

Podnikové kombinácie

OBSAH	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2-13
Identifikácia podnikovej kombinácie	4-9
Podnikové kombinácie zahŕňajúce podniky pod spoločnou kontrolou	10-13
Metóda účtovania	14-15
Uplatňovanie nákupnej metódy	16-65
Identifikácia nadobúdateľa	17-23
Náklady podnikovej kombinácie	24-35
Úpravy nákladov podnikovej kombinácie podmienené budúcimi udalosťami	32-35
Alokácia nákladov podnikovej kombinácie na nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky a podmienené záväzky	36-60
Identifikovateľný majetok a záväzky nadobúdaného	41-44
Nehmotný majetok nadobúdaného	45-46
Podmienené záväzky nadobúdaného	47-50
Goodwill	51-55
Presah podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného, nad nákladmi	56-57
Podniková kombinácia realizovaná vo fázach	58-60
Dočasné stanovenie prvotného účtovania	61-65
Úpravy po ukončení prvotného účtovania	63-64
Vykázanie odložených daňových aktív po ukončení prvotného účtovania	65
Zverejňovanie	66-77
Prechodné ustanovenia a dátum účinnosti	78-85
Predtým vykázaný goodwill	79-80
Predtým vykázaný negatívny goodwill	81
Predtým vykázaný nehmotný majetok	82
Účtovanie investícií metódou vlastného imania	83-84
Obmedzené spätné uplatňovanie	85
Zrušenie platnosti ďalších vyhlásení	86-87

CIEĽ

IFRS 3

1. Cieľom tohto IFRS je špecifikovať finančné výkazníctvo podniku v prípade, ak vykoná *podnikovú kombináciu*. Tento IFRS špecifikuje, že všetky podnikové kombinácie by sa mali účtovať pomocou uplatňovania nákupnej metódy. Preto nadobúdateľ vykazuje identifikovateľný majetok, záväzky a *podmienené záväzky* nadobúdaného k *dátumu nadobudnutia* v ich *reálnej hodnote*, a taktiež vykazuje *goodwill*, ktorý sa následne testuje na zníženie hodnoty (neamortizuje sa).

ROZSAH

2. S výnimkou ustanovení odseku 3 podniky budú uplatňovať tento IFRS pri účtovaní všetkých podnikových kombinácií.
3. Tento IFRS sa nevzťahuje na:
 - (a) podnikové kombinácie, v rámci ktorých sa jednotlivé podniky alebo *podnikania* spájajú za účelom vytvorenia *spoločného podnikania*.
 - (b) *podnikové kombinácie zahŕňajúce podniky alebo podnikania pod spoločnou kontrolou*.
 - (c) podnikové kombinácie zahŕňajúce dva alebo viac *spoločných podnikov*.
 - (d) podnikové kombinácie, v rámci ktorej sa oddelené podniky alebo podnikania prostredníctvom zmluvy spoja za účelom vytvorenia *vykazujúceho podniku* bez toho, aby došlo k získaniu vlastníckych podielov (napríklad ide o kombinácie, v rámci ktorých sa podniky spoja za účelom vytvorenia dvojito kótovanej korporácie).

Identifikácia podnikovej kombinácie

4. Podniková kombinácia je spojenie oddelených podnikov alebo podnikaní do jedného vykazujúceho podniku. Výsledkom takmer všetkých podnikových kombinácií je skutočnosť, že jeden podnik – nadobúdateľ získa *kontrolu* nad jedným alebo viacerými podnikaniami (podnikmi) – nadobúdaným. Ak podnik získa kontrolu nad jedným alebo viacerými podnikmi, ktoré sa nezaoberajú podnikaním, takéto spojenie nemožno považovať za podnikovú kombináciu. Ak podnik nadobudne skupinu majetku alebo majetok v zostatkovej hodnote, ktorý nepredstavuje podnikanie, rozdelí náklady skupiny medzi jednotlivý identifikovateľný majetok a záväzky v skupine na základe ich reálnych hodnôt k dátumu nadobudnutia.
5. Podniková kombinácia môže byť štruktúrovaná rôznymi spôsobmi, ktoré sú podmienené právnymi, daňovými alebo inými dôvodmi. Môže zahŕňať kúpu podniku podnikom, kúpu všetkého majetku iného podniku v zostatkovej hodnote, prevzatie záväzkov iného podniku, alebo nákup časti majetku v zostatkovej hodnote iného podniku, ktorý spolu tvorí jedno alebo viacero podnikaní. Môže sa uskutočniť vydaním majetkových nástrojov alebo prevodom peňažných prostriedkov, peňažných ekvivalentov alebo iného majetku, alebo vzájomnou kombináciou uvedených spôsobov. Transakcia sa môže uskutočniť medzi akcionármi kombinujúcich sa podnikov, alebo medzi jedným podnikom a akcionármi druhého podniku. Môže zahŕňať založenie nového podniku za účelom kontroly kombinujúcich sa podnikov alebo prevedenie majetku v zostatkovej hodnote, alebo reštrukturalizáciu jedného alebo viacerých kombinujúcich sa podnikov.
6. Podniková kombinácia môže vyústiť do vzťahu materský podnik - dcérsky podnik, v ktorom nadobúdateľom je *materský podnik* a nadobúdaným je *dcérsky podnik* nadobúdateľa. Za takýchto okolností nadobúdateľ uplatňuje tento IFRS vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke. Zahŕňa jeho podiel v nadobúdanom v rámci všetkých individuálnych účtovných závierok, ktoré vydáva, ako investícia do dcérskeho podniku (pozri IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky*).

