na vykázanie odložených daňových pohľadávok nadobudnutých v podnikových kombináciách, sa uplatní odsek 68 prospektívne od dátumu účinnosti IFRS 3 (v znení revízie, ktorú urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008).

94. Preto účtovné jednotky neupravujú účtovanie predchádzajúcich podnikových kombinácií, ak daňové úžitky nezodpovedajú kritériám na samostatné vykázanie k dátumu nadobudnutia a sú vykázané po dátume nadobudnutia, s výnimkou prípadov, keď sú úžitky vykázané v rámci obdobia oceňovania a sú výsledkom nových informácií o skutočnostiach alebo okolnostiach, ktoré existovali k dátumu nadobudnutia. Ostatné vykázané daňové úžitky sa vykážu v zisku alebo strate (alebo, ak to tento štandard požaduje, mimo zisku alebo straty).

95. **IFRS 3 (v znení revízie, ktorú urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) zmenil a doplnil odseky 21 a 67 a pridal odseky 32A a 8 písm. j) a k). Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 3 (revidovaný v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedené zmeny a doplnenia sa takisto uplatňujú na toto skoršie obdobie.“**

IAS 16 NEHNUTEĽNOSTI, STROJE A ZARIADENIA

C5 V IAS 16 sa odsek 44 mení a dopĺňa takto:

„44. Sumu, v ktorej bola pôvodne vykázaná položka nehnuteľností, strojov a zariadení, účtovná jednotka alokuje na jej významné časti a každú takúto časť odpisuje osobitne. Napríklad môže byť vhodné osobitne odpisovať drak lietadla a motory lietadla, či už sú vlastnené alebo sú predmetom finančného lízingu. Podobne v prípade, keď účtovná jednotka nadobudne nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, ktoré sú predmetom operatívneho lízingu, v ktorom je účtovná jednotka prenajímateľom, môže byť vhodné samostatne odpisovať sumy vyjadrené v obstarávacej cene tejto položky, ktoré sú priraditeľné priaznivým alebo nepriaznivým lízingovým podmienkam vzhľadom na trhové podmienky.“

Pridáva sa tento odsek 81C:

„81C IFRS 3 Podnikové kombinácie (v znení revízie, ktorú urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) zmenil a doplnil odsek 44 Účtovná jednotka uplatní túto zmenu a doplnenie na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 3 (revidovaný v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedená zmena a doplnenie sa takisto uplatňuje na toto skoršie obdobie.“

IAS 28 PODIELY V PRIDRUŽENÝCH PODNIKoch

C6 V IAS 28 sa odsek 23 mení a dopĺňa takto:

„23. Investícia do pridruženého podniku sa účtuje podľa metódy vlastného imania od dátumu, od ktorého sa stáva pridruženým podnikom. Pri nadobudnutí investície sa každý rozdiel medzi obstarávacou cenou investície a podielom investora na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku a záväzkov pridruženého podniku účtuje takto:

- a) goodwill týkajúci sa pridruženého podniku je zahrnutý v účtovnej hodnote investície. Amortizácia tohto goodwillu nie je povolená.
- b) Každý prebytok podielu investora na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku a záväzkov pridruženého podniku nad obstarávacou cenou investície sa zahrnie ako výnos pri určovaní podielu investora na zisku alebo strate pridruženého podniku za obdobie, v ktorom je nadobudnutá investícia.

Primerane ...“

IAS 32 FINANČNÉ NÁSTROJE: PREZENTÁCIA

C7 IAS 32 sa mení a dopĺňa podľa opisu uvedeného ďalej.

Odsek 4 písm. c) sa vypúšťa.

