

NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 495/2009

ze dne 3. června 2009,

kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 3

(Text s významem pro EHP)

KOMISE EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ,

s ohledem na Smlouvu o založení Evropského společenství,

s ohledem na nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů⁽¹⁾, a zejména na čl. 3 odst. 1 uvedeného nařízení,

vzhledem k těmto důvodům:

(1) Nařízením Komise (ES) č. 1126/2008⁽²⁾ byly přijaty některé mezinárodní standardy a výklady, které existovaly ke dni 15. října 2008.

(2) Dne 10. ledna 2008 zveřejnila Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) (revidovaný) mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 3 *Podnikové kombinace* (dále jen „revidovaný IFRS 3“). V revidovaném IFRS 3 se stanoví zásady a pravidla, jak musí nabyvatel v podnikové kombinaci vykazovat a oceňovat ve svém účetnictví různé prvky (jako třeba identifikovatelná aktiva, převzaté závazky, nekontrolní podíl a goodwill) ve spojení s účetním zpracováním akviziční transakce. Stanoví se v něm také, jaké informace o těchto transakcích se musí zveřejnit.

(3) Výsledky konzultace skupiny technických odborníků (TEG) při Evropské poradní skupině pro účetní výkaznictví (EFRAG) potvrzují, že revidovaný IFRS 3 splňuje technická kritéria pro přejímání stanovená v čl. 3 odst. 2 nařízení (ES) č. 1606/2002. V souladu s rozhodnutím Komise 2006/505/ES ze dne 14. července 2006, kterým se zřizuje prověřovací skupina pro poradenství v oblasti standardů, jejímž úkolem je poskytovat Komisi poradenství v otázce objektivitu a neutrality stanovisek Evropské poradní skupiny pro účetní výkaznictví (EFRAG)⁽³⁾, posoudila prověřovací skupina pro poradenství v oblasti standardů stanovisko EFRAG týkající se schválení a sdělila Komisi, že je vyvážené a objektivní.

(4) Přijetí revidovaného IFRS 3 následně vyžaduje změny mezinárodního standardu účetního výkaznictví (IFRS) 1, IFRS 2, IFRS 7, mezinárodního účetního standardu (IAS) 12, IAS 16, IAS 28, IAS 32, IAS 33, IAS 34, IAS 36, IAS 37, IAS 38, IAS 39 a výkladu 9 Výboru pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC), aby se zajistila konzistentnost mezi mezinárodními účetními standardy.

(5) Nařízení (ES) č. 1126/2008 by proto mělo být odpovídajícím způsobem změněno.

(6) Opatření stanovená tímto nařízením jsou v souladu se stanoviskem Regulativního výboru pro účetnictví,

PŘIJALA TOTO NAŘÍZENÍ:

Článek 1

Příloha nařízení (ES) č. 1126/2008 se mění takto:

- Mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 3 *Podnikové kombinace* se nahrazuje revidovaným IFRS 3 v souladu s přílohou tohoto nařízení.
- IFRS 1, IFRS 2, IFRS 7, mezinárodní účetní standard (IAS) 12, IAS 16, IAS 28, IAS 32, IAS 33, IAS 34, IAS 36, IAS 37, IAS 38, IAS 39 a výklad 9 Výboru pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC) se mění v souladu se změnami IFRS 3, jak stanoví příloha tohoto nařízení.

Článek 2

Podniky začnou používat revidovaný IFRS 3, jak je uveden v příloze tohoto nařízení, nejpozději prvním dnem prvního účetního období začínajícího po dni 30. června 2009.

⁽¹⁾ Úř. věst. L 243, 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ Úř. věst. L 320, 29.11.2008, s. 1.

⁽³⁾ Úř. věst. L 199, 21.7.2006, s. 33.

Článek 3

Toto nařízení vstupuje v platnost třetím dnem po vyhlášení v *Úředním věstníku Evropské unie*.

Toto nařízení je závazné v celém rozsahu a přímo použitelné ve všech členských státech.

V Bruselu dne 3. června 2009.

Za Komisi
Charlie McCREEVY
člen Komise

PŘÍLOHA

MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY

IFRS 3	Podnikové kombinace
--------	---------------------

MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ 3

Podnikové kombinace

CÍL

1. Cílem tohoto standardu je zvýšení relevance, spolehlivosti a srovnatelnosti informací, které o *podnikové kombinaci* a jejich důsledcích vykazující účetní jednotka uvádí ve své účetní závěrce. Za tímto účelem tento standard stanovuje principy a požadavky, které upravují, jak má *nabyvatel*:
 - a) ve své účetní závěrce vykázat a ocenit nabytá *identifikovatelná* aktiva, převzaté závazky a případný *nekontrolní podíl* v *nabývaném* podniku;
 - b) vykázat a ocenit *goodwill* nabytý v podnikové kombinaci nebo přínos z výhodné koupě; a
 - c) určit, jaké informace zveřejnit, aby uživatelům účetní závěrky umožnil posoudit podstatu a finanční důsledky podnikové kombinace.

ROZSAH

2. Tento standard se vztahuje na transakci nebo jinou událost, která splňuje definici podnikové kombinace. Tento standard se nevztahuje na:
 - a) vznik společného podniku;
 - b) pořízení aktiva nebo skupiny aktiv, které netvoří *podnik*. V takových případech *nabyvatel* identifikuje a vykáže jednotlivá nabytá *identifikovatelná* aktiva (včetně těch aktiv, která splňují definici a kritéria vykázání pro *nehmotná aktiva* v IAS 38 *Nehmotná aktiva*) a převzaté závazky. Pořizovací náklad skupiny aktiv se alokuje na jednotlivá *identifikovatelná* aktiva a závazky na základě jejich relativních *reálných hodnot* k datu pořízení. Při těchto transakcích či událostech nevzniká *goodwill*;
 - c) kombinace účetních jednotek nebo podniků pod společnou kontrolou (odstavce B1 až B4 obsahují související aplikační návodné postupy).

IDENTIFIKOVÁNÍ PODNIKOVÉ KOMBINACE

3. **Účetní jednotka rozhodne, zda určitá transakce či jiná událost je podnikovou kombinací, použitím definice obsažené v tomto standardu, která vyžaduje, aby nabytá aktiva a převzaté závazky tvořily podnik. Pokud nabytá aktiva podnik netvoří, účetní jednotka o transakci či jiné události účtuje jako o pořízení aktiv. Odstavce B5 až B12 obsahují návodné postupy pro identifikaci podnikové kombinace a definici podniku.**

METODA KOUPE

4. **Účetní jednotka zaúčtuje každou podnikovou kombinaci metodou koupě.**
5. Při použití metody koupě je třeba:
 - a) určit *nabyvatele*;
 - b) určit *datum akvizice*;
 - c) vykázat a ocenit nabytá *identifikovatelná* aktiva, převzaté závazky a případný *nekontrolní podíl* v *nabývaném* podniku; a
 - d) vykázat a ocenit *goodwill* nebo přínos z výhodné koupě.

Určení *nabyvatele*

6. **Při každé podnikové kombinaci musí být jedna z kombinujících účetních jednotek označena jako *nabyvatel*.**
7. IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka* obsahuje návodné postupy, které se použijí k určení *nabyvatele* – účetní jednotky, která získává *kontrolu* nad *nabývaným* podnikem. Pokud nastane taková podniková kombinace, že *nabyvatele* nebude možné jasně určit postupy podle IAS 27, vezmou se v úvahu faktory uvedené v odstavcích B14 až B18.

Určení *data akvizice*

8. ***Nabyvatel* určí *datum akvizice* jako datum, ke kterému získá *kontrolu* nad *nabývaným* podnikem.**

9. Datem, ke kterému nabyvatel získá kontrolu nad nabývaným podnikem, je obvykle datum, ke kterému nabyvatel právoplatně převede protihodnotu, nabude aktiva a převezme závazky nabývaného podniku – datum vypořádání. Nabyvatel však může získat kontrolu dříve nebo později, než je datum vypořádání. Datum akvizice například předchází datu vypořádání, když písemná dohoda stanovuje, že nabyvatel získá kontrolu nad nabývaným podnikem dříve než k datu vypořádání. Nabyvatel musí při určení data akvizice zvážit veškeré relevantní skutečnosti a okolnosti.

Vykázání a ocenění nabytých identifikovatelných aktiv, převzatých závazků a případného nekontrolního podílu v nabývaném podniku

Princip vykázání

10. **Nabyvatel k datu akvizice vykáže nabytá identifikovatelná aktiva, převzaté závazky a případné nekontrolní podíly v nabývaném podniku odděleně od goodwillu. Vykázání nabytých identifikovatelných aktiv a převzatých závazků podléhá ustanovením odstavců 11 a 12.**

Podmínky pro vykázání

11. Aby mohla být nabytá aktiva a převzaté závazky vykázány v rámci metody akvizice, musejí k datu akvizice splnit definice aktiva a závazku v *Koncepčním rámci pro sestavování a předkládání účetní závěrky*. Například pokud nabyvatel očekává vynaložení nákladů v souvislosti s realizací svých plánů ukončit některé činnosti nabývaného podniku nebo ukončit některé zaměstnanecké poměry nebo přemístit zaměstnance, ale není k nim zavázán, nejedná se k datu akvizice o závazek. Tyto náklady tudíž nabyvatel v rámci metody akvizice nevykazuje. Místo toho se vykážou v souladu s jinými IFRS v pokombinační účetní závěrce.
12. Aby bylo navíc vykázání v rámci metody akvizice možné, musejí být nabytá identifikovatelná aktiva a převzaté závazky součástí toho, co si nabyvatel a nabývaný podnik (nebo jeho bývalí vlastníci) vyměnili v rámci podnikové kombinace, a nikoliv výsledkem samostatných transakcí. Nabyvatel použije návodné postupy uvedené v odstavcích 51 až 53 k určení toho, která nabytá aktiva nebo převzaté závazky jsou součástí výměny u nabytého podniku, a která jsou případně důsledky samostatných transakcí, které mají být zachyceny v souladu s jejich povahou a dle příslušných IFRS.
13. Použití principu vykázání a podmínek pro vykázání nabyvatelem může vést k tomu, že dojde k vykázání některých aktiv a závazků, které nebyly dříve vykazovány nabývaným podnikem jako aktiva a závazky v jeho účetní závěrce. Nabyvatel například vykáže nabytá identifikovatelná nehmotná aktiva jako např. ochrannou známku, patent nebo vztahy se zákazníky, která nebyla nabývaným podnikem vykazována jako aktiva a závazky v jeho účetní závěrce, protože je sám interně vytvořil a účtoval související částky do nákladů.
14. Odstavce B38 až B40 obsahují návodné postupy vykazování operativního leasingu a nehmotných aktiv. Odstavce 22 až 28 specifikují druhy identifikovatelných aktiv a závazků obsahujících položky, ke kterým tento IFRS stanovuje omezené výjimky z principu vykázání a z podmínek pro vykázání.

Klasifikace nebo určení nabytých identifikovatelných aktiv a převzatých závazků v podnikové kombinaci

15. **Nabyvatel k datu akvizice klasifikuje nebo určí nabytá identifikovatelná aktiva a převzaté závazky tak, aby následně bylo možné aplikovat jiné IFRS. Nabyvatel tuto klasifikaci nebo určení provede na základě smluvních podmínek, ekonomických podmínek, jeho provozních nebo účetních pravidel a dalších relevantních podmínek tak, jak existují k datu akvizice.**
16. V určitých situacích IFRS stanovují různé způsoby účtování v závislosti na tom, jak účetní jednotka klasifikuje nebo určí určité aktivum nebo závazek. Příklady takovýchto klasifikací nebo určení, které nabyvatel musí učinit na základě relevantních podmínek existujících k datu akvizice, zahrnují mimo jiné:
- a) klasifikace určitých finančních aktiv a závazků jako finančních aktiv a závazků v reálné hodnotě vykázané do zisku nebo ztráty nebo jako realizovatelná finanční aktiva nebo aktiva držaná do splatnosti v souladu s IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*;
 - b) určení derivátu jako zajišťovacího nástroje v souladu s IAS 39; a
 - c) posouzení, zda by vložený derivát měl být oddělen od hostitelské smlouvy v souladu s IAS 39 (což je záležitost „klasifikace“ ve smyslu tohoto IFRS).

17. Tento IFRS obsahuje dvě výjimky z principu obsaženého v odstavci 15:
- klasifikace leasingové smlouvy buď jako operativního leasingu, nebo finančního leasingu v souladu s IAS 17 *Leasingy*; a
 - klasifikace smlouvy jako pojistné smlouvy v souladu s IFRS 4 *Pojistné smlouvy*.

Nabyvatel klasifikuje tyto smlouvy na základě smluvních podmínek a dalších faktorů platících k datu uzavření smlouvy (nebo, pokud byly smluvní podmínky změněny způsobem, který změnil jejich klasifikaci, k datu takové změny, což může být i datum akvizice).

Princip ocenění

18. Nabyvatel ocení nabytá identifikovatelná aktiva a převzaté závazky v reálných hodnotách určených k datu akvizice.

19. U každé podnikové kombinace nabyvatel ocení případný nekontrolní podíl v nabývaném podniku buď jeho reálnou hodnotou, nebo poměrným podílem nekontrolního podílu na čistých identifikovatelných aktivech nabývaného podniku.
20. Odstavce B41 až B45 obsahují návodné postupy jak vyčíslit reálnou hodnotu určitých identifikovatelných aktiv a nekontrolního podílu v nabývaném podniku. Odstavce 24 až 31 specifikují vybrané druhy identifikovatelných aktiv a závazků obsahujících položky, ke kterým tento IFRS stanovuje omezené výjimky z principu ocenění.

Výjimky z principů vykazání nebo ocenění

21. Tento IFRS stanovuje omezené výjimky z vlastních principů vykazání a ocenění. Odstavce 22 až 31 stanoví jak konkrétní položky, na které se výjimky vztahují, tak i povahu daných výjimek. Nabyvatel zaúčtuje dotčené položky v souladu s požadavky uvedenými v odstavcích 22 až 31, což povede k tomu, že některé položky budou:
- vykázány na základě podmínek dodatečných k těm, které jsou obsaženy v odstavcích 11 a 12, nebo na základě podmínek obsažených v jiných IFRS takže se výsledné vykazání bude lišit od použití principů vykazání a podmínek vykazání;
 - oceněny v jiné částce než v jejich reálné hodnotě k datu akvizice.

Výjimka z principu vykazání

Podmíněné závazky

22. IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* definuje podmíněný závazek jako:
- pravděpodobný závazek, který vzniká jako důsledek událostí v minulosti a jehož existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou podniku; nebo
 - současný závazek, který vznikl jako důsledek událostí v minulosti, avšak není vykázán, protože:
 - není pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch; nebo
 - výše závazku nemůže být s dostatečnou mírou spolehlivosti vyčíslena.
23. Požadavky IAS 37 se nevztahují na stanovení toho, jaké podmíněné závazky mají být vykázány k datu akvizice. Nabyvatel namísto toho k datu akvizice vykáže podmíněný závazek převzatý v podnikové kombinaci, pokud se jedná o současný závazek, který vznikl jako důsledek událostí v minulosti a jehož reálnou hodnotu lze spolehlivě stanovit. Na rozdíl od IAS 37 tedy nabyvatel k datu akvizice vykáže podmíněný závazek převzatý v podnikové kombinaci dokonce i když není pravděpodobné, že k jeho vyrovnání bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch. Odstavec 56 obsahuje návodný postup následného účetního řešení podmíněných závazků.

Výjimky z principů vykazání i z principů ocenění

Daně ze zisku

24. Nabyvatel vykáže a ocení odložený daňový závazek nebo odloženou daňovou pohledávku, které vzniknou v důsledku nabytí aktiv a převzetí závazků v podnikové kombinaci, v souladu s IAS 12 *Daně ze zisku*.

25. Nabyvatel zaúčtuje potenciální daňové důsledky přechodných rozdílů a nevyužitých daňových ztrát nebo odpočtů nabývaného podniku, které existovaly k datu akvizice nebo vznikly v důsledku akvizice, v souladu s IAS 12.

Zaměstnanecké požitky

26. Nabyvatel vykáže a ocení závazek (nebo případné aktivum), který souvisí s ujednáními o zaměstnaneckých požitcích v nabývaném podniku, v souladu s IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*.

Aktiva z odškodnění

27. Prodávající se v podnikové kombinaci může smluvně zavázat nahradit nabyvateli škodu, která by mu mohla vzniknout v důsledku podmíněné události nebo nejistoty souvisejících s určitým aktivem nebo závazkem nebo jejich částí. Prodávající může například nabyvateli nahradit ztrátu vyplývající ze závazku, který vznikne v důsledku určité podmíněné události, nad určitý limit; jinými slovy, prodávající garantuje, že nabyvatelův závazek nepřesáhne určitou částku. V důsledku toho nabyvatel získává aktivum z odškodnění. Nabyvatel vykáže aktivum z odškodnění oceněné na stejné bázi jako odškodňovanou položku a ve stejném okamžiku, ke kterému vykáže odškodňovanou položku, s výhradou nutné opravné položky na nedobytné částky. Pokud tedy odškodnění souvisí s aktivem nebo závazkem, které jsou vykázány k datu akvizice a oceněny reálnou hodnotou k tomuto datu, nabyvatel k datu akvizice vykáže aktivum z odškodnění v jeho reálné hodnotě stanovené k datu akvizice. Je-li aktivum z odškodnění oceněno v reálné hodnotě, jsou dopady nejistoty ohledně budoucích peněžních toků způsobené možnou nedobytností již zohledněny v ocenění reálnou hodnotou a tudíž se samostatná opravná položka nevykazuje (odstavec B41 obsahuje příslušné návodné postupy).
28. V některých případech může odškodnění souviset s aktivem nebo závazkem, který je výjimkou z principů vykázání nebo ocenění. Odškodnění se například může vztahovat k podmíněnému závazku, který není k datu akvizice vykázán, protože k tomuto datu není možné spolehlivě stanovit jeho reálnou hodnotu. V jiném případě se odškodnění může vztahovat k aktivu nebo závazku vyplývajícím ze zaměstnaneckého požitku, který je oceněn na jiné bázi, než je reálná hodnota k datu akvizice. V těchto případech bude aktivum z odškodnění vykázáno a oceněno na základě předpokladů konzistentních s těmi, které byly použity k ocenění odškodňované položky, s výhradou odhadu dobytosti aktiva z odškodnění provedeného vedením a případných smluvních omezení náhrady škody. Odstavec 57 obsahuje návodný postup následného účetního řešení aktiva z odškodnění.