IFRS 3

7. Podniková kombinácia môže zahŕňať nákup majetku v zostatkovej hodnote, vrátane goodwillu iného podniku, než nákup majetku iného podniku. Takáto podniková kombinácia nevýstúje do vzťahu medzi materským a dcérskym podnikom.
8. Do definície podnikovej kombinácie a teda spadajúce pod pôsobnosť tohto IFRS sú podnikové kombinácie, v rámci ktorých jeden podnik získa kontrolu nad druhým, avšak pokiaľ ide o dátum získania kontroly (t. j. dátum nadobudnutia), tento nesúhlasí s dátumom alebo dátumami získania vlastníckeho podielu (t. j. *dátum alebo dátumy výmeny*). K takejto situácii môže dôjsť napríklad vtedy, ak podnik, do ktorého sa investuje, uzatvorí zmluvu o spätnom odkúpení akcií s niektorými z jeho investorov a výsledkom je zmena kontroly nad podnikom, do ktorého sa investuje.
9. Tento IFRS neustanovuje účtovanie spoločníkov, týkajúce sa podielov v spoločnom podnikaní (pozri IAS 31 *Podiely v spoločnom podnikaní*).

Podnikové kombinácie zahŕňajúce podniky pod spoločnou kontrolou

10. Podniková kombinácia zahŕňajúca jednotky alebo podnikanie pod spoločnou kontrolou je podnikovou kombináciou, v rámci ktorej sú všetky kombinujúce sa podniky alebo podnikania kontrolované tou istou stranou alebo stranami pred a po uskutočnení podnikovej kombinácie, a takáto kontrola nie je kontrolou prechodnou.
11. Skupina jednotlivcov sa bude považovať za skupinu kontrolujúcu podnik vtedy, ak v dôsledku zmluvných dohôd majú kolektívne právo riadiť jeho finančné a prevádzkové postupy tak, aby získali požitky z činnosti podniku. Preto podniková kombinácia nespadá pod pôsobnosť tohto IFRS vtedy, ak tá istá skupina jednotlivcov má v dôsledku zmluvných dohôd kolektívnu moc riadiť finančné a prevádzkové postupy každého z kombinujúcich sa podnikov tak, aby skupina získala požitky z jeho činností, pričom takáto rozhodná kolektívna moc nie je mocou dočasnou.
12. Podnik môže byť kontrolovaný jednotlivcom alebo skupinou jednotlivcov činných v rámci zmluvnej dohody, a takáto skupina nemusí spadať pod požiadavky na vykazovanie uvedené v rôznych IFRS. Preto pre kombinujúce sa podniky nie je nevyhnutné, aby boli zahrnuté ako súčasť tej istej konsolidovanej účtovnej závierky, aby sa podniková kombinácia považovala za kombináciu zahŕňajúcu podniky pod spoločnou kontrolou.
13. Rozsah *menšinových podielov* v každom z kombinujúcich sa podnikov pred a po podnikovej kombinácii nie je podstatný pre stanovenie, či kombinácia zahŕňa podniky pod spoločnou kontrolou. Podobne aj skutočnosť, že jeden z kombinujúcich sa podnikov je dcérskou spoločnosťou, ktorá bola vyňatá z konsolidovanej účtovnej závierky skupiny v súlade s IAS 27, nie je dôležitá pri stanovení, či kombinácia zahŕňa podniky pod spoločnou kontrolou.