Pridáva sa tento odsek 97B:

„97B IFRS 3 (v znení revízie, ktorú urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) vypustil odsek 4 písm. c). Účtovná jednotka uplatní túto zmenu a doplnenie na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 3 (revidovaný v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedená zmena a doplnenie sa takisto uplatňuje na toto skoršie obdobie.“

IAS 33 ZISK NA AKCIU

C8 V IAS 33 sa odsek 22 mení a dopĺňa takto:

„22. Kmeňové akcie emitované ako súčasť plnenia prevedeného v podnikovej kombinácii sa zahŕňajú do váženého priemerného počtu akcií od dátumu nadobudnutia. Je to preto, že od tohto dátumu nadobúdateľ do svojho výkazu komplexného výsledku zahŕňa zisky a straty nadobúdaného subjektu.“

IAS 34 FINANČNÉ VYKAZOVANIE V PRIEBEHU ÚČTOVNÉHO ROKA

C9 IAS 34 sa mení a dopĺňa podľa opisu uvedeného ďalej.

Odsek 16 písm. i) sa mení a dopĺňa takto:

„i) vplyv zmien v štruktúre účtovnej jednotky počas časového intervalu v priebehu účtovného roka, vrátane podnikových kombinácií, dosiahnutia alebo straty ovládania dcérskych spoločností a dlhodobých investícií, reštrukturalizácií a ukončených činností. V prípade podnikových kombinácií účtovná jednotka zverejní informácie, ktoré požaduje IFRS 3 Podnikové kombinácie a“

Pridáva sa tento odsek 48:

„48. IFRS 3 (v znení revízie, ktorú urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) zmenil a doplnil odsek 16 písm. i). Účtovná jednotka uplatní túto zmenu a doplnenie na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 3 (revidovaný v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedená zmena a doplnenie sa takisto uplatňuje na toto skoršie obdobie.“

IAS 36 ZNÍŽENIE HODNOTY MAJETKU

C10 IAS 36 sa mení a dopĺňa podľa opisu uvedeného ďalej.

Z odseku 6 sa vypúšťa definícia zmluvného dátumu.

Odsek 65 sa mení a dopĺňa takto:

„65. V odsekoch 66 až 108 a prílohe C sa ustanovujú požiadavky na identifikovanie peňažotvornej jednotky, do ktorej patrí majetok, a na stanovenie účtovnej hodnoty a vykázanie strát zo zníženia hodnoty peňažotvorných jednotiek a goodwillu.“

Odseky 81 a 85 sa menia a dopĺňajú takto:

„81. Goodwill vykázaný v podnikovej kombinácii sú aktíva predstavujúce budúce ekonomické úžitky vyplývajúce z iných aktív nadobudnutých v podnikovej kombinácii, ktoré nie sú samostatne identifikované a osobitne vykázané. Goodwill nevytvára peňažné toky nezávisle od ostatných aktív alebo skupín aktív a často prispieva k peňažným tokom viacerých peňažotvorných jednotiek. Goodwill niekedy nemožno alokovať na inom, ako subjektívnom základe, k jednotlivým peňažotvorným jednotkám, ale len ku skupinám peňažotvorných jednotiek. Výsledkom je, že najnižšia úroveň v rámci účtovnej jednotky, pri ktorej sa sleduje goodwill na interné účely manažmentu, niekedy pozostáva z viacerých peňažotvorných jednotiek, s ktorými goodwill súvisí, ale nedá sa k nim alokovať. Odkazy v odsekoch 83 až 99 a v prílohe C na peňažotvornú jednotku, ku ktorej sa alokuje goodwill, by sa mali chápať aj ako odkazy na skupinu peňažotvorných jednotiek, ku ktorým sa alokuje goodwill.“

85. Ak je ku koncu obdobia, v ktorom sa uskutočnila kombinácia, možné v súlade s IFRS 3 *Podnikové kombinácie* určiť prvotné účtovanie podnikovej kombinácie len predbežne, nadobúdateľ:

- a) zaúčtuje kombináciu s použitím týchto predbežných hodnôt a
- b) vykáže všetky úpravy týchto predbežných hodnôt ako výsledok dokončenia prvotného účtovania v rámci obdobia oceňovania, ktoré nesmie presiahnuť dvanásť mesiacov od dátumu nadobudnutia.