Výjimky z principu ocenění

Znovunabytá práva

29. Nabyvatel ocení hodnotu znovunabytých práv vykázaných jako nehmotné aktivum na základě zbývající smluvní doby vyplývající z příslušné smlouvy bez ohledu na to, zda by tržní subjekty při určení reálné hodnoty zvažovaly potenciální prodloužení smlouvy. Odstavce B35 a B36 obsahují příslušné návodné postupy.

Přísliby úhrad vázaných na akcie

30. Nabyvatel ocení závazek nebo kapitálový nástroj související s nahrazením příslibů úhrad vázaných na akcie v nabývaném podniku přísliby úhrad vázaných na akcie nabyvatele v souladu s metodou stanovenou v IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*. (Tento IFRS nazývá výsledek této metody jako „tržně oceněný“ příslib.)

Aktiva držena k prodeji

31. Nabyvatel k datu akvizice ocení nabyté dlouhodobé aktivum (nebo vyřazovanou skupinu), které je v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti* klasifikováno jako držené k prodeji, reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej v souladu s odstavci 15 až 18 IFRS 5.

Vykázání a ocenění goodwillu nebo přínosu z výhodné koupě

32. Nabyvatel k datu akvizice vykáže goodwill oceněný jako přebytek a) nad b), kde:

a) je souhrn:

i) převedené protihodnoty oceněné v souladu s tímto IFRS, který obvykle vyžaduje ocenění reálnou hodnotou stanovenou k datu akvizice (viz odstavec 37);

ii) případných nekontrolních podílů v nabývaném podniku oceněných v souladu s tímto IFRS; a

iii) v případě postupné podnikové kombinace (viz odstavce 41 a 42) doposud nabyvatelem držené podíly na vlastním kapitálu nabývaného podniku oceněné reálnou hodnotou stanovenou k datu akvizice;

b) nabytá identifikovatelná aktiva snížená o převzaté závazky oceněné k datu akvizice v souladu s tímto IFRS.

33. V podnikové kombinaci, ve které si nabyvatel a nabývaný podnik (či jeho bývalí vlastníci) vyměňují pouze podíly na vlastním kapitálu, může být reálná hodnota podílů na vlastním kapitálu nabývaného podniku k datu akvizice spolehlivěji ocenitelná než reálná hodnota podílů na vlastním kapitálu nabyvatele k datu akvizice. V takovém případě nabyvatel určí goodwill pomocí reálné hodnoty podílů na vlastním kapitálu nabývaného podniku k datu akvizice namísto reálné hodnoty předaných podílů na vlastním kapitálu k datu akvizice. Pro určení částky goodwillu v podnikové kombinaci, ve které nedošlo k předání žádné protihodnoty, nabyvatel použije reálnou hodnotu svého podílu na nabývaném podniku k datu akvizice určenou za použití oceňovací metody namísto reálné hodnoty předané protihodnoty k datu akvizice (odstavec 32a)). Odstavce B46 až B49 obsahují příslušné návodné postupy.

Výhodné koupě

34. Nabyvatel může příležitostně realizovat výhodnou koupi, což je taková podniková kombinace, ve které částka definovaná v odstavci 32b) převyšuje souhrn částek definovaných v odstavci 32a). Pokud tento přebytek zůstane i poté, co jsou splněny požadavky odstavce 36, nabyvatel vykáže vyplývající přínos k datu akvizice v hospodářském výsledku. Přínos se přiřadí nabyvateli.
35. Výhodná koupě může například nastat v podnikové kombinaci, ve které je prodávající donucen podnik prodat. Přínos z výhodné koupě (či změna jeho výše) může být ovšem vykázán i v důsledku použití výjimek z principů vykazání nebo ocenění u určitých položek, o kterých se pojednává v odstavcích 22 až 31.
36. Dříve, než je vykázán přínos z výhodné koupě, nabyvatel znovu posoudí, zda správně identifikoval veškerá nabytá aktiva a veškeré převzaté závazky, a vykáže případná dodatečná aktiva nebo závazky, které při tomto posouzení identifikuje. Poté nabyvatel znovu posoudí postupy použité při oceňování částek, jejichž vykazání je tímto IFRS vyžadováno k datu akvizice, u všech následujících položek:

- a) identifikovatelná nabytá aktiva a identifikovatelné převzaté závazky;
- b) případný nekontrolní podíl na nabývaném podniku;
- c) v případě postupné podnikové kombinace podíl na vlastním kapitálu nabývaného podniku držený dříve nabyvatelem; a
- d) předaná protihodnota.

Cílem tohoto opětovného posouzení je ujistění se, že ocenění vhodně odráží zvážení všech informací dostupných k datu akvizice.

Předaná protihodnota

37. Protihodnota předaná v podnikové kombinaci je oceněna reálnou hodnotou vypočítanou jako součet reálných hodnot aktiv předaných nabyvatelem a stanovených k datu akvizice, částek závazků vzniklých nabyvateli vůči bývalým vlastníkům nabývaného podniku a podílů na vlastním kapitálu vydaných nabyvatelem. (Případné přísliby úhrad vázaných na akcie nabyvatele směřené za přísliby nárokované zaměstnanci nabývaného podniku, které jsou zahrnuty do protihodnoty předané v podnikové kombinaci, se však namísto reálnou hodnotou ocení dle odstavce 30.) Příklady potenciálních forem protihodnot jsou např. peníze, jiná aktiva, podnik nebo dceřiný podnik nabyvatele, *podmíněná protihodnota*, běžné či preferenční kapitálové nástroje, opce, warranty a členské podíly ve *vzájemných účetních jednotkách*.
38. Předaná protihodnota může zahrnovat aktiva nebo závazky nabyvatele, jejichž účetní hodnota se liší od jejich reálných hodnot stanovených k datu akvizice (například nepeněžní aktiva nebo podnik nabyvatele). V takových případech nabyvatel přecení předávaná aktiva nebo závazky na reálné hodnoty stanovené k datu akvizice a vykáže související případný přínos nebo újmu v hospodářském výsledku. Někdy však předaná aktiva nebo závazky zůstanou po podnikové kombinaci v kombinované účetní jednotce (například když aktiva nebo závazky byly předány nabývanému podniku namísto jeho bývalým vlastníkům) a nabyvatel si tak kontrolu nad nimi ponechá. V takové situaci nabyvatel ocení tato aktiva a závazky v jejich účetní hodnotě stanovené bezprostředně před datem akvizice a v hospodářském výsledku nevykáže žádný přínos nebo újmu související s aktivy a závazky, které ovládá jak před podnikovou kombinací, tak i po podnikové kombinaci.

Podmíněná protihodnota

39. Protihodnota předaná nabyvatelem výměnou za nabývaný podnik zahrnuje jakákoliv aktiva a závazky, které vyplývají z dohody o podmíněné protihodnotě (viz odstavec 37). Nabyvatel vykáže reálnou hodnotu podmíněné protihodnoty stanovenou k datu akvizice jako součást protihodnoty předané za nabývaný podnik.
40. Nabyvatel klasifikuje povinnost uhradit podmíněnou protihodnotu jako závazek nebo jako vlastní kapitál na základě definice kapitálového nástroje a finančního závazku v odstavci 11 v IAS 32 *Finanční nástroje: Vykazování*, nebo v jiných relevantních IFRS. Jsou-li splněny příslušné podmínky, nabyvatel klasifikuje právo na vrácení dříve předané protihodnoty jako aktivum. Odstavec 58 obsahuje návodné postupy k následnému účtování podmíněné protihodnoty.

Dodatečné návodné postupy k uplatnění metody akvizice u zvláštních typů podnikové kombinace

Postupná podniková kombinace

41. Někdy nabyvatel získá kontrolu nad nabývaným podnikem, ve kterém držel podíly na vlastním kapitálu, bezprostředně před datem akvizice. Například 31. prosince 20X1 účetní jednotka A drží 35 % nekontrolní podíl na vlastním kapitálu účetní jednotky B. K tomuto datu účetní jednotka A nakoupí další 40 % podíl na účetní jednotce B, čímž nad účetní jednotkou B získá kontrolu. Tento standard nazývá takovou transakci postupnou podnikovou kombinací, která je někdy také označována jako akvizice po krocích.
42. V postupné podnikové kombinaci nabyvatel přecení dosavadně držené podíly na vlastním kapitálu nabývaného podniku na reálnou hodnotu stanovenou k datu akvizice a z toho vyplývající případný přínos nebo újem vykáže v hospodářském výsledku. V předchozích účetních obdobích mohl nabyvatel vykazovat změny hodnoty těchto podílů na vlastním kapitálu v ostatním úplném výsledku (například z toho důvodu, že investice byla klasifikována jako realizovatelná). V takovém případě částky dříve vykázané v ostatním úplném výsledku se vykážou stejným způsobem, který by byl vyžadován, pokud by nabyvatel tyto dosavadně podíly na vlastním kapitálu přímo zcizil.

Podniková kombinace realizovaná bez předání protihodnoty

43. Nabyvatel někdy získá kontrolu nad nabývaným podnikem, aniž by došlo k předání protihodnoty. Na tyto kombinace se použije metoda koupě. Tyto situace nastávají například za těchto okolností:
- a) Nabývaný podnik skoupí dostatečné množství vlastních akcií, takže současný investor (nabyvatel) získá kontrolu.
 - b) Skončí právo veta minoritních podílů, které doposud zabraňovalo nabyvateli v kontrole nabývaného podniku, ve kterém držel většinu hlasovacích práv.
 - c) Nabyvatel a nabývaný podnik se dohodnou na kombinaci jejich podniků pouze na základě smlouvy. Nabyvatel nepředává žádnou protihodnotu výměnou za získání kontroly v nabývaném podniku a nedrží žádné podíly na vlastním kapitálu nabývaného podniku, a to jak nyní datu akvizice, tak i dříve. Příkladem podnikové kombinace realizované pouze na základě smlouvy je spojení dvou podniků na základě smlouvy o svázanosti nebo vytvoření subjektu s dvojitou kotací.
44. V podnikové kombinaci, která byla realizována výhradně na základě smlouvy, přiřadí nabyvatel příslušnou částku čistých aktiv nabývaného podniku vykázanou v souladu s tímto IFRS vlastníkům nabývaného podniku. Jinými slovy, podíly na vlastním kapitálu nabývaného podniku, které nedrží nabyvatel, jsou nekontrolními podíly, které se vykážou v pokombinační účetní závěrce nabyvatele dokonce i kdyby výsledkem bylo, že nekontrolním podílům budou přiřazeny všechny podíly na vlastním kapitálu nabývaného podniku.

Dokončovací období

45. Pokud prvotní zaúčtování podnikové kombinace není vyřešeno do konce účetního období, ve kterém podniková kombinace nastala, nabyvatel ve své účetní závěrce vykáže nedořešené položky v prozatímním ocenění. V průběhu dokončovacího období nabyvatel retrospektivně upraví prozatímní ocenění vykázaná k datu akvizice tak, aby odrážela nové informace získané o skutečnostech a okolnostech, které existovaly k datu akvizice, a které, byly-li by známy, by měly vliv na ocenění částek stanovených k tomuto datu. V průběhu dokončovacího období nabyvatel také vykáže dodatečná aktiva nebo závazky, pokud získá nové informace o skutečnostech a okolnostech, které, byly-li by známy, by vedly k vykázaní těchto aktiv a závazků k tomuto datu. Dokončovací období končí okamžikem, kdy nabyvatel získá informace o skutečnostech a okolnostech, které existovaly k datu akvizice a které postrádal, nebo zjistí, že další informace už není možné získat. Dokončovací období však nesmí přesáhnout jeden rok od data akvizice.

46. Dokončovací období je období po datu akvizice, během kterého nabyvatel smí upravit prozatímní ocenění vykázané v rámci podnikové kombinace. Dokončovací období poskytuje nabyvateli přiměřené množství času potřebného pro získání informací, které jsou potřeba k identifikaci a ocenění následujících položek, a to k datu akvizice a v souladu s požadavky tohoto IFRS:
- a) nabytá identifikovatelná aktiva, převzaté závazky a případný nekontrolní podíl v nabývaném podniku;
 - b) protihodnota předaná za nabývaný podnik (nebo jiná částka použitá při výpočtu goodwillu);
 - c) v případě postupné podnikové kombinace podíly na vlastním kapitálu nabývaného podniku dosavadně držené nabyvatelem; a
 - d) z toho vyplývající goodwill nebo přínos z výhodné koupě.
47. Při rozhodování, zda informace získané po datu akvizice vedou k úpravám prozatímně vykázaného ocenění nebo spíše vyplývají z událostí, které nastaly po datu akvizice, nabyvatel zváží veškeré relevantní faktory. Relevantními faktory jsou např. datum zjištění dodatečných informací a skutečnost, zda je nabyvatel schopen identifikovat důvod změny v prozatímním ocenění. Informace získaná krátce po datu akvizice spíše odráží okolnosti, které existovaly k datu akvizice, než informace získaná o několik měsíců později. Například prodej aktiva třetí straně krátce po datu akvizice za částku, která se výrazně liší od jeho prozatímní reálné hodnoty stanovené k tomuto datu, svědčí pravděpodobně o chybě v prozatímním ocenění za předpokladu, že nedošlo k události, která by v mezidobí změnila reálnou hodnotu daného aktiva.
48. Nabyvatel vykáže zvýšení (snížení) prozatímního ocenění identifikovatelného aktiva (závazku) proti snížení (zvýšení) goodwillu. Nové informace získané během dokončovacího období mohou nicméně způsobit úpravu ocenění více než jedné položky aktiv nebo závazků. Například nabyvatel mohl převzít závazek uhradit škody, které byly způsobeny nehodou v jednom z provozů nabývaného podniku, které jsou však částečně či v plné výši kryty odpovědnostním pojištěním nabývaného podniku. Pokud nabyvatel v dokončovacím období získá novou informaci o výši reálné hodnoty tohoto závazku k datu akvizice, úprava goodwillu vyplývající ze změny prozatímního ocenění závazku bude kompenzována (zcela nebo částečně) související úpravou goodwillu vyplývající ze změny prozatímního ocenění nároku vůči pojišťovně.
49. V průběhu dokončovacího období nabyvatel vykáže úpravy prozatímního ocenění takovým způsobem, jako kdyby zaúčtování podnikové kombinace bylo dokončeno k datu akvizice. Nabyvatel tudíž v důsledku dokončení prvotního zaúčtování upraví podle potřeby srovnávací informace vykazované v účetní závěrce za předchozí účetní období včetně změn v odpisech či jiných dopadů na hospodářský výsledek.
50. Poté, co dokončovací období skončí, nabyvatel upravuje vykázaní podnikové kombinace pouze za účelem opravy chyby v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

Určení toho, co je součástí podnikové kombinace

51. **Mezi nabyvatelem a nabývaným podnikem mohou existovat historické vztahy a dohody, které vznikly předtím, než začala vyjednávání o podnikové kombinaci, nebo tyto dohody mohou vzniknout v průběhu vyjednávání odděleně od podnikové kombinace. V obou situacích nabyvatel identifikuje případné částky, které netvoří součást toho, co si nabyvatel a nabývaný podnik (či jeho bývalí vlastníci) vymění v podnikové kombinaci, tj. částky, které nejsou součástí úhrady za nabývaný podnik. Nabyvatel vykáže v rámci metody koupě pouze protihodnotu předanou za nabývaný podnik a nabytá aktiva a převzaté závazky výměnou za nabývaný podnik. Samostatné transakce se zaúčtují v souladu s relevantními IFRS.**
52. Je pravděpodobné, že transakce uzavřená před kombinací nabyvatelem nebo na jeho účet nebo transakce primárně přinášející prospěch nabyvateli nebo kombinované účetní jednotce namísto nabývanému podniku (či jeho bývalým vlastníkům) je samostatnou transakcí. Následující jsou příklady samostatných transakcí, které nejsou zahrnuty v rámci použití metody koupě:
- a) transakce, která v podstatě vypořádává historické vztahy mezi nabyvatelem a nabývaným podnikem;
 - b) transakce, která odměňuje zaměstnance nebo bývalé vlastníky nabývaného podniku za budoucí služby; a
 - c) transakce, která je náhradou určenou nabývanému podniku nebo jeho bývalým vlastníkům za uhrazení nabyvatelových nákladů spojených s akvizicí.

Odstavce B50 až B62 obsahují příslušné návodné postupy.

Náklady spojené s akvizicí

53. Náklady spojené s akvizicí jsou náklady, které nabyvatel vynakládá s cílem uskutečnit podnikovou kombinaci. Tyto náklady zahrnují odměny zprostředkovatelům, odměny za poradenství, právní služby, účetní služby, znalecká ocenění a odměny za další expertní a odborné služby, obecné administrativní náklady včetně nákladů na provoz interního akvizičního oddělení a náklady na registraci a emisi kapitálových nástrojů a dluhových cenných papírů. Nabyvatel zaúčtuje náklady spojené s akvizicí jako náklady v období, ve kterém tyto náklady byly vynaloženy a služby byly obdrženy, s jednou výjimkou. Náklady na emisi kapitálových nástrojů nebo dluhových cenných papírů se zaúčtují v souladu s IAS 32 a IAS 39.

NÁSLEDNÉ OCEŇOVÁNÍ A ÚČTOVÁNÍ

54. **Nabyvatel obecně oceňuje a účtuje o nabytých aktivech, převzatých a vzniklých závazcích a kapitálových nástrojích vydaných při podnikové kombinaci podle jejich podstaty v souladu s ostatními relevantními IFRS platnými pro tyto položky v závislosti na jejich podstatě. Tento IFRS nicméně obsahuje návodné postupy pro následné oceňování a účtování následujících nabytých aktiv, převzatých a vzniklých závazků a kapitálových nástrojů vydaných při podnikové kombinaci:**

- a) znovunabytých práv;
- b) podmíněných závazků vykázaných k datu akvizice;
- c) aktiv z odškodnění; a
- d) podmíněné protihodnoty.

Odstavec B63 obsahuje příslušné návodné postupy.

Znovunabytá práva

55. Znovunabytá práva vykázaná jako nehmotné aktivum se odepisuje po zbývající smluvní dobu dohodnutou ve smlouvě, kterou tato práva byla poskytnuta. Nabyvatel, který následně znovunabytá práva prodá třetí straně, zahrne účetní hodnotu nehmotného aktiva do výpočtu přínosu nebo ztráty z prodeje.

Podmíněné závazky

56. Po prvotním vykázání a dokud závazek není vypořádán, zrušen nebo nevyprší, nabyvatel ocení podmíněný závazek vykázaný v podnikové kombinaci vyšší z těchto dvou částek:

- a) částkou, která by byla vykázána v souladu s IAS 37; a
- b) prvotně vykázanou částkou sníženou, pokud je to relevantní, o kumulativní odpisy vykázané v souladu s IAS 18 Výnosy.