METÓDA ÚČTOVANIA

14. **Všetky podnikové kombinácie sa budú účtovať pomocou nákupnej metódy.**
15. Nákupná metóda vníma podnikovú kombináciu z pohľadu kombinujúceho sa podniku, ktorý sa identifikuje ako nadobúdateľ. Nadobúdateľ kupuje majetok v zostatkovej hodnote a vykazuje nadobudnutý majetok a záväzky a podmienené záväzky, vrátane tých, ktoré nadobúdaný predtým vykazoval. Na ocenenie majetku a záväzkov nadobúdateľa transakcia nemá vplyv, a ani sa žiadny dodatočný majetok alebo záväzky nadobúdateľa nevykazujú ako výsledok transakcie, pretože nie sú predmetom transakcie.

UPLATŇOVANIE NÁKUPNEJ METÓDY

16. Uplatnenie nákupnej metódy zahŕňa nasledujúce kroky:
 - (a) identifikácia nadobúdateľa;

- (b) ocenenie nákladov podnikovej kombinácie;
- a
- (c) alokácia (k dátumu nadobudnutia) nákladov podnikovej kombinácie na nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky a podmienené záväzky.

Identifikácia nadobúdateľa

17. **Nadobúdateľ sa musí identifikovať v rámci všetkých podnikových kombinácií. Nadobúdateľ je kombinujúci sa podnik, ktorý získa kontrolu nad ostatnými kombinujúcimi sa podnikmi alebo podnikaniami.**
18. Pretože nákupná metóda vníma podnikovú kombináciu z hľadiska nadobúdateľa, predpokladá, že jednu zo strán transakcie možno identifikovať ako nadobúdateľa.
19. Kontrola je právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery podniku alebo podnikania za účelom získania úžitkov z jeho činností. Kombinujúci sa podnik sa bude považovať za podnik kontrolujúci iný kombinujúci sa podnik v prípade, ak získa viac než polovicu jeho hlasovacích práv s výnimkou situácie, ak sa dá preukázať, že takéto vlastníctvo netvorí podstatu získania kontroly. Aj napriek skutočnosti, že jeden z kombinujúcich sa podnikov nezíska viac, než polovicu hlasovacích práv druhého kombinujúceho sa podniku, môže získať kontrolu nad týmto podnikom, ak v dôsledku kombinácie získa:
- (a) kontrolu nad viac než polovicou hlasovacích práv druhého podniku na základe dohody s ostatnými investormi;
 - alebo
 - (b) právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery druhého podniku podľa štatútu alebo dohody;
 - alebo
 - (c) právomoc menovať alebo odvolať väčšinu členov predstavenstva alebo ekvivalentného riadiaceho orgánu druhého podniku;
 - alebo
 - (d) právomoc obsadiť väčšinu hlasov na zhromaždení predstavenstva alebo ekvivalentného riadiaceho orgánu druhého podniku.
20. Hoci identifikácia nadobúdateľa môže byť niekedy zložitá, obyčajne sú prítomné príznaky jeho existencie. Napríklad:
- (a) ak je reálna hodnota jedného z kombinujúcich sa podnikov podstatne vyššia než reálna hodnota druhého podniku, podnik s vyššou reálnou hodnotou pravdepodobne bude nadobúdateľom;
 - (b) ak k podnikovej kombinácii dôjde formou bežných majetkových nástrojov s hlasovacími právami za peňažnú hotovosť alebo iný majetok, podnik, ktorý ponúka peňažnú hotovosť alebo iný majetok pravdepodobne bude nadobúdateľom;
 - a
 - (c) ak je výsledkom podnikovej kombinácie manažment, ktorý má právomoci presadiť svoju voľbu manažérskeho tímu v rámci výsledného kombinovaného podniku, podnik, ktorý má takúto právomoc, bude pravdepodobne nadobúdateľom.