Za takýchto okolností takisto nemusí byť možné dokončiť prvotnú alokáciu goodwillu, vykázaného v rámci kombinácie, pred koncom ročného obdobia, v ktorom došlo ku kombinácii. Účtovná jednotka v takomto prípade zverejní informácie požadované odsekom 133.“

Nadpis po odseku 90 a odseky 91 až 95 sa vypúšťajú.

Odsek 138 sa vypúšťa.

Odsek 139 sa mení a dopĺňa takto:

„139. Účtovná jednotka uplatní tento štandard:

- a) ...“

Pridáva sa tento odsek 140B:

„140B IFRS 3 (v znení revízie, ktorú urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) zmenil a doplnil odseky 65, 81, 85 a 139; vypustil odseky 91 až 95 a 138 a vložil prílohu C. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 3 (revidovaný v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedené zmeny a doplnenia sa takisto uplatňujú na toto skoršie obdobie.“

Pridáva sa nová príloha (príloha C) podľa opisu uvedeného ďalej. Do nej sú včlenené požiadavky vypustených odsekov 91 až 95.

„Príloha C

Táto príloha je neoddeliteľnou súčasťou tohto štandardu.

Testovanie peňažotvorných jednotiek obsahujúcich goodwill a nekontrolné podiely na níženie hodnoty.

C1 V súlade s IFRS 3 (v znení revízie, ktorú urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) nadobúdateľ oceňuje a vykazuje goodwill k dátumu nadobudnutia ako prebytok sumy podľa písmena a) nad sumou podľa písmena b), uvedených ďalej:

- a) je súhrn:
- i) prevedeného plnenia oceneného v súlade s IFRS 3, ktorý spravidla požaduje reálnu hodnotu k dátumu nadobudnutia;
 - ii) sumy každého nekontrolného podielu v nadobúdanom subjekte v súlade s IFRS 3; a
 - iii) v podnikovej kombinácii uskutočnenej vo fázach, reálnej hodnoty k dátumu nadobudnutia nadobúdateľom predtým vlastneného podielu na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu.
- b) rozdielu medzi hodnotami identifikovateľného majetku k dátumu nadobudnutia a prevzatých záväzkov ocenených v súlade s IFRS 3.

Alokácia goodwillu

C2 V odseku 80 tohto štandardu sa požaduje, aby sa goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie alokoval ku všetkým peňazotvorným jednotkám nadobúdateľa, alebo ku skupinám peňazotvorných jednotiek, od ktorých sa očakáva úžitok plynúci zo synergií podnikovej kombinácie, bez ohľadu na to, či sa k týmto jednotkám alebo skupinám jednotiek priradil ostatný majetok alebo záväzky nadobúdaného subjektu. Je možné, že niektoré zo synergií, ktoré sú výsledkom podnikovej kombinácie, sa budú alokovať k peňazotvornej jednotke, na ktorej jednotka s nekontrolným podielom nemá podiel.

Testovanie na zníženie hodnoty

- C3 Pri testovaní na zníženie hodnoty sa vyžaduje porovnanie spätne získateľnej sumy peňazotvornej jednotky s účtovnou hodnotou peňazotvornej jednotky.
- C4 Ak účtovná jednotka oceňuje nekontrolné podiely ako svoj pomerný podiel na čistom identifikovateľnom majetku dcérskej spoločnosti k dátumu nadobudnutia, a nie v reálnej hodnote, goodwill priraditeľný k nekontrolným podielom je zahrnutý v spätne získateľnej sume súvisiacej peňazotvornej jednotky, ale nevykazuje sa v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti. V dôsledku toho účtovná jednotka zvýši účtovnú hodnotu goodwillu alokovaného k jednotke tak, aby zahŕňala goodwill priraditeľný k nekontrolnému podielu. Takáto upravená účtovná hodnota sa následne porovnáva so spätne získateľnou sumou jednotky na účely stanovenia toho, či je hodnota peňazotvornej jednotky znížená.