Tento požadavek se nevztahuje na smlouvy účtované podle IAS 39.

Aktiva z odškodnění

57. Ke konci každého následného účetního období nabyvatel ocení aktivum z odškodnění, které bylo vykázáno k datu akvizice, na stejné bázi jako odškodňovaný závazek nebo aktivum s výhradou případných smluvních omezení jeho částky a v případě aktiva z odškodnění, které následně není oceňováno v reálné hodnotě, také s výhradou odhadu jeho dobytosti provedeného vedením. Nabyvatel odúčtuje aktivum z odškodnění pouze v případě, je-li inkasováno, prodáno nebo k němu nabyvatel jiným způsobem pozbude právo.

Podmíněná protihodnota

58. Některé změny v reálné hodnotě podmíněné protihodnoty, které nabyvatel vykáže po datu akvizice, mohou být způsobeny dodatečnými informacemi o skutečnostech a okolnostech, které existovaly k datu akvizice a které nabyvatel získal po tomto datu. Takové změny jsou změnami v rámci dokončovacího období a řeší se v souladu s odstavci 45 až 49. Avšak změny, které vyplývají z událostí po datu akvizice jako např. dosažení stanoveného zisku, tržní ceny akcií nebo mezníku ve výzkumu a vývoji, nejsou změnami v rámci dokončovacího období. Nabyvatel zaúčtuje změny reálné hodnoty podmíněné protihodnoty, které nejsou změnami v rámci dokončovacího období, následujícím způsobem:

- a) Podmíněná protihodnota klasifikovaná jako vlastní kapitál se nepřeceňuje a její následné vypořádání se zaúčtuje do vlastního kapitálu;

- b) Podmíněná protihodnota klasifikovaná jako aktivum nebo závazek, která
- i) je finančním nástrojem a je předmětem IAS 39, se ocení reálnou hodnotou a z toho vyplývající přínos nebo ztráta se vykáže buď v hospodářském výsledku, nebo v ostatním úplném výsledku v souladu s daným standardem;
 - ii) není předmětem IAS 39, se zaúčtuje v souladu s IAS 37 nebo jinými vhodnými IFRS.

ZVEŘEJŇOVÁNÍ

59. **Nabyvatel zveřejní informace, které uživatelům účetní závěrky umožní posoudit podstatu a finanční důsledky podnikové kombinace, která nastala buď:**
- a) **v průběhu běžného účetního období; nebo**
 - b) **po konci účetního období, ale předtím, než došlo ke schválení účetní závěrky ke zveřejnění.**
60. Nabyvatel splní požadavek odstavce 59 tak, že zveřejní informace specifikované v odstavcích B64 až B66.
61. **Nabyvatel zveřejní informace, které uživatelům účetní závěrky umožní posoudit finanční důsledky úprav vykázaných v běžném účetním období, které souvisí s podnikovými kombinacemi, které nastaly v tomto účetním období nebo v předchozích účetních obdobích.**
62. Nabyvatel splní požadavek odstavce 61 tak, že zveřejní informace specifikované v odstavci B67.
63. Pokud splnění konkrétních požadavků na zveřejnění stanovených tímto a jinými standardy IFRS nestačí k naplnění cílů stanovených v odstavcích 59 a 61, nabyvatel zveřejní dodatečné informace, které jsou k naplnění těchto cílů potřebné.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

Datum účinnosti

64. Tento standard se použije prospektivně na podnikové kombinace, jejichž datum akvizice je na začátku nebo po začátku prvního účetního období počínajícího 1. července 2009 nebo později. Dřívější použití se povoluje. Tento IFRS nicméně smí být použit nejdříve od počátku ročního účetního období, které začalo 30. června 2007 nebo později. Pokud účetní jednotka použije tento standard před 1. červencem 2009, tento fakt zveřejní a současně použije IAS 27 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008).

Přechodná ustanovení

65. Aktiva a závazky z podnikových kombinací, jejichž datum akvizice předchází datum účinnosti tohoto IFRS, se v důsledku přijetí tohoto IFRS neupravují.
66. Účetní jednotky jako např. vzájemné účetní jednotky, které doposud IFRS 3 nepoužívaly a realizovaly jednu či více podnikových kombinací, které se účtovaly metodou koupě, použijí přechodná ustanovení uvedená v odstavcích B68 až B69.

Daně ze zisku

67. Na podnikové kombinace, jejichž datum akvizice předchází datu účinnosti tohoto IFRS, nabyvatel použije ustanovení odstavce 68 IAS 12 ve znění upraveném tímto IFRS, a to prospektivně. Jinými slovy, nabyvatel nezmění zaúčtování dřívějších podnikových kombinací kvůli dříve vykázaným změnám ve vykázané odložené daňové pohledávce. Od data účinnosti tohoto standardu nicméně nabyvatel vykáže změny ve vykázané odložené daňové pohledávce s dopadem do hospodářského výsledku (nebo, pokud tak IAS 12 stanoví, mimo hospodářský výsledek).

ZRUŠENÍ IFRS 3 (2004)

68. Tento IFRS ruší IFRS 3 *Podnikové kombinace* (vydaný v roce 2004).

Příloha A

Definice pojmů

Tato příloha je nedílnou součástí tohoto standardu.

nabývaný podnik	Podnik nebo podniky, nad nimiž nabyvatel získá kontrolu v podnikové kombinaci .
nabyvatel	Účetní jednotka, která získá kontrolu nad nabývaným podnikem .
datum akvizice	Datum, ke kterému nabyvatel získává kontrolu nad nabývaným podnikem .
podnik	Integrovaný soubor aktivit a aktiv, který je možné vést a řídit za účelem dosažení návratnosti ve formě dividend, podílů na zisku, nižších nákladů nebo jiných ekonomických užiteků plynoucích přímo investorům nebo jiným vlastníkům, členům nebo účastníkům.
podniková kombinace	Transakce nebo jiná událost, ve které nabyvatel získává kontrolu nad jedním či několika podniky . Transakce, které se někdy nazývají jako „pravé fúze“ nebo „fúze rovných“, se také považují za podnikové kombinace ve smyslu tohoto IFRS.
podmíněná protihodnota	Obvykle povinnost nabyvatele převést dodatečná aktiva nebo podíly na vlastním kapitálu na bývalé vlastníky nabývaného podniku za předání kontroly nad nabývaným podnikem za podmínky, že nastanou určité budoucí události nebo dojde ke splnění určitých stanovených podmínek. Podmíněná protihodnota také může pro nabyvatele znamenat právo získat zpět původně předanou protihodnotu, dojde-li ke splnění určitých stanovených podmínek.
ovládání (kontrola)	Pravomoc ovládat finanční a provozní aktivity účetní jednotky za účelem získání užiteků z jejích aktivit.
podíly na vlastním kapitálu	Pro účely tohoto standardu <i>podíly na vlastním kapitálu</i> znamenají vlastnické podíly v účetních jednotkách vlastněných investory a vlastnické, členské nebo účastnické podíly ve vzájemných účetních jednotkách .
reálná hodnota	Částka, za kterou lze směnít aktivum nebo vypořádat závazek mezi informovanými, svobodně jednajícími a nespřízněnými stranami v transakci za tržních podmínek.
goodwill	Aktivum představující budoucí ekonomické užítky vyplývající z ostatních aktiv nabytých v podnikové kombinaci , které není možno individuálně identifikovat a odděleně vykázat.
identifikovatelný	Aktivum je <i>identifikovatelné</i> , jestliže: a) je buď oddělitelné, tj. pokud je možno jej oddělit od účetní jednotky a prodat, převést, poskytnout v rámci licence, pronajmout nebo směnít buď jednotlivě, nebo společně se související smlouvou, identifikovatelným aktivem nebo závazkem bez ohledu na to, zda to má účetní jednotka v úmyslu; nebo b) vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda tato práva jsou převoditelná nebo oddělitelná od účetní jednotky nebo od jiných práv a povinností.
nehmotné aktivum	Identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty.
vzájemná účetní jednotka	Jiná jednotka než je jednotka vlastněná investorem, která poskytuje podíly na zisku, nižší náklady nebo jiné ekonomické užítky přímo svým vlastníkům , členům nebo účastníkům. Vzájemnými účetními jednotkami jsou například vzájemná pojišťovna, záložna nebo družstvo.
nekontrolní podíly	Vlastní kapitál dceřiného podniku, který nelze přímo ani nepřímo přiřadit mateřskému podniku.
vlastníci	Pro účely tohoto standardu termín <i>vlastníci</i> zahrnuje držitele podílů na vlastním kapitálu v účetních jednotkách vlastněných investory a vlastníky, členy nebo účastníky vzájemných účetních jednotek .

Příloha B

Aplikační příručka

Tato příloha je nedílnou součástí tohoto IFRS.

PODNIKOVÉ KOMBINACE ÚČETNÍCH JEDNOTEK POD SPOLEČNOU KONTROLOU (POUŽITÍ ODSTAVCE 2(C))

- B1 Tento IFRS se nepoužije na podnikové kombinace účetních jednotek nebo podniků pod společnou kontrolou. Podniková kombinace mezi účetními jednotkami nebo podniky pod společnou kontrolou je takovou podnikovou kombinací, ve které jsou všechny kombinující účetní jednotky nebo podniky v konečném důsledku kontrolovány stejnou stranou nebo stranami jak před podnikovou kombinací, tak i po podnikové kombinaci a tato kontrola není dočasná.
- B2 Skupina jednotlivců se považuje za skupinu kontrolující jinou účetní jednotku, pokud v důsledku smluvních ujednání disponuje společnou pravomocí řídit finanční a provozní politiku jiné účetní jednotky tak, aby z jejich činností získávala užitek. Z těchto důvodů podniková kombinace nespadá do předmětu tohoto standardu, jestliže stejná skupina jednotlivců disponuje na základě smluvních vztahů v konečném důsledku společnou mocí potřebnou k řízení finanční a provozní politiky všech kombinujících účetních jednotek tak, aby z jejich činností získávala užitek, a tato konečná společná moc není dočasná.
- B3 Účetní jednotku může kontrolovat jednotlivec nebo skupina jednotlivců, kteří jednají společně na základě smluvních ujednání, přičemž tento jednotlivec nebo skupina jednotlivců nemusí podléhat požadavkům účetního výkaznictví podle IFRS. Proto k tomu, aby se podniková kombinace považovala za kombinaci účetních jednotek pod společnou kontrolou, není nutné, aby kombinující účetní jednotky byly zahrnuty jako součásti stejné konsolidované účetní závěrky.
- B4 Rozsah nekontrolních podílů v každé z kombinujících účetních jednotek před podnikovou kombinací a po podnikové kombinaci není relevantní pro stanovení toho, zda se kombinace účastní účetní jednotky pod společnou kontrolou. Podobně skutečnost, že jedna z kombinujících účetních jednotek je dceřinou společností, která byla vyloučena z konsolidovaných účetních závěrek, není relevantní pro stanovení toho, zda se kombinace účastní účetní jednotky pod společnou kontrolou.

IDENTIFIKACE PODNIKOVÉ KOMBINACE (POUŽITÍ ODSTAVCE 3)

- B5 Tento standard definuje podnikovou kombinaci jako transakci nebo jinou událost, ve které nabyvatel získává kontrolu nad jedním či několika podniky. Nabyvatel může získat kontrolu nad nabyvaným podnikem řadou způsobů, například:
- převodem peněz, peněžních ekvivalentů nebo jiných aktiv (včetně čistých aktiv, která představují podnik);
 - vznikem závazků;
 - vydáním podílů na vlastním kapitálu;
 - poskytnutím více typů protihodnot; nebo
 - bez poskytnutí protihodnoty včetně uzavření pouhé smlouvy (viz odstavec 43).
- B6 Podniková kombinace může mít různé formy, které vycházejí z právních, daňových nebo jiných důvodů. Ty mohou spočívat mimo jiné například v tom, že:
- jeden či více podniků se stanou dceřinými podniky nabyvatele nebo čistá aktiva jednoho či více podniků právně fúzí do nabyvatele;
 - jedna kombinující účetní jednotka převede svá čistá aktiva nebo její vlastníci převedou své podíly na vlastním kapitálu na jinou kombinující účetní jednotku nebo její vlastníky;
 - všechny kombinující účetní jednotky převedou svá čistá aktiva nebo vlastníci těchto jednotek převedou své podíly na vlastním kapitálu na nově založenou účetní jednotku (což je někdy označováno jako „roll-up“ nebo „put-together“ transakce); nebo
 - skupina bývalých vlastníků jedné z kombinujících účetních jednotek získá kontrolu nad kombinovanou účetní jednotkou.

DEFINICE PODNIKU (POUŽITÍ ODSTAVCE 3)

- B7 Podnik se skládá ze vstupů a procesů použitých na tyto vstupy, které mají schopnost vytvořit výstupy. Ačkoli podniky běžně mají výstupy, za účelem označení integrované skupiny aktivit a aktiv jako podniku se výstupy nevyžadují. Tři zmíněné prvky tvořící podnik jsou definovány takto:

- a) **Vstup:** Jakýkoli ekonomický zdroj, který vytváří výstupy či má tuto schopnost pokud je na něj použit jeden nebo více procesů. Příkladem jsou dlouhodobá aktiva (včetně nehmotných aktiv nebo práv používat dlouhodobá aktiva), duševní vlastnictví, schopnost zajistit si přístup k nezbytným materiálům nebo právům a zaměstnanci.
- b) **Proces:** Jakýkoli systém, standard, protokol, konvence nebo pravidlo, které, jsou-li použity na vstup nebo vstupy, vytváří nebo mají schopnost vytvořit výstup. Příkladem jsou procesy strategického řízení, provozní procesy a procesy řízení zdrojů. Tyto procesy jsou obvykle zdokumentovány, ale organizovaná pracovní síla s nezbytnými znalostmi a zkušenostmi postupující podle pravidel a konvencí může realizovat nezbytné procesy, které je možné použít na vstupy za účelem vytvoření výstupů. (Vedení účetnictví, fakturace, mzdová agenda a další administrativní systémy obvykle nejsou procesy používané k vytváření výstupů.)
- c) **Výstup:** Výsledek vstupů a procesů použitých na tyto vstupy, které poskytují nebo mají schopnost poskytnout návratnost v podobě podílů na zisku, nižších nákladů nebo jiných ekonomických užitků plynoucích přímo investorům nebo jiným vlastníkům, členům nebo účastníkům.
- B8 Aby integrovaný soubor aktivit a aktiv mohl být veden a řízen pro definované účely, jsou nezbytně nutné dva prvky – vstupy a procesy, které jsou použity na tyto vstupy, a dohromady jsou nebo budou použity k vytvoření výstupů. Podnik nicméně nemusí zahrnovat veškeré vstupy nebo procesy, které prodávající používal při provozování tohoto podniku, pokud tržní subjekty jsou schopny nabýt podnik a pokračovat v produkci výstupů například díky tomu, že integrují podnik se svými zdroji a procesy.
- B9 Podstata jednotlivých prvků tvořících podnik se liší podle odvětví a podle struktury provozu (aktivit) účetní jednotky včetně úrovně rozvinutosti účetní jednotky. Zavedené podniky často mají mnoho různých typů vstupů, procesů a výstupů, zatímco nové podniky často mají málo vstupů a procesů a někdy pouze jediný výstup (produkt). Téměř všechny podniky také mají závazky, ale není to pro podnik nezbytně nutné.
- B10 Integrovaný soubor aktivit a aktiv ve stádiu rozvoje nemusí mít žádný výstup. Pokud ho nemá, nabyvatel zváží další podmínky, aby určil, zda je soubor podnikem. Tyto podmínky zahrnují mimo jiné to, zda soubor:
- a) již započal se svými plánovanými hlavními aktivitami;
- b) má zaměstnance, duševní vlastnictví a další vstupy a procesy, které mohou být aplikovány na tyto vstupy;
- c) uskutečňuje plán za účelem produkce výstupů; a
- d) bude schopen získat přístup k zákazníkům, kteří nakoupí výstupy.
- Ne všechny výše uvedené podmínky musí být splněny, aby konkrétní soubor aktivit a aktiv ve stádiu rozvoje mohl být označen za podnik.
- B11 Určení toho, zda určitý soubor aktivit a aktiv je podnikem, je založeno na tom, zda integrovaný soubor je možné vést a řídit jako podnik tržním subjektem. Určení toho, zda konkrétní soubor je podnikem, tedy vůbec nezávisí na tom, zda tento soubor prodávající provozoval jako podnik nebo zda ho nabyvatel plánuje provozovat jako podnik.
- B12 Při absenci důkazu o opaku se určitý soubor aktivit a aktiv považuje za podnik, pokud je v něm obsažen goodwill. Podnik nicméně goodwill obsahovat nemusí.
- URČENÍ NABYVATELE (POUŽITÍ ODSTAVCŮ 6 A 7)
- B13 Postupy obsažené v IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka* se použijí k určení nabyvatele tj. účetní jednotky, která získává kontrolu nad nabývaným podnikem. Pokud nastane taková podniková kombinace, že nabyvatele nebude možné jasně určit podle návodných postupů obsažených v IAS 27, vezmou se při tomto určování v úvahu faktory uvedené v odstavcích B14 až B18.
- B14 V podnikové kombinaci, která je realizována primárně na základě převodu peněz nebo jiných aktiv nebo vzniku závazků, je obvykle nabyvatelem účetní jednotka, která převádí peníze nebo jiná aktiva nebo které vznikají závazky.

- B15 V podnikové kombinaci realizované na základě výměny podílů na vlastním kapitálu je nabyvatelem ta účetní jednotka, která vydává podíly na vlastním kapitálu. Nicméně v případě některých podnikových kombinací obvykle označovaných jako „obrácené akvizice“ je vydávající účetní jednotkou nabývaný podnik. Odstavce B19 až B27 obsahují postupy k účtování obrácených akvizic. Při určení nabyvatele v podnikové kombinaci realizované na základě výměny podílů na vlastním kapitálu je nutné zvážit veškeré relevantní fakty a okolnosti včetně:
- a) *poměru hlasovacích práv v kombinované účetní jednotce po podnikové kombinaci* – Nabyvatelem je obvykle ta kombinující účetní jednotka, jejíž vlastníci si jako skupina zachovají nebo získají největší část hlasovacích práv v kombinované účetní jednotce. Při určení toho, která skupina vlastníků si zachovala nebo získala největší část hlasovacích práv, vezme účetní jednotka v úvahu existenci jakýchkoliv neobvyklých nebo zvláštních hlasovacích dohod a opcí, warrantů nebo konvertibilních cenných papírů.
 - b) *existence velkého menšinového podílu na hlasovacích právech v kombinované jednotce, pokud žádný jiný vlastník ani organizovaná skupina nemají výrazný podíl na hlasovacích právech* – Nabyvatelem je obvykle ta kombinující účetní jednotka, jejíž jediný vlastník nebo organizovaná skupina vlastníků drží největší menšinový podíl na hlasovacích právech v kombinované účetní jednotce.
 - c) *složení řídicího orgánu kombinované účetní jednotky* – Nabyvatelem je obvykle ta kombinující účetní jednotka, jejíž vlastníci jsou schopni zvolit nebo jmenovat nebo odvolat většinu členů řídicího orgánu kombinované účetní jednotky.
 - d) *složení vyššího managementu kombinované účetní jednotky* – Nabyvatelem je obvykle ta kombinující účetní jednotka, jejíž (bývalé) vedení dominuje ve vedení kombinované účetní jednotky.
 - e) *podmínky výměny podílů na vlastním kapitálu* – Nabyvatelem je obvykle ta kombinující účetní jednotka, která platí prémii nad předakviziční reálnou hodnotu podílů na vlastním kapitálu ostatních kombinujících účetních jednotek nebo jednotky.
- B16 Nabyvatelem je obvykle ta kombinující účetní jednotka, jejíž relativní velikost (měřená například sumou aktiv, výnosy nebo ziskem) je výrazně větší než velikost ostatních kombinujících účetních jednotek nebo jednotky.
- B17 V podnikové kombinaci zahrnující více než dvě účetní jednotky se při určení nabyvatele vezme v úvahu mimo jiné i to, která z kombinujících účetních jednotek kombinaci iniciovala, stejně jako i relativní velikost kombinujících jednotek.
- B18 Nová účetní jednotka založená za účelem realizace podnikové kombinace nemusí nutně být nabyvatelem. Pokud je založena nová účetní jednotka, která emituje kapitálové nástroje, jejichž prostřednictvím dojde k realizaci podnikové kombinace, jedna z kombinujících jednotek, která existovala před podnikovou kombinací, je identifikována jako nabyvatel na základě postupu obsaženého v odstavcích B13 až B17. Naopak nová jednotka, která převádí jako protihodnotu peníze nebo jiná aktiva nebo které vznikají závazky, nabyvatelem být může.

OBRÁCENÁ AKVIZICE

- B19 Obrácená akvizice nastane, když účetní jednotka emitující cenné papíry (právní nabyvatel) je na základě pravidel uvedených v odstavcích B13 až B18 pro účely účetnictví označena jako nabývaný podnik. Aby transakce mohla být považována za obrácenou akvizici, účetní jednotka, jejíž podíly na vlastním kapitálu jsou získávány (právně nabývaný podnik), musí být pro účely účetnictví označena jako nabyvatel. Obrácená akvizice například nastane tehdy, když se soukromě vlastněná účetní jednotka chce stát veřejně obchodovanou účetní jednotkou, aniž by stála o zaregistrování svých akcií. Za tímto účelem soukromě vlastněná účetní jednotka nabídne své podíly na vlastním kapitálu veřejně obchodované společnosti výměnou za podíly na vlastním kapitálu veřejně obchodované společnosti. V tomto případě je veřejně obchodovaná společnost **právním nabyvatelem**, protože emitovala podíly na vlastním kapitálu, a soukromě vlastněná společnost je **právně nabývaným podnikem**, protože její podíly na vlastním kapitálu byly nabyty. Použití pravidel uvedených v odstavcích B13 až B18 však vede k označení pro účely účetnictví:
- a) veřejně obchodované společnosti jako **nabývaného podniku** (účetní nabývaný podnik); a
 - b) soukromě vlastněné účetní jednotky jako **nabyvatele** (účetní nabyvatel).

Aby mohla být transakce zaúčtována jako obrácená akvizice a aby bylo možné použít všechny principy vykázání a ocenění obsažené v tomto standardu včetně vykázání goodwillu, je nutné, aby účetní nabývaný podnik splňoval definici podniku.

Ocenění předané protihodnoty

- B20 Při obrácené akvizici účetní nabyvatel obvykle neemituje žádnou protihodnotu za nabývaný podnik. Místo toho podíly na vlastním kapitálu obvykle emituje pro vlastníky účetního nabyvatele účetní nabývaný podnik. Z tohoto důvodu se k datu akvizice stanovená reálná hodnota protihodnoty předané účetním nabyvatelem za jeho podíl v účetním nabývaném podniku odvodí od počtu podílů na vlastním kapitálu, které by právní dceřiný podnik musel vydat, aby poskytl stejný procentuální podíl na vlastnictví kombinované jednotky majitelům právního mateřského podniku, jako je podíl, který mají tito majitelé v kombinované jednotce v důsledku obrácené akvizice. Takto vypočtená reálná hodnota podílů vlastního kapitálu se použije coby reálná hodnota protihodnoty předané za nabývaný podnik.

Sestavení a zveřejnění konsolidované účetní závěrky

- B21 Konsolidované účetní závěrky vyhotovené následně po obrácené akvizici se vydají pod jménem právního mateřského podniku (účetní nabývaný podnik), ale popíší se v komentáři jako pokračování účetních závěrek právního dceřiného podniku (účetního nabyvatele) s jednou úpravou, kterou je zpětná úprava právně předepsaného kapitálu účetního nabyvatele tak, aby odrážel strukturu právně upraveného vlastního kapitálu účetního nabývaného podniku. Tato úprava je vyžadovaná pro zobrazení struktury vlastního kapitálu právního mateřského podniku (účetního nabývaného podniku). Srovnávací informace uváděné v daných konsolidovaných závěrkách se také zpětně upraví za účelem zachycení právně upraveného kapitálu právního mateřského podniku (účetního nabývaného podniku).
- B22 Vzhledem k tomu, že konsolidovaná účetní závěrka představuje až na strukturu vlastního kapitálu pokračování účetních závěrek právního dceřiného podniku, konsolidovaná účetní závěrka obsahuje:
- aktiva a závazky právního dceřiného podniku (účetní nabyvatel) oceněné v jejich účetních hodnotách před podnikovou kombinací.
 - aktiva a závazky právního mateřského podniku (účetní nabývaný podnik) oceněné v souladu s tímto standardem.
 - nerozdělené zisky a ostatní zůstatky vlastního kapitálu právního dceřiného podniku (právního nabyvatele) bezprostředně **před** podnikovou kombinací
 - částku vykázanou jako emitované podíly vlastního kapitálu v této konsolidované závěrce stanovenou tak, že se k emitovanému vlastnímu kapitálu právního dceřiného podniku (účetního nabyvatele) bezprostředně před podnikovou kombinací přičte reálná hodnota právního mateřského podniku (účetního nabývaného podniku), stanovená v souladu s tímto standardem. Avšak struktura vlastního kapitálu (tj. počet a typ emitovaných kapitálových nástrojů) bude odrážet strukturu vlastního kapitálu právního mateřského podniku (účetního nabývaného podniku) včetně podílů na vlastním kapitálu emitovaných právním mateřským podnikem za účelem realizace kombinace. Obdobně se upraví struktura vlastního kapitálu právního dceřiného podniku (účetního nabyvatele) za použití výměnného poměru stanoveného v dohodě o akvizici, aby odrážela počet akcií právního mateřského podniku (účetního nabývaného podniku) emitovaných v podnikové kombinaci.
 - nekontrolní podíl na předkombinačních účetních hodnotách nerozdělených zisků a jiných položek vlastního kapitálu právního dceřiného podniku (účetního nabyvatele) jak je uvedeno v odstavcích B23 a B24.

Nekontrolní podíl

- B23 U obrácených akvizic někteří vlastníci právního dceřiného podniku (účetního nabyvatele) nemusí vyměnit své podíly na vlastním kapitálu za podíly na vlastním kapitálu právního mateřského podniku (účetního nabývaného podniku). Tito vlastníci budou v konsolidované účetní závěrce sestavené po obrácené akvizici řešeni jako nekontrolní podíl. Je tomu tak proto, že majitelé právního nabývaného podniku, kteří nevyměňují své podíly na vlastním kapitálu za podíly na vlastním kapitálu právního nabyvatele, mají pouze podíl na výsledcích a čistých aktivech právního nabývaného podniku, a nikoli na výsledcích a čistých aktivech kombinované účetní jednotky. A naopak, vlastníci právního nabyvatele, dokonce i když je právní nabyvatel považován za účetní nabývaný podnik, mají podíl na výsledcích a čistých aktivech kombinované účetní jednotky.
- B24 Aktiva a závazky právního nabytého podniku jsou oceněny a vykázaný v konsolidované účetní závěrce jejich účetními hodnotami před podnikovou kombinací (viz odstavec B22a)). Nekontrolní podíl v obrácené akvizici tudíž odráží poměrný podíl nekontrolních vlastníků na předkombinačních účetních hodnotách čistých aktiv právního nabývaného podniku, dokonce i když nekontrolní podíly v jiných akvizicích jsou oceněny reálnou hodnotou k datu akvizice.

Zisk na akci

- B25 Jak je uvedeno v odstavci B22d), struktura vlastního kapitálu vykázaná v konsolidované účetní závěrce sestavené po obrácené akvizici odráží strukturu vlastního kapitálu právního nabyvatele (účetního nabývaného podniku) včetně těch podílů na vlastním kapitálu, které za účelem realizace podnikové kombinace emitoval první nabyvatel.
- B26 Za účelem výpočtu váženého průměru počtu vydaných kmenových akcií (jmenovatel ve výpočtu zisku na akci) během období, v němž dojde k obrácené akvizici:
- se počet vydaných kmenových akcií od začátku tohoto období až do data akvizice vypočte jako vážený průměr počtu kmenových akcií právního nabývaného podniku (účetního nabyvatele) za dané období vynásobený výměnným poměrem stanoveným v dohodě o spojení; a
 - počtem kmenových akcií od data akvizice až do konce tohoto období je skutečný počet vydaných kmenových akcií právního nabyvatele (účetního nabývaného podniku) v oběhu během tohoto období.
- B27 Základní zisk na akci zveřejněný za každé srovnávací období předcházející datu akvizice vykázaný v konsolidované účetní závěrce sestavené po obrácené akvizici se vypočte vydělením:
- hospodářského výsledku právního nabývaného podniku přiřaditelného držitelům kmenových akcií v každém z těchto období
 - historickým váženým průměrem počtu kmenových akcií právního nabývaného podniku vynásobeného výměnným poměrem stanoveným v dohodě o akvizici.

VYKÁZÁNÍ VYBRANÝCH NABYTÝCH AKTIV A PŘEVZATÝCH ZÁVAZKŮ (POUŽITÍ ODSTAVCŮ 10–13)**Operativní leasingy**

- B28 Nabyvatel nevykáže žádné aktivum nebo závazek související s operativním leasingem, ve kterém nabývaný podnik vystupuje jako nájemce, s výjimkou požadavků obsažených v odstavcích B29 a B30.
- B29 Nabyvatel určí, zda podmínky každého operativního leasingu, ve kterých nabývaný podnik vystupuje jako nájemce, jsou výhodné či nevýhodné. Nabyvatel vykáže nehmotné aktivum, pokud jsou podmínky některých z operativních leasingů výhodnější než tržní podmínky, a závazek, pokud jsou jejich podmínky oproti tržním podmínkám nevýhodné. Odstavec B42 obsahuje návodné postupy, jak stanovit k datu akvizice reálnou hodnotu aktiv v operativním leasingu, v němž je nabývaný podnik v postavení pronajímatele.
- B30 Identifikovatelné nehmotné aktivum může souviset i s operativním leasingem, za který by tržní subjekty byly ochotni zaplatit cenu i přesto, že se jedná o leasing sjednaný za tržních podmínek. Například nájem stojanek na letišti nebo obchodního prostoru v lukrativní oblasti může zajišťovat přístup k trhu nebo jiným budoucím ekonomickým užítkům, které lze vykázat jako nehmotné identifikovatelné aktivum, například jako vztah se zákazníky. Nabyvatel v takové situaci vykáže příslušné nehmotné identifikovatelné aktivum (aktiva) v souladu s odstavcem B31.

Nehmotná aktiva

- B31 Nabyvatel vykáže odděleně od goodwillu identifikovatelná nehmotná aktiva nabytá v podnikové kombinaci. Nehmotné aktivum se považuje za identifikovatelné, když splní podmínku oddělitelnosti nebo smluvně-právní podmínku.
- B32 Nehmotné aktivum, které splňuje smluvně-právní podmínku, se považuje za identifikovatelné, i když není převoditelné nebo oddělitelné od nabývaného podniku nebo od dalších práv a povinností. Například:
- nabývaný podnik si pronajímá továrnu na operativní leasing, jehož podmínky jsou výhodné v porovnání s tržními podmínkami. Podmínky leasingu výslovně zakazují převod leasingu (prodejem či podnájmem). Částka, o kterou jsou leasingové podmínky výhodnější než tržní podmínky u běžných transakcí se stejnými nebo obdobnými položkami, je nehmotným aktivem, které splňuje smluvně-právní podmínku pro jeho vykázaní odděleně od goodwillu, i když nabyvatel nemůže leasingovou smlouvu prodat nebo jinak postoupit.
 - nabyvatel vlastní a provozuje jadernou elektrárnu. Licence k provozu této elektrárny je nehmotným aktivem, které splňuje smluvně-právní podmínku pro své vykázaní odděleně od goodwillu, i když ji nabyvatel nemůže prodat nebo převést odděleně od nabyté elektrárny. Nabyvatel smí pro účely účetního výkaznictví vykázat reálnou hodnotu licence k provozu a reálnou hodnotu elektrárny jako jediné aktivum, za podmínky, že doba použitelnosti obou aktiv je podobná.

- c) nabývaný podnik vlastní technologický patent. Tento patent poskytl v rámci licence třetím stranám k použití mimo domácí trh, za což získává určité procento budoucích zahraničních výnosů. Jak patent, tak s ním spojené licenční smlouvy splňují smluvně-právní kritérium pro jejich vykázání odděleně od goodwillu, i když není proveditelné prodat či převést patent odděleně od licenční smlouvy s ním spojené.
- B33 Podmínka oddělitelnosti znamená, že nabyté nehmotné aktivum je oddělitelné nebo rozdělitelné od nabývaného podniku a lze ho prodat, převést, poskytnout v rámci licence, pronajmout nebo směniti buď jednotlivě, nebo společně se související smlouvou, identifikovatelným aktivem nebo závazkem. Nehmotné aktivum, které by nabyvatel byl schopen prodat, poskytnout v rámci licence nebo jinak směniti za něco hodnotného, splňuje podmínku oddělitelnosti, i když nabyvatel nemá v úmyslu ho prodat, poskytnout v rámci licence nebo jinak směniti. Nabyté nehmotné aktivum splňuje podmínku oddělitelnosti, pokud existují důkazy o směnných transakcích takového typu aktiva nebo aktiva podobného typu, a to i v případě, vyskytují-li se takové transakce zřídka a bez ohledu na to, zda se jich nabyvatel účastní. Například seznamy zákazníků a předplatitelů se často poskytují v rámci licence, a tudíž splňují podmínku oddělitelnosti. I když se nabyvatel domnívá, že jeho seznam zákazníků má rysy, které se liší od jiných seznamů zákazníků, skutečnost, že seznamy zákazníků se často poskytují v rámci licence, obecně znamená, že nabytý seznam zákazníků splňuje podmínku oddělitelnosti. Seznam zákazníků nabytý v podnikové kombinaci nicméně nesplní podmínku oddělitelnosti, pokud podmínky utajení nebo jiné dohody zakazují účetní jednotce prodej, pronájem nebo jiný způsob výměny informací o svých zákaznících.
- B34 Nehmotné aktivum, které není samo o sobě oddělitelné od nabývaného podniku nebo kombinované účetní jednotky, splní podmínku oddělitelnosti, pokud je oddělitelné společně se související smlouvou, identifikovatelným aktivem nebo závazkem. Například:
- a) tržní subjekty směňují závazky z vkladů a související nehmotná aktiva ze vztahů se vkladateli v pozorovatelných směnných transakcích. Nabyvatel tudíž vykáže nehmotné aktivum ze vztahů se vkladateli odděleně od goodwillu.
- b) nabývaný podnik vlastní ochrannou známku a zdokumentované, avšak nepatentované technologické znalosti, které využívá k výrobě produktů chráněných ochrannou známkou. Aby bylo možné převést ochrannou známku, majitel musí také převést vše ostatní, co nový majitel bude nezbytně potřebovat k výrobě produktů nebo poskytování služeb nerozlišitelných od těch, které vyráběl nebo poskytoval bývalý majitel. Protože nepatentované technologické znalosti musí být odděleny od nabývaného podniku nebo kombinované účetní jednotky, pokud dojde k prodeji ochranné známky, splňují podmínku oddělitelnosti.

Znovunabytá práva

- B35 V podnikové kombinaci může nabyvatel znovu nabyt práva užívat jedno či více nabyvatelových vykázaných či nevykázaných aktiv, která původně poskytl nabývanému podniku. Příklady takových práv jsou např. právo používat nabyvatelovo obchodní jméno v souladu s dohodou o franšíze nebo právo užívat nabyvatelovu technologii na základě licenční dohody. Znovunabyté právo je identifikovatelným aktivem, které nabyvatel vykáže odděleně od goodwillu. Odstavec 29 obsahuje postupy, jak ocenit znovunabyté právo a odstavec 55 upravuje následné účetní řešení znovunabytého práva.
- B36 Pokud jsou podmínky smlouvy o poskytnutí znovunabytého práva výhodné či nevýhodné v porovnání s podmínkami běžných tržních transakcí se stejnými nebo obdobnými položkami, nabyvatel vykáže přínos nebo ztrátu z vypořádání. Odstavec B52 obsahuje postup, jak takový přínos nebo ztrátu z vypořádání stanovit.