Alokovanie straty zo zníženia hodnoty

- C5 V odseku 104 sa požaduje, aby sa akákoľvek identifikovaná strata zo zníženia hodnoty alokovala najskôr tak, že sa zníži účtovná hodnota goodwillu alokovaného k jednotke a potom sa alokovala k ostatným aktívam jednotky proporcionálne na základe účtovnej hodnoty každého aktíva v účtovnej jednotke.
- C6 Ak je dcérska spoločnosť, alebo jej časť, obsahujúca nekontrolný podiel sama osebe peňazotvornou jednotkou, strata zo zníženia hodnoty sa alokuje medzi materskú spoločnosť a nekontrolujúci podiel na tom istom základe, na ktorom sa alokuje zisk alebo strata.
- C7 Ak je dcérska spoločnosť alebo časť dcérskej spoločnosti obsahujúca nekontrolný podiel časťou väčšej peňazotvornej jednotky, straty zo zníženia hodnoty goodwillu sa alokujú k častiam peňazotvornej jednotky, ktoré majú nekontrolný podiel, a k častiam, ktoré ho nemajú. Straty zo zníženia hodnoty sa alokujú k častiam peňazotvornej jednotky na základe:
- a) pomerných účtovných hodnôt goodwillu, ktorý majú časti pred znížením hodnoty, do výšky, v akej sa zníženie hodnoty týka goodwillu v peňazotvornej jednotke, a
 - b) pomerných účtovných hodnôt čistého identifikovateľného majetku častí pred znížením hodnoty, do výšky, v akej sa zníženie hodnoty týka identifikovateľného majetku v peňazotvornej jednotke. Každé takéto zníženie hodnoty sa alokuje k aktívam častí každej jednotky proporcionálne na základe účtovnej hodnoty každého aktíva v danej časti.
- V tých častiach, ktoré majú nekontrolný podiel, sa strata zo zníženia hodnoty alokuje medzi materskú spoločnosť a nekontrolný podiel na rovnakom základe, na ktorom sa alokuje zisk alebo strata.

C8 Ak sa strata zo zníženia hodnoty priraditeľná nekontrolnému podielu týka goodwillu, ktorý nie je vykázaný v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti (pozri odsek C4), toto zníženie hodnoty sa nevykazuje ako strata zo zníženia hodnoty goodwillu. V takýchto prípadoch sa ako strata zo zníženia hodnoty goodwillu vykáže iba strata zo zníženia hodnoty vzťahujúca sa na goodwill, ktorý je alokovaný k materskej spoločnosti.

C9 V ilustratívnom príklade 7 sa znázorňuje testovanie na zníženie hodnoty neúplne vlastnenej peňazotvornej jednotky obsahujúcej goodwill.“

IAS 37 REZERVY, PODMIENENÉ ZÁVÄZKY A PODMIENENÉ AKTÍVA

C11 V IAS 37 sa odsek 5 mení a dopĺňa takto:

„5. Keď sa iný štandard zaoberá osobitným typom rezervy, podmieneného záväzku alebo podmieneného aktíva, účtovná jednotka uplatní tento iný štandard namiesto tohto štandardu. Napríklad niektoré typy rezerv sú uvedené v štandardoch pre:

a) zmluvy o zhotovení (pozri IAS 11 *Zmluvy o zhotovení*);

...“

IAS 38 NEHMOTNÝ MAJETOK

C12 IAS 38 sa mení a dopĺňa podľa opisu uvedeného ďalej.

Z odseku 8 sa vypúšťa definícia zmluvného dátumu.

Odseky 11, 12, 25 a 33 až 35 sa menia a dopĺňajú takto:

„11. Podľa definície nehmotného majetku musí byť nehmotný majetok identifikovateľný, aby sa dal odlíšiť od goodwillu. Goodwill vykázaný v podnikovej kombinácii sú aktíva predstavujúce budúce ekonomické úžitky vyplývajúce z iných aktív nadobudnutých v podnikovej kombinácii, ktoré nie sú samostatne identifikované a osobitne vykázané. Budúce ekonomické úžitky môžu byť výsledkom synergie medzi identifikovateľným nadobudnutým majetkom, alebo môžu vyplývať z majetku, ktorý jednotlivo nespĺňa podmienky na vykazovanie v účtovnej závierke.