Pracovní kolektiv a další neidentifikovatelné položky

- B37 Nabyvatel zahrne do goodwillu hodnotu nabytých nehmotných aktiv, která k datu akvizice nejsou identifikovatelná. Například nabyvatel přisuzuje hodnotu existujícímu pracovnímu kolektivu, čímž se má na mysli skupina zaměstnanců, která nabyvateli umožňuje pokračovat v provozování nabytého podniku od data akvizice. Pracovním kolektivem se nemyslí duševní kapitál kvalifikovaných zaměstnanců – tj. (často specializovaná) znalost a zkušenost, kterou zaměstnanci nabývaného podniku s sebou přináší do práce. Protože pracovní kolektiv není identifikovatelným aktivem, které se vykazuje odděleně od goodwillu, jeho případná hodnota je zahrnuta do goodwillu.
- B38 Nabyvatel také do goodwillu zahrne případnou hodnotu připadající na položky, které nesplnily podmínky pro vykázání jako aktivum k datu akvizice. Nabyvatel například může přisuzovat hodnotu potenciálním smlouvám, o kterých nabývaný podnik vyjednával s potenciálními zákazníky k datu akvizice. Protože tyto potenciální smlouvy nejsou samy o sobě aktivem k datu akvizice, nabyvatel je nevykáže odděleně od goodwillu. Nabyvatel ani následně nevyjme hodnotu těchto smluv z goodwillu z důvodu události, která nastaly po datu akvizice. Nabyvatel nicméně posoudí fakta a okolnosti týkající se této události, které nastanou krátce po akvizici, aby určil, zda samostatně uznatelné nehmotné aktivum existovalo již k datu akvizice.

- B39 Po prvotním vykázání nabyvatel účtuje o nehmotných aktivech nabytých v podnikové kombinaci v souladu s IAS 38 *Nehmotná aktiva*. Jak je nicméně stanoveno v odstavci 3 IAS 38, účetní řešení některých nabytých nehmotných aktiv po jejich prvotním vykázání je předepsáno jinými IFRS.
- B40 Podmínky identifikovatelnosti určují, zda se nehmotné aktivum vykáže odděleně od goodwillu. Tyto podmínky nicméně nestanovují žádné návodné postupy, jak stanovit reálnou hodnotu nehmotných aktiv, ani nijak neomezuji předpoklady používané při stanovování reálné hodnoty nehmotných aktiv. Nabyvatel by při stanovení reálné hodnoty například bral v úvahu předpoklady, které by zvažovaly tržní subjekty, jako např. očekávání budoucích prodloužení smlouvy. Není nutné, aby prodloužení smlouvy samo o sobě splňovalo kritérium identifikovatelnosti. (Nicméně viz odstavec 29, který obsahuje výjimku ze stanovení reálné hodnoty znovunabytých aktiv vykázaných v podnikové kombinaci.) Odstavce 36 a 37 IAS 38 obsahují návodné postupy, které stanovují, zda má být nehmotné aktivum sloučeno do jedné účetní položky s jiným nehmotným aktivem.

STANOVENÍ REÁLNÉ HODNOTY VYBRANÝCH IDENTIFIKOVATELNÝCH AKTIV A NEKONTROLNÍCH PODÍLŮ V NABÝVANÉM PODNIKU (POUŽITÍ ODSTAVCŮ 18 A 19)

Aktiva s nejistými peněžními toky (opravné položky)

- B41 Nabyvatel k datu akvizice nevykáže opravnou položku k aktivům nabytým v podnikové kombinaci, která jsou oceněna reálnou hodnotou stanovenou k datu akvizice, protože dopad nejistoty související s budoucími peněžními toky je zahrnut do ocenění reálnou hodnotou. Tento IFRS například požaduje, aby nabyvatel ocenil nabyté pohledávky včetně půjček jejich reálnou hodnotou k datu akvizice, a proto nabyvatel nevykáže opravnou položku ke smluvním peněžním tokům, které se k tomu datu považují za nedobytné.

Aktiva pronajatá prostřednictvím operativního leasingu, ve kterém nabývaný podnik vystupuje jako pronajímatel

- B42 Při stanovení reálné hodnoty aktiva k datu akvizice jako např. budovy nebo patentu, které je pronajímáno prostřednictvím operativního leasingu, ve kterém nabývaný podnik vystupuje jako pronajímatel, nabyvatel vezme v úvahu podmínky leasingu. Jinými slovy, nabyvatel nevykáže samostatné aktivum nebo závazek, pokud jsou podmínky operativního leasingu buď výhodné nebo nevýhodné vzhledem k tržním podmínkám, což ovšem odstavec B29 vyžaduje pro leasingy, ve kterých nabývaný podnik vystupuje jako nájemce.

Aktiva, která nabyvatel nezamýšlí používat nebo je zamýšlí používat způsobem, který se liší od způsobu, jakým by aktiva používaly ostatní tržní subjekty

- B43 Z konkurenčních či jiných důvodů nabyvatel může mít v úmyslu nepoužít nabyté aktivum, například nehmotné aktivum výzkumu a vývoje, nebo může mít v úmyslu ho používat způsobem, který se liší od způsobu, jakým by aktivum používaly ostatní tržní subjekty. Nabyvatel nicméně ocení aktivum v reálné hodnotě v souladu s tím, jak by aktivum použily ostatní tržní subjekty.

Nekontrolní podíly v nabývaném podniku

- B44 Tento IFRS povoluje nabyvateli ocenit nekontrolní podíl v nabývaném podniku jeho reálnou hodnotou stanovenou k datu akvizice. Nabyvatel někdy bude schopen k datu akvizice stanovit reálnou hodnotu nekontrolního podílu na základě cen podílů na vlastním kapitálu nadržovaných nabyvatelem vyplývajících z aktivního trhu. V jiných případech však ceny aktivního trhu pro podíly na vlastním kapitálu nemusí být k dispozici. Za takových okolností nabyvatel stanoví reálnou hodnotu nekontrolního podílu pomocí jiných oceňovacích technik.
- B45 Reálná hodnota nabyvatelova podílu na nabývaném podniku a nekontrolního podílu se může lišit, je-li vztahena na akcii. Hlavním rozdílem pravděpodobně bude prémie za ovládnutí, která je obsažena v reálné hodnotě jednotlivých akcií z nabyvatelova podílu na nabývaném podniku, nebo naopak diskont za nemožnost ovládnutí (také nazývaný menšinový diskont) obsažený v jednotlivých akciích připadajících nekontrolnímu podílu.

VYČÍSLENÍ GOODWILLU NEBO PŘÍNOSU Z VÝHODNÉ KOUPE

Vyčíslení, k datu akvizice, reálné hodnoty nabyvatelova podílu na nabývaném podniku pomocí oceňovacích technik (použití odstavce 33)

- B46 V podnikové kombinaci realizované bez předání protihodnoty nabyvatel za účelem vyčíslení goodwillu nebo přínosu z výhodné koupě nahradí reálnou hodnotu předané protihodnoty k datu akvizice reálnou hodnotou svého podílu na nabývaném podniku k datu akvizice (viz odstavce 32 až 34). Nabyvatel použije ke stanovení reálné hodnoty svého podílu na nabývaném podniku k datu akvizice jednu či více oceňovacích technik, jejichž použití je za daných okolností vhodné a pro něž jsou dostupná dostatečná data. Pokud je použito více oceňovacích technik, nabyvatel vyhodnotí výsledky jednotlivých technik, přičemž posoudí relevanci a spolehlivost vstupů a rozsah dostupných dat.

Zvláštní ustanovení k použití metody koupě na kombinace vzájemných účetních jednotek (použití odstavce 33)

- B47 Když se kombinují dvě vzájemné účetní jednotky, může dojít k tomu, že reálná hodnota vlastního kapitálu nabývaného podniku nebo členského podílu v něm (nebo reálná hodnota nabývaného podniku) je spolehlivěji stanovitelná než reálná hodnota členského podílu předaného nabyvatelem. Za takové situace odstavec 33 vyžaduje, aby nabyvatel určil částku goodwillu pomocí reálné hodnoty podílů na vlastním kapitálu nabývaného podniku k datu akvizice namísto reálné hodnoty předávaného podílu na vlastním kapitálu nabyvatele k datu akvizice. Nabyvatel v kombinaci vzájemných účetních jednotek navíc ve svém výkazu o finanční situaci vykáže čistá aktiva nabývaného podniku jako přímý přírůstek kapitálu nebo vlastního kapitálu, a nikoli jako přírůstek nerozdělených zisků, což je konzistentní s tím, jak je metoda koupě použita ostatními účetními jednotkami.
- B48 Ačkoli se vzájemné účetní jednotky v mnoha rysech podobají jiným podnikům, liší se především v tom, že jejich členové jsou jak jejich zákazníci, tak vlastníci. Členové vzájemných účetních jednotek obvykle očekávají, že jejich členství jim ponese užítky, často ve formě slev na zboží a služby nebo zásluhových dividend. Výše zásluhových dividend, které jsou alokovány členům, se často odvíjí od objemu obchodů, které daný člen se vzájemnou účetní jednotkou v daném roce uzavře.
- B49 Ocenění vzájemné účetní jednotky reálnou hodnotou musí vzít v úvahu předpoklady, které by tržní subjekty pojalý ohledně budoucích členských užitků, a další relevantní předpoklady, které by tržní subjekty pojalý ohledně vzájemné účetní jednotky. Například model odhadovaných peněžních toků může být použit ke stanovení reálné hodnoty vzájemné účetní jednotky. Peněžní toky použité jako vstupy do modelu se založí na očekávaných peněžních tocích vzájemné účetní jednotky, které mohou být představovány užítky ze slev, jako jsou například slevy na zboží a službách.

URČENÍ TOHO, CO JE SOUČÁSTÍ PODNIKOVÉ KOMBINACE (POUŽITÍ ODSTAVCŮ 51 A 52)

- B50 Nabyvatel při určení toho, zda je transakce součástí výměny za nabývaný podnik či oddělenou transakcí od podnikové kombinace, zváží následující faktory, které se navzájem nevylučují ani nejsou jednotlivě nezvratné:
- důvod pro uskutečnění transakce** – Porozumění důvodům, proč strany zúčastněné v kombinaci (nabyvatel, nabývaný podnik, jejich vlastníci, ředitelé a manažeři - a jejich zástupci) uzavřely konkrétní transakci nebo dohodu, může osvětlit, zda se jedná o součást převedené protihodnoty a nabytých aktiv a převzatých závazků. Například je-li transakce uzavřena primárně tak, že z ní má prospěch nabyvatel nebo kombinovaná účetní jednotka namísto nabývaného podniku či jeho bývalých vlastníků, tak určitá část ceny placené v transakci (a případná související aktiva nebo závazky) bude méně pravděpodobně součástí výměny za nabývaný podnik. V důsledku toho nabyvatel zaúčtuje tuto část ceny odděleně od podnikové kombinace.
 - kdo inicioval transakci** – Porozumění tomu, kdo inicioval transakci, může osvětlit, zda je tato transakce součástí výměny za nabývaný podnik. Je-li například transakce nebo jiná událost iniciována nabyvatelem, je možné, že jejím smyslem je zajištění budoucích ekonomických užitků pro nabyvatele nebo kombinovanou účetní jednotku, přičemž nabývaný podnik nebo jeho bývalí vlastníci získají užitků jen málo nebo žádné. Na druhé straně, je-li transakce nebo dohoda iniciována nabývaným podnikem nebo jeho bývalými vlastníky, je méně pravděpodobné, že je uzavřena s úmyslem zajistit užitek nabyvateli nebo kombinované účetní jednotce a je tedy pravděpodobnější, že je součástí podnikové kombinace.

- c) **načasování transakce** – Načasování transakce může také osvětlit, zda je tato transakce součástí výměny za nabývaný podnik. Uskuteční-li se například transakce mezi nabyvatelem a nabývaným podnikem v průběhu vyjednávání podmínek podnikové kombinace, může být jejím smyslem způsobení toho, že podniková kombinace přinese budoucí ekonomické užítky nabyvateli nebo kombinované účetní jednotce. Pokud je to tak, je pravděpodobné, že nabývaný podnik nebo jeho bývalí vlastníci z transakce získají jen malý nebo nezískají žádný užitek kromě užítku, který získají jako část kombinované jednotky.

Vypořádání historických vztahů mezi nabyvatelem a nabývaným podnikem v podnikové kombinaci (použití odstavce 52(a))

- B51 Mezi nabyvatelem a nabývaným podnikem mohou existovat vztahy, které vznikly ještě předtím, než začali zvažovat podnikovou kombinaci. Tyto vztahy se zde nazývají „historické vztahy“. Historické vztahy mezi nabyvatelem a nabývaným podnikem mohou být smluvní (například vztah dodavatele a zákazníka nebo poskytovatele a uživatele licence) nebo mimosmluvní (například žalobce a obžalovaný).
- B52 Pokud dojde v důsledku podnikové kombinace k vypořádání historického vztahu, nabyvatel vykáže přínos nebo ztrátu oceněné následovně:
- a) v případě historického mimosmluvního vztahu (například soudní spor) reálnou hodnotou.
- b) v případě historického smluvního vztahu menší částkou z následujících bodů (i) a (ii):
- i) částkou, o kterou je smlouva výhodnější nebo nevýhodnější z pohledu nabyvatele v porovnání s podmínkami běžných tržních transakcí se stejnými nebo podobnými položkami. (Nevýhodná smlouva je taková smlouva, která je nevýhodná ve smyslu běžných tržních podmínek. Nemusí to nutně být ztrátová smlouva, ve které nevyhnutelné náklady potřebné ke splnění povinností ze smlouvy přesahují ekonomické užítky, které ze smlouvy mají plynout.);
- ii) částkou stanoveného odstupného, které má k dispozici ten, pro kterého je smlouva nevýhodná.

Pokud je (ii) menší než (i), je rozdíl zahrnut do zaúčtování podnikové kombinace.

Částka vykázaného přínosu nebo ztráty může částečně záviset na tom, zda nabyvatel již dříve vykázal související aktivum nebo závazek, a tudíž se zveřejněný přínos nebo ztráta může lišit od částek stanovených v souladu s výše uvedenými požadavky.

- B53 Historický vztah může být smlouvou, kterou nabyvatel zaúčtuje jako znovunabyté právo. Pokud tato smlouva obsahuje výhodné nebo nevýhodné podmínky v porovnání se stanovováním cen v běžných tržních transakcích se stejnými nebo obdobnými položkami, nabyvatel vykáže přínos nebo ztrátu z vypořádání kontraktu odděleně od podnikové kombinace a v částce stanovené podle odstavce B52.

Dohody o podmíněných úhradách zaměstnancům nebo prodávajícím vlastníkům (použití odstavce 52(b))

- B54 Určení toho, zda dohody o podmíněných úhradách zaměstnancům nebo prodávajícím vlastníkům jsou podmíněnou protihodnotou v podnikové kombinaci, nebo jsou samostatnou transakcí, záleží na povaze těchto dohod. Porozumění důvodům, proč dohoda o akvizici obsahuje ustanovení o podmíněných úhradách, kdo dohodu inicioval a kdy jednající strany dohodu uzavřely, může pomoci při posuzování povahy dohody.
- B55 Pokud není zřejmé, zda dohoda o úhradách zaměstnancům nebo prodávajícím vlastníkům je součástí směny za nabývaný podnik, nebo je transakcí oddělenou od podnikové kombinace, nabyvatel vezme v úvahu následující indikátory:
- a) *Setrvání v zaměstnání* – Podmínky setrvání v zaměstnání, za nichž se prodávající vlastníci stanou klíčovými zaměstnanci, mohou indikovat povahu dohody o podmíněné protihodnotě. Relevantní podmínky setrvání v zaměstnání mohou být obsaženy v pracovních smlouvách, smlouvě o akvizici nebo jiných dokumentech. Dohoda o podmíněné protihodnotě, ve které úhrady automaticky propadají, pokud dojde k ukončení zaměstnaneckého vztahu, je mzdou za služby poskytované po kombinaci. Dohody, při nichž podmíněná úhrada není ovlivněna ukončením zaměstnaneckého vztahu, může indikovat to, že podmíněná úhrada je dodatečnou protihodnotou, a nikoliv mzdou.
- b) *Doba setrvání v zaměstnání* – Pokud se vyžadovaná doba setrvání v zaměstnání shoduje s obdobím pro podmíněnou úhradu či je delší, může to být indikátorem, že podmíněné úhrady jsou v podstatě mzdami.
- c) *Úroveň mezd* – Za situace, kdy mzdy mimo podmíněné úhrady jsou na přiměřené úrovni v porovnání se mzdami ostatních klíčových zaměstnanců kombinované účetní jednotky, se dá předpokládat, že podmíněné úhrady jsou dodatečnou protihodnotou, a nikoliv mzdou.

- d) *Dodatečné platby zaměstnancům* – Pokud prodávající vlastník, který se nestane zaměstnancem, obdrží menší částku připadající na akcii než vlastník, který se stane zaměstnancem kombinované účetní jednotky, je pravděpodobné, že dodatečná částka podmíněné úhrady poskytnutá prodávajícím vlastníkům, kteří se stanou zaměstnanci, je mzda.
- e) *Počet vlastněných podílů* – Relativní počet podílů vlastněných prodávajícími vlastníky, kteří setrvávají jako klíčoví zaměstnanci, může být indikátorem povahy dohody o podmíněné protihodnotě. Pokud například prodávající vlastníci, kteří vlastnili v podstatě veškeré podíly nabývaného podniku, setrvávají v podniku jako klíčoví zaměstnanci, může tato skutečnost indikovat, že dohoda je v podstatě dohodou o sdílení zisku, jejímž účelem je poskytnout mzdu za služby po datu akvizice. Na druhé straně, pokud prodávající vlastníci, kteří setrvávají v podniku jako klíčoví zaměstnanci, vlastnili pouze malý počet podílů nabývaného podniku a všichni prodávající vlastníci obdrží stejnou částku podmíněné protihodnoty připadající na podíl, může tato skutečnost indikovat, že podmíněná úhrada je dodatečnou protihodnotou. Předakviziční vlastnictví podílů držených stranami spřízněnými s prodávajícími vlastníky, kteří setrvávají jako klíčoví zaměstnanci, jako např. členové rodiny, se také berou v úvahu.
- f) *Vztah k ocenění* – Pokud se první částka protihodnoty předaná k datu akvizice odvíjí od nejnižší hranice stanovené při ocenění nabývaného podniku a podmíněnost úhrady se odvíjí od tohoto ocenění, může tato skutečnost indikovat, že podmíněné úhrady jsou dodatečnou protihodnotou. Na druhé straně, pokud je způsob podmíněné úhrady konzistentní s dohodami o sdílení zisku uzavřenými v minulosti, může tato skutečnost indikovat, že podstatou dohody je poskytnout mzdu.
- g) *Způsob určení protihodnoty* – Způsob určení podmíněné protihodnoty může pomoci při posuzování povahy dohody. Je-li například podmíněná úhrada určena na základě násobků zisku, může to znamenat, že povinnost uhradit takovou částku je podmíněnou protihodnotou v podnikové kombinaci a že smyslem tohoto způsobu výpočtu úhrady je stanovení nebo ověření reálné hodnoty nabývaného podniku. Na druhé straně, podmíněná úhrada, která je stanovena procentem ze zisku, může znamenat, že povinnost uhradit tuto částku zaměstnancům je dohodou o sdílení zisku, jejímž smyslem je poskytnout mzdu zaměstnancům za jejich služby.
- h) *Další dohody a skutečnosti* – Podmínky dalších dohod s prodávajícími vlastníky (jako např. dohody o nekonkurování si, nedodržené smlouvy, smlouvy o poradenství a smlouvy o nájmu nemovitostí) a daňové řešení podmíněných úhrad mohou indikovat, že podmíněné úhrady lze přičítat něčemu jinému než protihodnotě za nabývaný podnik. Nabyvatel může například v souvislosti s akvizicí uzavřít smlouvu o nájmu nemovitostí s významným prodávajícím vlastníkem. Pokud je nájemné sjednané v této smlouvě výrazně nižší než tržní nájemné, některé nebo podmíněné úhrady pronajímateli (prodávajícímu vlastníkovi) vyžadované samostatnou dohodou o podmíněné úhradě mohou v podstatě být platbami za používání najatého majetku, které nabyvatel musí ve své závěrce sestavené po kombinaci vykázat odděleně. Na druhé straně, pokud nájemní smlouva určuje nájemné, které je konzistentní s podmínkami na trhu nájmu nemovitostí, dohoda o podmíněné úhradě prodávajícímu vlastníkovi může představovat podmíněnou protihodnotu v podnikové kombinaci.

Výměna nabyvatelových příslibů úhrad vázaných na akcie za přísliby držené zaměstnanci nabývaného podniku (použití odstavce 52(b))

B56 Nabyvatel může vyměňovat své přísliby úhrad vázaných na akcie (náhradní přísliby) za přísliby držené zaměstnanci nabývaného podniku. Výměny akciových opcí nebo jiných příslibů úhrad vázaných na akcie ve spojení s podnikovou kombinací se účtují jako modifikace příslibů úhrad vázaných na akcie v souladu s IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie*. Pokud je nabyvatel povinen nahradit přísliby nabývaného podniku, součástí protihodnoty předané v podnikové kombinaci se stane částka tržně oceněných nabyvatelových náhradních příslibů či její část. Nabyvatel je povinen nahradit přísliby nabývaného podniku, pokud nabývaný podnik či jeho zaměstnanci mají schopnost si výměnu vynutit. Pro účely použití tohoto ustanovení je nabyvatel například povinen nahradit přísliby nabývaného podniku, pokud je jejich výměna vyžadována:

- a) podmínkami ve smlouvě o akvizici;
- b) podmínkami v příslibech nabývaného podniku; nebo
- c) relevantními zákony nebo nařízeními.

V některých případech mohou přísliby nabývaného podniku v důsledku podnikové kombinace vypršet. Pokud nabyvatel nahradí tyto přísliby, dokonce i když k tomu není povinen, celá částka tržně oceněných náhradních příslibů se vykáže v účetní závěrce sestavené po kombinaci jako mzdový náklad. Jinak řečeno, žádná část těchto tržně oceněných příslibů se nevezme v úvahu při stanovování výše protihodnoty předané v podnikové kombinaci.

- B57 Za účelem určení, jaká část náhradních příslibů je součástí protihodnoty předané za nabývaný podnik a jaká část je mzdou za služby obdržené po kombinaci, nabyvatel k datu akvizice ocení jak jím poskytované náhradní přísliby, tak i přísliby nabývaného podniku v souladu s IFRS 2. Část tržního ocenění náhradních příslibů, která je součástí protihodnoty převedené za nabývaný podnik, se rovná části příslibu nabývaného podniku, která souvisí se službami poskytnutými před podnikovou kombinací.
- B58 Část náhradních příslibů přiřaditelných ke službám poskytnutým před podnikovou kombinací je tržním oceněním příslibů nabývaného podniku vynásobeným poměrem části zakončeného rozhodného období k celkovému rozhodnému období nebo, pokud je delší, k původnímu rozhodnému období příslibů nabývaného podniku. Rozhodné období je takové období, během kterého musí být splněny všechny specifikované rozhodné podmínky. Rozhodné podmínky jsou definované v IFRS 2.
- B59 Část dosud nepřiznaných náhradních příslibů přiřaditelných ke službám poskytovaným po kombinaci, a tudíž vykázaných jako mzdové náklady v účetní závěrce sestavené po kombinaci, se rovná celkové částce tržního ocenění náhradních příslibů snížené o částku související se službami, které byly poskytnuty před podnikovou kombinací. Nabyvatel tudíž přiřadí případný přebytek tržního ocenění náhradních příslibů nad tržním oceněním příslibů nabývaného podniku vázaným ke službám poskytovaným po kombinaci a vykáže tento přebytek jako mzdový náklad v účetních závěrkách sestavených po kombinaci. Nabyvatel přiřadí část náhradních příslibů službám poskytnutým po kombinaci, pokud tuto službu vyžaduje, bez ohledu na to, zda zaměstnanci poskytli všechny služby vyžadované k udělení příslibu nabývaného podniku před datem akvizice.
- B60 Část dosud neudělených náhradních příslibů souvisejících se službami poskytovanými před podnikovou kombinací i souvisejících se službami poskytovanými po podnikové kombinaci musí odrážet nejlepší dostupný odhad počtu náhradních příslibů, jejichž udělení se očekává. Je-li například tržní ocenění části náhradních příslibů souvisejících se službami poskytnutými před podnikovou kombinací MJ100 a nabyvatel očekává, že pouze 95 % příslibů bude uděleno, do protihodnoty předané v podnikové kombinaci bude zahrnuta pouze částka ve výši MJ95. Změny v odhadech počtu udělení náhradních příslibů se odrazí ve mzdových nákladech v účetním období, ve kterém nastane jejich změna nebo propadnutí – a ne jako úprava protihodnoty předané v podnikové kombinaci. Obdobně se důsledky jiných událostí při stanovení mzdového nákladu za období, ve kterém daná událost, jako např. modifikace nebo konečný výsledek příslibů s výkonnostními podmínkami, které nastanou po datu akvizice, nastane, účtují v souladu s IFRS 2.
- B61 Na určení části náhradních příslibů souvisejících se službami poskytovanými před podnikovou kombinací a souvisejících se službami poskytovanými po podnikové kombinaci se použijí stejná kritéria bez ohledu na to, zda je náhradní příslib v souladu s IFRS 2 klasifikován jako závazek nebo kapitálový nástroj. Veškeré změny v tržně stanoveném ocenění příslibů klasifikovaných jako závazek po datu akvizice a související daňový efekt se vykážou v nabyvatelových pokombinačních účetních závěrkách v obdobích, ve kterých takové změny nastanou.
- B62 Vliv výměny příslibů úhrad vázaných na akcie na daň ze zisku se zaúčtuje v souladu s IAS 12 *Daně ze zisku*.
- OSTATNÍ IFRS, KTERÉ POSKYTUJÍ NÁVODNÉ POSTUPY K NÁSLEDNÉMU OCEŇOVÁNÍ A ÚČTOVÁNÍ (POUŽITÍ Odstavce 54)
- B63 Tento odstavec uvádí příklady jiných IFRS, které obsahují návodné postupy k následnému oceňování a účtování nabytých aktiv a převzatých závazků v podnikové kombinaci. Jedná se např. o následující standardy:
- IAS 38 stanovuje účetní řešení identifikovatelných nehmotných aktiv nabytých v podnikové kombinaci. Nabyvatel vykáže goodwill v částce vykázané k datu akvizice snížené o případné kumulované ztráty ze snížení hodnoty. IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* stanovuje účetní řešení snížení hodnoty.
 - IFRS 4 *Pojistné smlouvy* poskytuje návodné postupy k následnému účetnímu řešení pojistných smluv nabytých v podnikové kombinaci.
 - IAS 12 stanovuje následné účetní řešení odložených daňových pohledávek (včetně nevykázaných) a závazků nabytých v podnikové kombinaci.
 - IFRS 2 poskytuje návodné postupy k následnému oceňování a účetnímu řešení části příslibů úhrad vázaných na akcie vydaných nabyvatelem, které jsou přiřaditelné budoucím službám zaměstnanců.
 - IAS 27 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) poskytuje návodné postupy k účetnímu řešení změn ve výši podílu mateřského podniku v dceřiném podniku poté, co nad ním získá kontrolu.

ZVEŘEJNĚNÍ (POUŽITÍ ODSTAVCŮ 59 A 61)

B64 Pro splnění cíle odstavce 59 nabyvatel pro každou podnikovou kombinaci, která nastala ve vykazovaném období, zveřejní následující informace:

- a) název a popis nabývaného podniku.
- b) datum akvizice.
- c) procento nabytých podílů na vlastním kapitálu.
- d) hlavní důvody uskutečnění podnikové kombinace a popis způsobu, kterým nabyvatel získal kontrolu nad nabývaným podnikem.
- e) operací nabývaného podniku a nabyvatele, nehmotná aktiva, která nesplnila podmínky pro samostatné vykázání, a jiné faktory.
- f) k datu akvizice stanovenou reálnou hodnotu celkové předané protihodnoty a k datu akvizice stanovené reálné hodnoty každé významné komponenty protihodnoty, jako např.
 - i) peněz;
 - ii) dalších hmotných nebo nehmotných aktiv, včetně podniku nebo dceřiného podniku nabyvatele;
 - iii) vzniklých závazků, například závazku z podmíněné protihodnoty; a
 - iv) podílů na vlastním kapitálu nabyvatele včetně počtu emitovaných nebo emitovatelných nástrojů nebo podílů a metody stanovení reálné hodnoty těchto nástrojů nebo podílů.
- g) v případě dohod o podmíněné protihodnotě a aktiv z odškodnění:
 - i) částku vykázanou k datu akvizice;
 - ii) popis dohody a způsob stanovení výše úhrady; a
 - iii) odhad možných mezí výsledných úhrad (nediskontovaných), nebo, pokud meze nelze odhadnout, důvod, proč je nelze stanovit. Pokud maximální částka úhrady není omezena, nabyvatel tento fakt zveřejní.
- h) v případě nabytých pohledávek:
 - i) reálnou hodnotu pohledávek;
 - ii) smluvní částku brutto; a
 - iii) k datu akvizice stanovený nejlepší odhad nedobytných smluvních peněžních toků.

Tato zveřejnění jsou poskytnuta podle hlavních kategorií pohledávek, jako jsou např. půjčky, přímé finanční leasingy a další kategorie pohledávek.
- i) částky vykázané k datu akvizice pro všechny hlavní kategorie nabytých aktiv a převzatých závazků.
- j) pro každý podmíněný závazek vykázaný v souladu s odstavcem 23 informace vyžadované odstavcem 85 IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. Pokud nedojde k vykázání podmíněného závazku, protože jej nelze spolehlivě ocenit, nabyvatel zveřejní:
 - i) informace vyžadované odstavcem 86 IAS 37; a
 - ii) důvody, proč takový závazek nemohl být spolehlivě oceněn.
- k) celkovou částku goodwillu, která bude daňově uplatnitelná.
- l) v případě transakcí, které jsou vykázány odděleně od nabytí aktiv a převzetí závazků v podnikové kombinaci v souladu s odstavcem 51:
 - i) popis každé transakce;
 - ii) jak nabyvatel každou z transakcí zaúčtoval;
 - iii) částky vykázané za každou transakci zvlášť a řádky účetních výkazů, na kterých tyto částky byly vykázány; a
 - iv) pokud je transakce ve skutečnosti vypořádáním historických vztahů, metodu použitou k určení částky vypořádání.

- m) zveřejnění samostatně vykázaných transakcí vyžadovaných v bodě (l) se týká i nákladů spojených s akvizicí. Samostatně se zveřejní částky těchto nákladů, které se vykážou jako náklad ve výkazu úplného výsledku společně s řádky, na kterých byly vykázány. Dále se zveřejní částka případných nákladů s emisí nevykázaných jako náklad a způsob jejich vykázání.
- n) v případě výhodné koupě (viz odstavce 34–36):
- částku jakéhokoliv přínosu vykázaného v souladu s odstavcem 34 a řádek výkazu úplného výsledku, na kterém je tento přínos vykázan; a
 - důvody, které způsobily, že transakce vyústila v přínos.
- o) v případě každé podnikové kombinace, ve které nabyvatel k datu akvizice drží méně než 100 % podílů na vlastním kapitálu nabývaného podniku:
- částku nekontrolních podílů v nabývaném podniku vykázanou k datu akvizice a základnu jejího ocenění; a
 - oceňovací techniky a klíčové vstupy do modelů použitých ke stanovení reálné hodnoty všech nekontrolních podílů v nabývaném podniku, které jsou touto hodnotou oceněny
- p) v případě postupné podnikové kombinace:
- reálnou hodnotu podílů na vlastním kapitálu nabývaného podniku, které nabyvatel držel bezprostředně před datem akvizice; a
 - částku případných přínosů nebo ztrát vykázaných v důsledku přecenění podílů na vlastním kapitálu nabývaného podniku, které nabyvatel držel před podnikovou kombinací, na reálnou hodnotu (viz odstavec 42) a řádek výkazu úplného výsledku, ve kterém jsou tyto přínosy nebo ztráty vykázány.
- q) následující informace:
- částku výnosů a hospodářského výsledku nabývaného podniku od data akvizice, která je vykázána v konsolidovaném výkazu úplného výsledku za vykazované období; a
 - částku výnosů a hospodářského výsledku kombinované účetní jednotky za vykazované období jako kdyby datum akvizice všech podnikových kombinací, které nastaly v průběhu tohoto období, bylo na začátku účetního období.

Pokud se zveřejnění informací uvedených v tomto odstavci ukáže jako neproveditelné, nabyvatel tuto skutečnost zveřejní a vysvětlí důvody, které k tomu vedou. Tento standard používá termín „neproveditelný“ ve stejném významu jako IAS 8 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

- B65 V případě podnikových kombinací realizovaných v průběhu vykazovaného období, které jsou jednotlivě nevýznamné, ale v souhrnu jsou významné, nabyvatel zveřejní informace vyžadované odstavci B64(e)–(q) agregovaně.
- B66 Pokud datum akvizice podnikové kombinace nastane po konci vykazovaného období, ale ještě předtím, než dojde ke schválení účetní závěrky ke zveřejnění, nabyvatel zveřejní informace vyžadované odstavcem B64 v případě, že prvotní zaúčtování podnikové kombinace je k datu schválení účetní závěrky ke zveřejnění dokončeno. Není-li prvotní zaúčtování dokončeno, nabyvatel popíše, která zveřejnění není možné provést, a důvody, proč to není možné.
- B67 Aby byl splněn cíl odstavce 61, nabyvatel zveřejní následující informace, a to pro každou významnou podnikovou kombinaci zvlášť nebo pro jednotlivě nevýznamné, ale v souhrnu významné, podnikové kombinace agregovaně:
- pokud prvotní zaúčtování podnikové kombinace není pro určitá aktiva, závazky, nekontrolní podíly nebo komponenty protihodnoty dokončeno (viz odstavec 45) a částky související s podnikovou kombinací vykázané v účetní závěrce byly tudíž stanoveny pouze prozatímně:
 - důvody, které způsobily nedokončení prvotního zaúčtování podnikové kombinace;
 - aktiva, závazky, nekontrolní podíly nebo komponenty protihodnoty, jejichž prvotní zaúčtování není dokončeno; a
 - způsob a částky úprav provedených v rámci dokončovacího období za vykazované období v souladu s odstavcem 49.

- b) v každém účetním období po datu akvizice, dokud účetní jednotka nezinkasuje, neprodá nebo jinak nepozbude práva k aktivu z podmíněné protihodnoty nebo dokud účetní jednotka nevypořádá závazek z podmíněné protihodnoty nebo nedojde k jeho zrušení či vypršení:
- i) případné změny ve vykázaných částkách včetně rozdílu, který vznikne při vypořádání;
 - ii) případné změny v mezích možných výsledků (nediskontovaných) a důvody těchto změn; a
 - iii) oceňovací techniky a klíčové vstupy do modelů použitých k ocenění podmíněné protihodnoty.
- c) v případě podmíněných závazků vykázaných v podnikové kombinaci nabyvatel zveřejní informace vyžadované odstavci 84 a 85 IAS 37 pro každou kategorii rezerv.
- d) sesouhlasení účetní hodnoty goodwillu k začátku a konci vykazovaného období, ve kterém se odděleně uvede:
- i) brutto hodnota a kumulované ztráty ze snížení hodnoty k začátku vykazovaného období.
 - ii) goodwill, který přibyl během vykazovaného období, kromě goodwillu zahrnutého do vyřazované skupiny, která k datu akvizice splňuje podmínky klasifikace držená k prodeji v souladu s IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*.
 - iii) úpravy, které vyplývají z následného vykázání odložené daňové pohledávky v průběhu vykazovaného období v souladu s odstavcem 67.
 - iv) goodwill zahrnutý do vyřazované skupiny klasifikované jako držená k prodeji v souladu s IFRS 5 a goodwill odúčtovaný v průběhu vykazovaného období, aniž by dříve byl vykazován v rámci vyřazované skupiny klasifikované jako držená k prodeji.
 - v) ztráty ze snížení hodnoty vykázané během vykazovaného období v souladu s IAS 36 (IAS 36 navíc vyžaduje zveřejnění informací o zpětně získatelné části a ztrátě ze snížení hodnoty goodwillu).
 - vi) netto částku kursových rozdílů vzniklých ve vykazovaném období v souladu s IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*.
 - vii) případné další změny účetní hodnoty, ke kterým dojde v průběhu vykazovaného období.
 - viii) brutto částku a kumulované ztráty ze snížení hodnoty ke konci vykazovaného období.
- e) částku a vysvětlení případných přínosů a ztrát vykázaných v běžném vykazovaném období, které:
- i) souvisí s nabytými aktivy a převzatými závazky z podnikové kombinace, která byla realizována v běžném období nebo v předcházejících obdobích; a zároveň
 - ii) jsou takového rozsahu, podstaty nebo mají takový dopad, že jejich zveřejnění poskytne relevantní informace potřebné k porozumění účetní závěrce kombinované jednotky.