12. Majetok je identifikovateľný, ak je buď:

a) **oddeliteľný, to znamená, že je možné ho oddeliť alebo rozdeliť od účtovnej jednotky a predať, previesť, poskytnúť na základe licencie, prenajať alebo vymeniť, a to buď samostatne, alebo spolu s príslušnou zmluvou, identifikovateľným majetkom alebo záväzkom, bez ohľadu na to, či tak účtovná jednotka plánuje urobiť, alebo**

b) **vyplýva zo zmluvných alebo iných zákonných práv bez ohľadu na to, či sú tieto práva prevoditeľné alebo oddeliteľné od účtovnej jednotky alebo od iných práv alebo povinností.**

25. Cena, ktorú účtovná jednotka zaplatí na účely samostatného nadobudnutia nehmotného majetku, zvyčajne odzrkadľuje očakávania týkajúce sa pravdepodobnosti, že do účtovnej jednotky budú plynúť očakávané budúce ekonomické úžitky, ktoré sú súčasťou majetku. Inými slovami, účtovná jednotka očakáva prитоky ekonomických úžitkov, aj keď existuje neistota o načasovaní alebo sume prитоkov. Preto sa v prípade samostatne nadobudnutého nehmotného majetku považuje kritérium pravdepodobnosti vykázania, uvedené v odseku 21 písm. a), vždy za splnené.

33. V prípade nadobudnutia nehmotného majetku v rámci podnikovej kombinácie v súlade s IFRS 3 *Podnikové kombinácie* je obstarávacou cenou daného nehmotného majetku jeho reálna hodnota ku dňu nadobudnutia. Reálna hodnota nehmotného majetku bude odzrkadľovať očakávania týkajúce sa pravdepodobnosti, že do účtovnej jednotky budú plynúť očakávané budúce ekonomické úžitky obsiahnuté v danom majetku. Inými slovami, účtovná jednotka očakáva prитоky ekonomických úžitkov, aj keď existuje neistota o načasovaní alebo sume prитоkov. Preto sa v prípade nehmotného majetku nadobudnutého v podnikovej kombinácii považuje kritérium pravdepodobnosti vykázania, uvedené v odseku 21 písm. a), vždy za splnené. Ak je majetok nadobudnutý v podnikovej kombinácii oddeliteľný alebo vzniká v dôsledku zmluvných alebo iných zákonných práv, existujú dostatočné informácie na spoľahlivé určenie reálnej hodnoty majetku. Preto sa v prípade nehmotného majetku nadobudnutého v podnikovej kombinácii považuje kritérium spoľahlivého ocenenia, uvedené v odseku 21 písm. b), vždy za splnené.

34. V súlade s týmto štandardom a IFRS 3 (v znení revízie, ktorý urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) nadobúdateľ ku dňu nadobudnutia vykáže nehmotný majetok nadobúdaného subjektu oddelene od goodwillu, bez ohľadu na to, či nadobúdateľ vykazoval tento majetok pred dátumom podnikovej kombinácie. Znamená to, že nadobúdateľ vykáže prebiehajúci výskumno-vývojový projekt nadobúdaného subjektu ako majetok oddelene od goodwillu, ak takýto projekt zodpovedá definícii nehmotného majetku. Prebiehajúci výskumno-vývojový projekt nadobúdaného subjektu zodpovedá definícii nehmotného majetku, ak:

- a) zodpovedá definícii majetku a
- b) je identifikovateľný, t. j. je oddeliteľný alebo vyplýva zo zmluvných alebo iných zákonných práv.

Určenie reálnej hodnoty nehmotného majetku nadobudnutého v podnikovej kombinácii

35. Ak je nehmotný majetok nadobudnutý v podnikovej kombinácii oddeliteľný alebo vzniká v dôsledku zmluvných alebo iných zákonných práv, existujú dostatočné informácie na spoľahlivé určenie reálnej hodnoty tohto majetku. Ak pri odhadoch použitých pri vyčíslení reálnej hodnoty nehmotného majetku existuje mnoho možných výstupov, pričom každý má inú mieru pravdepodobnosti, táto neistota vstupuje do ocenenia reálnej hodnoty majetku.“

Odsek 38 sa vypúšťa.