PŘECHODNÁ USTANOVENÍ PRO PODNIKOVÉ KOMBINACE ZAHRNÚJÍCÍ VÝHRADNĚ VZÁJEMNÉ ÚČETNÍ JEDNOTKY NEBO REALIZOVANÉ VÝHRADNĚ NA ZÁKLADĚ SMLOUVY (POUŽITÍ ODSTAVCE 66)

- B68 Odstavec 64 stanovuje, že se tento IFRS se použije prospektivně na podnikové kombinace, jejichž datum akvizice je na začátku nebo po začátku prvního ročního účetního období počínajícího 1. července 2009 nebo později. Dřívější použití se povoluje. Tento standard nicméně smí být použit až od počátku ročního účetního období, které začalo 30. června 2007 nebo později. Pokud účetní jednotka použije tento IFRS před jeho datem účinnosti, tento fakt zveřejní a současně použije IAS 27 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008).
- B69 Požadavek na prospektivní použití tohoto IFRS má pro podnikovou kombinaci uskutečněnou výhradně mezi vzájemnými účetními jednotkami nebo realizované výhradně na základě smlouvy tyto důsledky:
- a) *Klasifikace* – Účetní jednotka nezmění klasifikaci předchozí podnikové kombinace, která byla provedena v souladu s jejími předchozími účetními postupy vztahujícími se na takovéto kombinace
 - b) *Dříve vykazovaný goodwill* – K začátku prvního účetního období, ve kterém bude tento IFRS použit, bude účetní hodnotou goodwillu vzniklého v předchozí podnikové kombinaci jeho účetní hodnota k tomuto datu v souladu s předchozími účetními postupy účetní jednotky. Při určování této částky účetní jednotka provede eliminaci účetní hodnoty případných kumulovaných odpisů proti souvisejícímu snížení goodwillu. Účetní hodnota goodwillu se dále nijak neupravuje.

- c) *Goodwill dříve vykázaný jako snížení vlastního kapitálu* – Účetní postupy, které dříve účetní jednotka používala, mohly způsobit, že goodwill, který vznikl v předchozí podnikové kombinaci, byl vykázan jako snížení vlastního kapitálu. V takovém případě účetní jednotka k počátku účetního období, ve kterém poprvé použije tento IFRS, goodwill nevykáže jako aktivum. Účetní jednotka dále nevykáže v hospodářském výsledku žádnou část goodwillu, když dojde k vyřazení části nebo celého podniku, se kterým goodwill souvisel, nebo když dojde ke snížení hodnoty peněžitovné jednotky, se kterou goodwill souvisí.
- d) *Následné účetní řešení goodwillu* – Od počátku prvního účetního období, ve kterém se použije tento IFRS, účetní jednotka přestane odepisovat goodwill pocházející z dřívější podnikové kombinace a začne ho testovat na snížení hodnoty v souladu s IAS 36.
- e) *Dříve vykázaný záporný goodwill* – Účetní jednotka, která zaúčtovala předchozí podnikovou kombinaci metodou koupě, mohla v důsledku přebytku svého podílu na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv a závazků nabývaného podniku nad pořizovacím nákladem takového podílu vykazat časově rozlišený výnos (někdy také nazývaný záporný goodwill). V takovém případě účetní jednotka odúčtuje účetní hodnotu takového časově rozlišeného výnosu k začátku prvního účetního období, ve kterém použije tento IFRS, se související úpravou počátečního zůstatku nerozdělených zisků k tomuto datu.
-

Dodatek C

Změny jiných standardů IFRS

Změny uvedené v tomto dodatku nabývají účinnosti pro roční účetní období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka tento IFRS použije pro dřívější období, jsou tyto změny účinné pro dané dřívější období.

IFRS 1 PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

C1 IFRS 1 se mění tak, jak je popsáno níže.

Odstavec 14 se mění takto:

„14. Některé níže uvedené výjimky odkazují na reálnu hodnotu. Při určování reálných hodnot v souladu s tímto IFRS účetní jednotka použije definici reálné hodnoty uvedenou v dodatku A a jakékoliv specifitější návodné postupy obsažené v jiných IFRS, které se týkají určování reálných hodnot dotčených aktiv a závazků. Tyto reálné hodnoty musí zohledňovat podmínky existující v den, k němuž byly určeny.“

Vkládá se nový odstavec 47I, který zní:

„47I IFRS 3 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) mění odstavce 14, B1, B2(f) a B2(g). Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, použije pro takové období i tyto změny.“

V dodatku B se odstavce B1, B2(f) a B2(g) mění takto:

„B1 Prvouzivatel se může rozhodnout použít IFRS 3 *Podnikové kombinace* retrospektivně na dřívější podnikové kombinace (podnikové kombinace, které nastaly před datem přechodu na IFRS). Pokud však prvouzivatel přistoupí k přepracování jakékoliv podnikové kombinace, aby zajistil její soulad s IFRS 3, musí přepracovat všechny pozdější podnikové kombinace a od stejného data také použít IAS 27 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008). Například rozhodne-li se prvouzivatel přepracovat podnikovou kombinaci, která se uskutečnila k 30. červnu 20X6, přepracuje všechny podnikové kombinace, ke kterým došlo mezi 30. červnem 20X6 a datem přechodu na IFRS, a použije od 30. června 20X6 také IAS 27 (ve znění z roku 2008).

B2(f) Pokud nebyly nabyté aktivum nebo převzatý závazek v dřívější podnikové kombinaci podle předchozích GAAP vykázaný, nemají v počátečním výkazu o finanční situaci podle IFRS domnělou pořizovací cenu nulovou. Nabyvatel namísto toho toto aktivum nebo tento závazek vykáže a ocení ve svém konsolidovaném výkazu o finanční situaci tak, jak by IFRS vyžadovaly ve výkazu o finanční situaci nabývaného podniku. Pro ilustraci, pokud nabyvatel podle předchozích GAAP neaktivoval finanční leasing nabytý v dřívější podnikové kombinaci, aktivuje ho ve své konsolidované účetní závěrce tak, jak by to vyžadoval IAS 17 *Leasingy u nabývaného podniku* v jeho výkazu o finanční situaci podle IFRS. Obdobně, pokud nabyvatel podle předchozích GAAP nevykázal podmíněný závazek, který stále k datu přechodu na IFRS existuje, vykáže ho k tomuto datu, ledaže by IAS 37 jeho vykázaní ve výkazu o finanční situaci nabývaného podniku zakazoval. Naproti tomu ...

B2(g) Účetní hodnotou goodwillu v počátečním výkazu o finanční situaci podle IFRS je jeho účetní hodnota stanovená podle předchozích GAAP k datu přechodu na IFRS, a to po následujících dvou úpravách:

i) ...

ii) [zrušen]

iii) bez ohledu na ...“

IFRS 2 ÚHRADY VÁZANÉ NA AKCIE

C2 IFRS 2 se mění tak, jak je popsáno níže.

Odstavec 5 se mění takto:

„5. Jak je uvedeno v odstavci 2, tento IFRS ... Podobně také zrušení, nahrazení nebo jiná modifikace *smluv o úhradách vázaných na akcie* z důvodu podnikové kombinace nebo jiné restrukturalizace účetní jednotky se bude vykazovat v souladu s tímto IFRS. IFRS 3 poskytuje návod k určení, zdali kapitálové nástroje vydané při podnikové kombinaci jsou součástí protihodnoty poskytované výměnou za ovládnání nabývaného podniku (a jsou tedy v rozsahu IFRS 3) nebo jsou náhradou za pokračující služby, které budou vykázaný v období po kombinaci (a jsou tedy v rozsahu tohoto IFRS).“

Vkládá se nový odstavec 61, který zní:

„61. IFRS 3 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) mění odstavec 5. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční účetní období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, použije pro takové období i tuto změnu.“

IFRS 7 FINANČNÍ NÁSTROJE: ZVEŘEJŇOVÁNÍ

C3 IFRS 7 se mění tak, jak je popsáno níže.

Odstavec 3(c) se zrušuje.

Vkládá se nový odstavec 44B, který zní:

„44B IFRS 3 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) zrušil odstavec 3(c). Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, použije pro toto dřívější období i tuto změnu.“

IAS 12 DANĚ ZE ZISKU

C4 IAS 12 se mění tak, jak je popsáno níže.

Třetí odstavec v části „Cíl“ se mění takto:

„Cíl

Tento standard ... Stejně tak vykázání odložených daňových pohledávek a závazků v podnikové kombinaci ovlivňuje částku goodwillu vznikající při této podnikové kombinaci nebo částku uznaného přínosu z výhodné koupě.“

Odstavce 18, 19, 21–22 a 26 se mění takto:

„18. Přechodné rozdíly také vznikají, když:

- a) identifikovatelná nabytá aktiva a převzaté závazky v podnikové kombinaci jsou vykázány v jejich reálné hodnotě v souladu s IFRS 3 *Podnikové kombinace*, ale není provedena odpovídající úprava pro daňové účely (viz odstavec 19);
- b) ...

Podnikové kombinace

19. Až na omezené výjimky, identifikovatelná nabytá aktiva a převzaté závazky v podnikové kombinaci jsou uznány k datu akvizice v jejich reálných hodnotách. Přechodné rozdíly ...

Goodwill

21. Goodwill, který vzniká při podnikové kombinaci, je oceněn jako přebytek (a) nad (b) uvedenými níže:

- a) souhrn:
 - i) převedené protihodnoty oceněné v souladu s IFRS 3, který obvykle vyžaduje ocenění reálnou hodnotu stanovenou k datu akvizice;
 - ii) případných nekontrolních podílů v nabývaném podniku vykázaných v souladu s IFRS 3; a
 - iii) v případě postupné podnikové kombinace doposud držené podíly na vlastním kapitálu v nabývaném podniku oceněné reálnou hodnotou stanovenou k datu akvizice.
- b) nabytá identifikovatelná aktiva snižená o převzaté závazky oceněné k datu akvizice v souladu s IFRS 3.

Mnohé daňové úřady ...

- 21A K následným snížením odloženého daňového závazku, který není vykázán, neboť vyplývá z prvotního vykázání goodwillu, se rovněž přistupuje, jako by vyplývala z prvotního vykázání goodwillu, a proto nejsou podle odstavce 15(a) vykázána. Například pokud účetní jednotka vykáže při podnikové kombinaci goodwill ve výši MJ100, jehož daňová základna je nula, odstavec 15(a) zakazuje účetní jednotce, aby vykázala odložený daňový závazek. Jestliže účetní jednotka následně vykáže ztrátu ze snížení hodnoty tohoto goodwillu ve výši MJ20, částka zdanitelného přechodného rozdílu, který se vztahuje ke goodwillu, je snížena ze MJ100 na MJ80 s následným snížením hodnoty nevykazaného odloženého daňového závazku. K tomuto snížení hodnoty nevykazaného odloženého daňového závazku se také přistupuje jako k prvotnímu vykázání goodwillu, a proto je vykazování snížení podle odstavce 15(a) zakázáno.
- 21B Avšak odložené daňové závazky ze zdanitelných přechodných rozdílů, které se vztahují ke goodwillu, jsou vykázány v rozsahu, v jakém nevyplývají z prvotního vykázání goodwillu. Například pokud účetní jednotka vykáže při podnikové kombinaci goodwill ve výši MJ100, který je daňově odečitatelný při sazbě daně ze zisku 20 % ročně počítáno od data akvizice, daňová základna goodwillu je MJ100 při počátečním vykázání a MJ80 na konci roku akvizice. Jestliže účetní hodnota goodwillu na konci roku akvizice zůstane nezměněna ve výši MJ100, zdanitelný přechodný rozdíl ve výši MJ20 vznikne na konci tohoto roku. Protože ...

Prvotní vykázání aktiva nebo závazku

22. Přechodný rozdíl může vzniknout při prvotním vykázání aktiva nebo závazku, například jestliže část nebo všechny náklady na pořízení aktiva nebudou odečitatelné pro daňové účely. Metoda účtování těchto přechodných rozdílů závisí na povaze transakce, která vedla k prvotnímu vykázání aktiva:
- v podnikové kombinaci účetní jednotka vykazuje každý odložený daňový závazek nebo pohledávku, a to ovlivňuje částku goodwillu nebo vykázáný přínos z výhodné koupě (viz odstavec 19);
 - ...
26. Dále jsou uvedeny příklady odčitatelných přechodných rozdílů, jejichž důsledkem jsou odložené daňové pohledávky:
- ...
 - až na omezené výjimky účetní jednotka uzná nabytá identifikovatelná aktiva a převzaté závazky v podnikové kombinaci k datu akvizice v jejich reálných hodnotách. Když je převzatý závazek vykázán k datu akvizice, ale související pořizovací náklady jsou odečteny při určování zdanitelného zisku až v pozdějším období, vzniká odčitatelný přechodný rozdíl, který vyústí v odloženou daňovou pohledávku. Odložená daňová pohledávka také vzniká, když reálná hodnota identifikovatelného získaného aktiva je nižší než jeho daňová základna. V obou případech výsledná odložená daňová pohledávka ovlivňuje goodwill (viz odstavec 66); a
 - ..."

Po odstavci 31 se vkládá následující nový nadpis a nový odstavec 32A, který zní:

„32. [se zrušuje]

Goodwill

- 32A Pokud je účetní hodnota goodwillu, který vzniká při podnikové kombinaci, nižší než jeho daňová základna, vede vzniklý rozdíl k odložené daňové pohledávce. Odložená daňová pohledávka, která vzniká při prvotním vykázání goodwillu, je vykázána jako součást účetního zachycení podnikové kombinace, a to v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že zdanitelný zisk, proti kterému se bude moci využít odečitatelný přechodný rozdíl, bude dosažen.“

Odstavce 66–68 jsou upraveny takto:

„Odložená daň vznikající při podnikové kombinaci

66. Jak již bylo vysvětleno v odstavcích 19 a 26(c), přechodné rozdíly mohou vzniknout při podnikové kombinaci. V souladu s IFRS 3 vykazuje účetní jednotka jakékoliv výsledné odložené daňové pohledávky (v rozsahu, v jakém splňují kritéria podle odstavce 24) nebo odložené daňové závazky jako identifikovatelná aktiva nebo závazky k datu akvizice. V důsledku toho tyto odložené daňové pohledávky a odložené daňové závazky ovlivňují hodnotu goodwillu nebo vykázáný přínos z výhodné koupě. Avšak v souladu s odstavcem 15(a) účetní jednotka nevykazuje odložené daňové závazky vznikající z prvotního vykázání goodwillu.

67. V důsledku podnikové kombinace může dojít ke změně pravděpodobnosti realizace předakviziční odložené daňové pohledávky. Nabyvatel může považovat za pravděpodobné využití své vlastní odložené daňové pohledávky, která nebyla vykázána před uskutečněním podnikové kombinace. Například nabyvatel může být schopen využít přínos z nevyužitých daňových ztrát proti budoucímu zdanitelnému zisku nabývaného podniku. Alternativně se může v důsledku podnikové kombinace stát nepravděpodobným, že budoucí zdanitelný zisk umožní zpětné získání odložené daňové pohledávky. V takových případech nabyvatel vykáže změnu odložené daňové pohledávky v období uskutečnění podnikové kombinace, ale nezahrne ji do účetního zachycení podnikové kombinace. Nabyvatel ji při podnikové kombinaci proto nevezme v úvahu při oceňování goodwillu nebo vykázaného přínosu z výhodné koupě.
68. Potenciální užitek z převzetí nevyužitých daňových ztrát nebo jiných odložených daňových pohledávek nabývaného podniku nemusel vyhovovat kritériím samostatného vykázání, když byla podniková kombinace prvotně zaučtována, ale může být využita následovně.

Účetní jednotka vykáže odložené daňové pohledávky, které realizuje po uskutečnění podnikové kombinace, následovně:

- a) Nabyté odložené daňové výhody, které jsou vykázány v průběhu dokončovacího období a které vyplývají z nových informací o skutečnostech a okolnostech, jež existovaly k datu akvizice, musí být promítnuty jako snížení účetní hodnoty případného goodwillu souvisejícího s danou akvizicí. Pokud je účetní hodnota tohoto goodwillu nulová, vykázají se jakékoliv zbývající odložené daňové výhody v hospodářském výsledku;
- b) Všechny ostatní nabyté odložené daňové výhody, které byly realizovány, se vykázají v hospodářském výsledku (nebo mimo hospodářský výsledek, pokud tak požaduje tento standard).“

Příklad uvedený po odstavci 68 se zrušuje.

Odstavec 81 se mění následujícím způsobem:

„81. Následující informace se také zveřejňují odděleně:

- a) ...
- h) pokud jde o ukončované činnosti, daňový náklad, který se vztahuje k:**
 - i) přínosu nebo ztrátě z ukončení; a
 - ii) hospodářskému výsledku z běžných činností ukončované činnosti za období spolu s odpovídajícími částkami uvedenými za každé vykázané předchozí období;
- i) částka daňového důsledku dividend akcionářům účetní jednotky, které jsou navrženy nebo oznámeny před schválením účetní závěrky k vydání, ale nejsou vykázány jako závazek v účetní závěrce;
- j) pokud v důsledku podnikové kombinace dojde u účetní jednotky v postavení nabyvatele ke změně v částce vykázané jako předakviziční odložená daňová pohledávka (viz odstavec 67), částku takové změny; a
- k) pokud odložené daňové užítky získané při podnikové kombinaci nejsou vykázány k datu akvizice, ale jsou vykázány po datu akvizice (viz odstavec 68), popis události nebo změny v okolnostech, které způsobily vykázání odložených daňových výhod.“

Vkládají se nové odstavce 93–95, které zní:

- „93. Odstavec 68 se použije prospektivně od data účinnosti IFRS 3 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) k vykázání odložené daňové pohledávky nabyté při podnikové kombinaci.**
94. Proto účetní jednotky neupraví účetní vykázání předchozích podnikových kombinací, pokud daňové užítky nespĺňovaly kritéria pro samostatné uznání k datu akvizice a jsou vykázány po datu akvizice, ledaže by byly užítky vykázány v průběhu dokončovacího období a vyplývaly z nových informací o skutečnostech a okolnostech, jež existovaly k datu akvizice. Ostatní uznané daňové užítky se vykázají v hospodářském výsledku (nebo mimo hospodářský výsledek, pokud tak požaduje tento standard).
95. **IFRS 3 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) mění odstavce 21 a 67 a vkládá nové odstavce 32A a 81(j) a (k). Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, použije pro takové období i tyto změny.“**

IAS 16 POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ

C5 V IAS 16 se odstavec 44 mění takto:

„44. Účetní jednotka rozdělí částku původně uznanou v souvislosti s položkou pozemků, budov a zařízení do jejich významných komponent a tyto komponenty odepisuje samostatně. Samostatně odepisovat lze například trup letadla a jeho motory bez ohledu na to, zda je účetní jednotka vlastní nebo zda jsou předmětem finančního leasingu. Obdobně, pokud účetní jednotka pořídí pozemek, budovu a zařízení, které je předmětem operativního leasingu, v němž účetní jednotka vystupuje jako pronajímatel, může být také vhodné samostatně odepisovat tu část pořizovacího nákladu, která je důsledkem toho, že dané leasingové podmínky jsou výhodnější nebo méně výhodné než tržní podmínky.“

Vkládá se nový odstavec 81C, který zní:

„81C IFRS 3 Podnikové kombinace (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) mění odstavec 44. Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, použije pro takové období i tuto změnu.“

IAS 28 INVESTICE DO PŘIDRUŽENÝCH PODNIKŮ

C6 V IAS 28 se odstavec 23 mění takto:

„23. Investice do přidruženého podniku je zachycena pomocí ekvivalenční metody od data, k němuž se stala přidruženým podnikem. Při akvizici investice je jakýkoli rozdíl mezi pořizovacími náklady investice a investorovým podílem na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv a závazků přidruženého podniku vykázán následovně:

- a) goodwill týkající se přidruženého podniku je zahrnut v účetní hodnotě investice. Odepisování tohoto goodwillu není povoleno;
- b) jakýkoli přebytek investorova podílu na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv a závazků přidruženého podniku nad pořizovacími náklady investice je zahrnut jako výnos při stanovení investorova podílu na hospodářském výsledku přidruženého podniku v období, ve kterém je investice nabyta.

Jsou také vykázány vhodné ...“

IAS 32 FINANČNÍ NÁSTROJE: VYKAZOVÁNÍ

C7 IAS 32 je upraven způsobem popsáným níže.

Odstavec 4(c) se zrušuje.

Vkládá se nový odstavec 97B, který zní:

„97B IFRS 3 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) zrušuje odstavec 4(c). Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, použije pro takové období i tuto změnu.“

IAS 33 ZISK NA AKCII

C8 V IAS 33 se odstavec 22 mění takto:

„22. Kmenové akcie emitované jako část převedené protihodnoty při podnikové kombinaci jsou zahrnuty do váženého průměru počtu akcií od data akvizice. To je proto, že od tohoto data nabyvatel zahrnuje hospodářský výsledek nabývaného podniku do svého výkazu úplného výsledku.“

IAS 34 MEZITÍMNÍ ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ

C9 IAS 34 se mění tak, jak je popsáno níže.

Odstavec 16(i) se mění takto:

„i) dopad změn ve struktuře účetní jednotky, ke kterým došlo v průběhu mezitímního období, zahrnující podnikové kombinace, získání nebo ztrátu ovládnutí dceřiných podniků a dlouhodobých investic, restrukturalizace nebo ukončované činnosti. V případě podnikových kombinací účetní jednotka zveřejní informace, které požaduje IFRS 3 Podnikové kombinace; a“

Vkládá se nový odstavec 48, který zní:

„48. IFRS 3 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) mění odstavec 16(i). Účetní jednotka použije tuto změnu pro roční období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, použije pro takové období i tuto změnu.“

IAS 36 SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV

C10 IAS 36 se mění tak, jak je popsáno níže.

V odstavci 6 se zrušuje definice data sjednání.

Odstavec 65 se mění takto:

„65. Odstavce 66–108 a dodatek C stanoví požadavky, které se týkají identifikace peněžotvorné jednotky, k níž aktivum náleží, určení účetní hodnoty peněžotvorné jednotky a goodwillu a uznání ztrát ze snížení jejich hodnot.“

Odstavce 81 a 85 se mění takto:

„81. Goodwill vykázaný při podnikové kombinaci je aktivem, které představuje budoucí ekonomický prospěch vznikající z ostatních aktiv získaných při podnikové kombinaci, která však nejsou jednotlivě identifikována a samostatně uznána. Goodwill nevytváří peněžní toky nezávisle na jiných aktivech nebo skupinách aktiv a často přispívá k peněžním tokům více peněžotvorných jednotek. Goodwill někdy nelze nearbitrárně přiřadit jednotlivým peněžotvorným jednotkám, ale pouze skupinám peněžotvorných jednotek. Ve výsledku se nejnížší úroveň účetní jednotky, která je určena pro sledování goodwillu pro potřeby interního řízení, skládá z více peněžotvorných jednotek, ke kterým se goodwill vztahuje, ale k nimž jej nelze přiřadit. Odkazy na peněžotvornou jednotku, které je přiřazen goodwill, v odstavcích 83–99 a dodatku C by měly být chápány rovněž jako odkazy na skupinu peněžotvorných jednotek, které je přiřazen goodwill.“

85. Pokud je prvotní zaúčtování podnikové kombinace provedeno na konci období, ve kterém se kombinace uskutečnila, pouze prozatímně, nabyvatel podle IFRS 3 *Podnikové kombinace*:

- a) zaúčtuje kombinaci pomocí prozatímních hodnot; a
- b) zaúčtuje úpravy těchto prozatímních hodnot v důsledku dokončení prvotního zaúčtování v rámci dokončovacího období, které nesmí přesahovat dobu dvanácti měsíců od data akvizice.

Ze takových okolností by také nemuselo být možné dokončit prvotní přiřazení goodwillu uznaného v kombinaci před koncem ročního období, ve kterém se kombinace uskutečnila. Pokud k tomu dojde, zveřejní účetní jednotka informace požadované odstavcem 133.“

Po odstavci 90 se zrušuje označení a zrušují se odstavce 91–95.

Odstavec 138 se zrušuje.

Odstavec 139 se mění takto:

„139. Účetní jednotka použije tento standard:

- a) ...“

Vkládá se nový odstavec 140B, který zní:

„140B IFRS 3 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) mění odstavce 65, 81, 85 a 139; zrušuje odstavce 91–95 a 138 a vkládá nový dodatek C. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, použije pro takové období i tyto změny.“

Nový dodatek (dodatek C) se vkládá v podobě popsané níže. Zahrnuje požadavky zrušených odstavců 91–95.

„Dodatek C

Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.

Testování snížení hodnoty peněžotvorných jednotek s goodwillem a nekontrolními podíly

C1 V souladu s IFRS 3 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) nabyvatel ocení a vykáže goodwill k datu akvizice jako přebytek (a) nad (b) uvedenými níže:

- a) souhrn:
- i) převedené protihodnoty oceněné v souladu s IFRS 3, který obvykle vyžaduje ocenění reálnou hodnotu stanovenou k datu akvizice;
 - ii) případných nekontrolních podílů v nabývaném podniku oceněných v souladu s IFRS 3; a
 - iii) v případě postupné podnikové kombinace, doposud držené podíly na vlastním kapitálu v nabývaném podniku oceněné reálnou hodnotou stanovenou k datu akvizice.
- b) nabytá identifikovatelná aktiva snižená o převzaté závazky oceněné k datu akvizice v souladu s IFRS 3.

Přřazení goodwillu

- C2 Odstavec 80 tohoto standardu požaduje přřazení goodwillu pořízeného v podnikové kombinaci ke každé peněžotvorné jednotce nebo skupině peněžotvorných jednotek nabyvatele, u kterých se očekává, že budou mít prospěch ze synergie kombinace, bez ohledu na to, zda jsou těmto jednotkám nebo skupinám jednotek přidělena ostatní aktiva nebo závazky nabývaného podniku. Je možné, že některé synergie vyplývající z podnikové kombinace se přiřadí peněžotvorné jednotce, v níž nejsou nekontrolní podíly.

Testování snížení hodnoty

- C3 Testování snížení hodnoty zahrnuje porovnání zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky s účetní hodnotou peněžotvorné jednotky.
- C4 Pokud účetní jednotka ocení nekontrolní podíly ve výši jejich poměrného podílu na čistých identifikovatelných aktivech dceřiného podniku k datu akvizice a nikoliv v jejich reálné hodnotě, je goodwill přiřaditelný nekontrolním podílům zahrnut ve zpětně získatelné částce související peněžotvorné jednotky, ale není vykázan v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku. V důsledku tak účetní jednotka zvýší účetní hodnotu goodwillu přiřazeného dané peněžotvorné jednotce, aby zahrnovala i goodwill přiřaditelný nekontrolním podílům. Takto upravená účetní hodnota je následně porovnána se zpětně získatelnou částkou peněžotvorné jednotky při určování, zda došlo ke snížení její hodnoty.

Přřazení ztráty ze snížení hodnoty

- C5 Odstavec 104 požaduje přiřadit jakoukoliv identifikovatelnou ztrátu ze snížení hodnoty tak, aby snížila nejprve účetní hodnotu goodwillu přiřazeného dané jednotce a poté účetní hodnotu ostatních aktiv jednotky poměrně na základě účetní hodnoty každého aktiva jednotky.
- C6 Pokud je dceřiný podnik nebo část dceřiného podniku s nekontrolním podílem sama peněžotvornou jednotkou, je ztráta ze snížení hodnoty přiřazena podílu mateřského podniku a nekontrolnímu podílu na stejném základě, jako je přiřazován hospodářský výsledek.
- C7 Pokud je dceřiný podnik nebo část dceřiného podniku s nekontrolním podílem součástí větší peněžotvorné jednotky, jsou ztráty ze snížení hodnoty goodwillu přiřazeny součástem peněžotvorné jednotky, které mají nekontrolní podíl, a součástem, které jej nemají. Ztráty ze snížení hodnoty se přiřadí součástem peněžotvorné jednotky na základě:
- a) poměrných účetních hodnot goodwillu jednotlivých součástí před snížením hodnoty v rozsahu, ve kterém se snížení hodnoty vztahuje ke goodwillu peněžotvorné jednotky; a
 - b) poměrných účetních hodnot čistých identifikovatelných aktiv jednotlivých součástí před snížením hodnoty v rozsahu, ve kterém se snížení hodnoty vztahuje k identifikovatelným aktivům peněžotvorné jednotky. Jakékoliv takové snížení hodnoty je přiřazeno aktivům jednotlivých součástí každé peněžotvorné jednotky poměrně na základě účetní hodnoty každého aktiva dané součástí.
- V součástech, které mají nekontrolní podíl, je ztráta ze snížení hodnoty přiřazena podílu mateřského podniku a nekontrolnímu podílu na stejném základě, jako je přiřazován hospodářský výsledek.
- C8 Pokud se ztráta ze snížení hodnoty přiřaditelná nekontrolnímu podílu vztahuje ke goodwillu, který není vykázan v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku (viz odstavec C4), není takové snížení hodnoty vykázáno jako ztráta ze snížení hodnoty goodwillu. V těchto případech je vykázána jako ztráta ze snížení hodnoty goodwillu pouze ztráta ze snížení hodnoty související s goodwillem, který je přiřazen mateřskému podniku.

C9 Ilustrativní příklad 7 zobrazuje testování na snížení hodnoty plně nevlastněné peněžotvorné jednotky s goodwillem.“

IAS 37 REZERVY, PODMÍNĚNÁ AKTIVA A PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY

C11 V IAS 37 se odstavec 5 mění takto:

„5. Pokud jiný standard upravuje specifický typ rezervy, podmíněného závazku nebo podmíněného aktiva, použije jej účetní jednotka místo tohoto standardu. Například některé typy rezerv jsou předmětem standardů upravujících:

a) smlouvy o zhotovení (viz IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*);

...“

IAS 38 NEHMOTNÁ AKTIVA

C12 IAS 38 se mění tak, jak je popsáno níže.

V odstavci 8 se zrušuje definice data sjednání.

Odstavce 11, 12, 25 a 33–35 se mění takto:

„11. Definice nehmotného aktiva vyžaduje, aby nehmotné aktivum bylo identifikovatelné, protože je nutno jej jednoznačně odlišit od goodwillu. Goodwill vykázaný při podnikové kombinaci je aktivem, které představuje budoucí ekonomický užitek vznikající z ostatních aktiv nabytých při podnikové kombinaci, která nemohou být jednotlivě identifikována a samostatně vykázána. Tyto budoucí ekonomické užítoky mohou být výsledkem synergie mezi identifikovatelnými pořízenými aktivy nebo plynout z aktiv, která jednotlivě nesplňují podmínky pro uznání v účetní závěrce.

12. Aktivum je identifikovatelné, pokud je buď:

a) **oddělitelné, tj. pokud je možno jej oddělit od účetní jednotky a prodat, převést, poskytnout v rámci licence, pronajmout nebo směnít a to buď samostatně, nebo společně se související smlouvou, aktivem nebo závazkem bez ohledu na to, zda to má účetní jednotka v úmyslu; nebo**

b) **vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda tato práva jsou převoditelná nebo oddělitelná od účetní jednotky nebo od jiných práv a povinností.**

25. Cena, kterou účetní jednotka zaplatí při samostatném pořízení nehmotného aktiva, obvykle bude odrážet očekávání pravděpodobných budoucích ekonomických užitků z aktiva, které poplynou účetní jednotce v důsledku jeho užívání. Jinými slovy, účetní jednotka očekává přítok ekonomických užitků i přes nejistotu v jejich časovém rozvržení a hodnotě. Pravděpodobnostní kritérium uznání v odstavci 21(a) se proto kritérium uznání pravděpodobnosti z odstavce 21(a) vždy považuje za splněné.

33. Pokud je nehmotné aktivum nabyto v podnikové kombinaci, pak v souladu s IFRS 3 *Podnikové kombinace* jsou pořizovací náklady tohoto nehmotného aktiva rovny jeho reálné hodnotě k datu akvizice. Reálná hodnota nehmotného aktiva bude odrážet očekávání týkající se pravděpodobnosti, že budoucí ekonomické užítoky z aktiva poplynou do účetní jednotky. Jinými slovy, účetní jednotka očekává přítok ekonomických užitků, i přes nejistotu v jejich časovém rozvržení a hodnotě. Pravděpodobnostní kritérium uznání v odstavci 21(a)) se tedy u nehmotných aktiv nabytých v podnikové kombinaci považuje vždy za splněné. Pokud je aktivum nabyté při podnikové kombinaci oddělitelné nebo vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv, existují dostatečné informace potřebné k vyčíslení spolehlivé reálné hodnoty aktiva. Kritérium uznání spolehlivého ocenění z odstavce 21(b) se tak vždy považuje u nehmotných aktiv pořízených při podnikové kombinaci za splněné.

34. Nabyvatel podle tohoto standardu a IFRS 3 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) vykáže k datu akvizice odděleně od goodwillu nehmotné aktivum nabývaného podniku bez ohledu na to, zda aktivum bylo před podnikovou kombinací nabývaným podnikem vykázáno. To znamená, že nabyvatel odděleně od goodwillu uzná jako aktivum projekt probíhajícího výzkumu a vývoje nabývaného podniku, pokud projekt splňuje definici nehmotného aktiva. Projekt probíhajícího výzkumu a vývoje nabývaného podniku splňuje definici nehmotného aktiva tehdy, pokud:

- a) splňuje definici aktiva; a
- b) je identifikovatelný, tj. oddělitelný nebo vznikl ze smluvních nebo jiných zákonných práv.

Oceňování reálné hodnoty nehmotných aktiv nabytých v podnikové kombinaci

35. Pokud je nehmotné aktivum pořízené při podnikové kombinaci oddělitelné nebo vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv, existuje dostačující informace, podle níž lze spolehlivě stanovit reálnou hodnotu aktiva. Pokud u odhadů používaných pro ocenění reálné hodnoty nehmotného aktiva existuje větší rozsah možných výsledků s různými pravděpodobnostmi, vstupuje tato nejistota do ocenění reálné hodnoty aktiva.“

Odstavec 38 se zrušuje.

Odstavce 68 se mění takto:

„68. Výdaje na položku nehmotného aktiva se zahrnují do nákladů v období, kdy vzniknou, ledaže:

- a) jsou součástí pořizovacích nákladů nehmotného aktiva, které splňuje kritéria uznání (viz odstavce 18–67); nebo
- b) tato položka je získána při podnikové kombinaci a nemůže být uznána jako nehmotné aktivum. Pokud nastane takový případ, stává se položka součástí hodnoty vykázané k datu akvizice jako goodwill (viz IFRS 3).“

Odstavec 94 se mění takto:

„94. Doba použitelnosti nehmotného aktiva, které vzniklo na základě smluvních nebo jiných zákonných práv, nesmí překročit dobu existence těchto smluvních nebo jiných zákonných práv, ale může být kratší, což závisí na době, po kterou účetní jednotka předpokládá užívání tohoto aktiva. Pokud smluvní nebo jiná zákonná práva byla udělena na omezenou dobu, která může být obnovena, zahrnuje doba použitelnosti takového aktiva i dobu možného obnovení práv, pouze pokud si toto prodloužení může účetní jednotka dovolit bez vynaložení dalších významných nákladů. Doba použitelnosti znovunabytých práv, která jsou při podnikové kombinaci vykázána jako nehmotná aktiva, je dána zbývajícím smluvním obdobím dohodnutým ve smlouvě, v níž je zaručeno dané právo, a nesmí zahrnovat dobu obnovení.“

Vkládá se nový odstavec 115A, který zní:

„115A V případě znovunabytých práv při podnikové kombinaci je jejich případná účetní hodnota použita při vyčíslení přínosu nebo ztráty z jejich opětovného vydání, pokud jsou taková práva v následném období opětovně vydána (prodána) třetí straně.“

Odstavec 129 se zrušuje.

Odstavec 130 se mění takto:

„130. Účetní jednotka použije tento standard na:

- a) ...“

Vkládá se nový odstavec 130C, který zní:

„130C IFRS 3 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) mění odstavce 12, 33–35, 68, 69, 94 a 130, zrušuje odstavce 38 a 129 a vkládá nový odstavec 115A. Účetní jednotka použije tyto změny prospektivně pro roční období počínající 1. července 2009 nebo později. Částky vykázané jako nehmotná aktiva a goodwill v předchozích podnikových kombinacích se proto neupraví. Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, použije pro takové období i tyto změny.“

IAS 39 FINANČNÍ NÁSTROJE: ÚČTOVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ

C13 IAS 39 se mění tak, jak je popsáno níže.

Odstavec 2(f) se zrušuje.

Vkládá se nový odstavec 130D, který zní:

„103D IFRS 3 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) zrušuje odstavec 2(f). Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající 1. července 2009 nebo později. Pokud účetní jednotka použije IFRS 3 (ve znění z roku 2008) pro dřívější období, použije pro takové období i tyto změny.“

IFRIC 9 PŘEHODNOCENÍ VLOŽENÝCH DERIVÁTŮ

C14 K odstavci 5 IFRIC 9 se vkládá následující poznámka pod čarou:

„5. Tato interpretace neupravuje pořízení smluv s vloženými deriváty při podnikové kombinaci ani jejich možné přehodnocení k datu akvizice (*).

(*) IFRS 3 (ve znění novely Rady pro mezinárodní účetní standardy z roku 2008) upravuje pořízení smluv s vloženými deriváty při podnikové kombinaci.“