Odsek 68 sa mení a dopĺňa takto:

„68. Výdavok na položku nehmotného majetku sa vykazuje ako náklad v čase jeho vzniku, s výnimkou prípadov, keď:

- a) je súčasťou obstarávacej ceny nehmotného majetku, ktorý spĺňa kritériá na vykazovanie (pozri odseky 18 až 67), alebo
- b) je položka nadobudnutá v rámci podnikovej kombinácie a nemožno ju vykázať ako nehmotný majetok. V takom prípade tvorí súčasť sumy vykázanej ako goodwill k dátumu nadobudnutia (pozri IFRS 3).“

Odsek 94 sa mení a dopĺňa takto:

„94. Doba použiteľnosti nehmotného majetku vyplývajúca zo zmluvných alebo iných zákonných práv nesmie presiahnuť dobu zmluvných alebo iných zákonných práv, môže však byť kratšia, a to v závislosti od obdobia, počas ktorého účtovná jednotka očakáva používanie majetku. V prípade poskytnutia zmluvných alebo iných zákonných práv iba na obmedzené obdobie, ktoré je možné predĺžiť, doba použiteľnosti nehmotného majetku zahŕňa dobu predĺženia (predĺžení) len vtedy, ak existuje dôkaz dokladujúci, že účtovná jednotka predĺženie zabezpečila bez toho, aby jej vznikli významné náklady. Doba použiteľnosti znovunadobudnutého práva vykazaného ako nehmotný majetok v podnikovej kombinácii predstavuje zostatkové zmluvné obdobie zmluvy, ktorou bolo právo poskytnuté a nezahŕňa dobu predĺženia.“

Pridáva sa tento odsek 115A:

„115A Ak je v prípade znovunadobudnutého práva v podnikovej kombinácii toto právo následne znova vydané (predané) tretej strane, súvisiaca účtovná hodnota, ak existuje, sa použije pri určení zisku alebo straty z opätovného vydania.“

Odsek 129 sa vypúšťa.

Odsek 130 sa mení a dopĺňa takto:

„130. Účtovná jednotka uplatní tento štandard:

- a) ...“

Pridáva sa tento odsek 130C:

„130C IFRS 3 (v znení revízie, ktorú urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) zmenil a doplnil odseky 12, 33 až 35, 68, 69, 94 a 130, vypustil odseky 38 a 129 a pridal odsek 115A. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Preto sa sumy nehmotného majetku a goodwillu vykazané v predchádzajúcich podnikových kombináciách neupravujú. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 3 (revidovaný v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedené zmeny a doplnenia sa takisto uplatňujú na toto skoršie obdobie.“

IAS 39 FINANČNÉ NÁSTROJE: VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

C13 IAS 39 sa mení a dopĺňa podľa opisu uvedeného ďalej.

Odsek 2 písm. f) sa vypúšťa.

Pridáva sa tento odsek 103D:

„103D IFRS 3 (v znení revízie, ktorú urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) vypustil odsek 2 písm. f). Účtovná jednotka uplatní túto zmenu a doplnenie na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 3 (revidovaný v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedená zmena a doplnenie sa takisto uplatňuje na toto skoršie obdobie.“

IFRIC 9 *PREHODNOCOVANIE VLOŽENÝCH DERIVÁTOV*

C14 K odseku 5 IFRIC 9 sa uvedie táto poznámka pod čiarou:

„5. Táto interpretácia sa nezaobrá nadobudnutím zmlúv s vloženými derivátmi v rámci podnikových kombinácií, ani ich možným opätovným prehodnotením k dátumu nadobudnutia. (*)

(*) IFRS 3 (v znení revízie, ktorú urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) sa zaobrá nadobudnutím zmlúv s vloženými derivátmi v rámci podnikových kombinácií.“