IFRS 3

21. V rámci podnikovej kombinácie realizovanej formou výmeny majetkových podielov je za nadobúdateľa považovaný podnik, ktorý emituje majetkové podiely. Avšak pri stanovovaní, ktorý podnik má právomoc riadiť finančné a prevádzkové zábery druhého podniku (alebo podnikov) tak, aby z jeho činnosti získal úžitky, sa musia brať na zreteľ všetky súvisiace skutočnosti a okolnosti. V rámci niektorých podnikových kombinácií, ktoré sa bežne nazývajú spätnými akvizíciami, je nadobúdateľom podnik, ktorého majetkové podiely boli nadobudnuté, a nadobúdaným je emitujúci podnik. K takejto situácii môže dôjsť napríklad vtedy, keď sa súkromný podnik nechá nadobudnúť menším verejným podnikom za účelom možnosti kótovania na burze cenných papierov. Aj keď sa z právneho hľadiska emitujúci verejný podnik považuje za materský podnik a súkromná spoločnosť za dcérsky podnik, právnym dcérsym podnikom je nadobúdateľ, ak má právomoc riadiť finančné a prevádzkové zábery právnej materskej spoločnosti tak, aby z jej činnosti získal úžitok. Nadobúdateľ spravidla býva väčšia spoločnosť; avšak skutočnosti a okolnosti podnikovej kombinácie niekedy naznačujú, že menší podnik nadobudol väčší podnik. Usmernenia týkajúce sa účtovania spätných akvizícií sú uvedené v odsekoch B1 – B15 Prílohy B.
22. Ak sa vytvorí nový podnik, ktorý emituje majetkové nástroje za účelom realizácie podnikovej kombinácie, jeden z kombinujúcich sa podnikov, ktorý predtým existoval, sa bude na základe dostupných dôkazov považovať za nadobúdateľa.
23. Podobne aj v prípade, ak podniková kombinácia zahŕňa viac, než dva kombinujúce sa podniky, jeden z kombinujúcich sa podnikov, ktorý existoval pred kombináciou sa bude na základe dostupných dôkazov považovať za nadobúdateľa. Stanovenie nadobúdateľa v takýchto prípadoch zahŕňa posúdenie (okrem iného) – ktorý z kombinujúcich sa podnikov dal podnet k realizácii kombinácie, a či majetok alebo výnosy jedného z kombinujúcich sa podnikov významne prevyšujú majetok alebo výnosy iných podnikov.

Náklady podnikovej kombinácie

24. **Nadobúdateľ ocení náklady podnikovej kombinácie ako agregovanú sumu:**
 - (a) **reálnych hodnôt (k dátumu výmeny) poskytnutého majetku, nadobudnutých záväzkov a nadobúdateľom emitovaných majetkových nástrojov výmenou za kontrolu nad nadobúdaným;**
 - a
 - (b) **všetkých nákladov priamo priraditeľných podnikovej kombinácii.**
25. Dátum nadobudnutia je dátumom, ku ktorému nadobúdateľ efektívne získa kontrolu nad nadobúdaným. Ak k takejto situácii dôjde prostredníctvom jednej výmennej transakcie, dátum výmeny je zhodný s dátumom nadobudnutia. Podniková kombinácia však môže zahŕňať viac než jednu výmennú transakciu, napríklad v prípade, ak k nej dôjde v rámci jednotlivých fáz postupných nákupov akcií. Ak dôjde k takejto situácii:
 - (a) náklady na kombináciu predstavujú agregované náklady jednotlivých transakcií;
 - a
 - (b) dátum výmeny je dátumom každej výmennej transakcie (t. j. dátumom, ku ktorému sa v účtovnej závierke nadobúdateľa vykáže každá jednotlivá investícia), zatiaľ čo dátum nadobudnutia je dátumom, ku ktorému nadobúdateľ získa kontrolu nad nadobúdaným.
26. Poskytnutý majetok a vzniknuté alebo nadobudnuté záväzky nadobúdateľom výmenou za kontrolu nad nadobúdaným sa v súlade s odsekom 24 musia k dátumu výmeny oceňovať v ich reálnych hodnotách. Preto ak dôjde k odloženiu úhrady časti alebo všetkých nákladov na podnikovú kombináciu, reálna hodnota takéhoto odloženého komponentu sa bude stanovovať diskontovaním súm, rovnajúcich sa k dátumu výmeny ich reálnej hodnote, berúc na zreteľ akúkoľvek prémie alebo diskont, ku vzniku ktorých môže dôjsť pri vyrovnaní.

27. Zverejnená cena kótovaného majetkového nástroja k dátumu výmeny poskytuje najlepší dôkaz reálnej hodnoty nástroja a mala by byť použitá, s výnimkou mimoriadnych okolností. Iné dôkazové a hodnotiace metódy sa budú zvažovať len v rámci mimoriadnych okolností, kedy nadobúdateľ môže preukázať, že zverejnená cena k dátumu výmeny nepredstavuje spoľahlivý indikátor reálnej hodnoty, a že iné dôkazové a hodnotiace metódy poskytujú spoľahlivejší základ ocenenia reálnej hodnoty majetkového nástroja. Zverejnená cena k dátumu výmeny je nespoľahlivým ukazovateľom, len ak bola ovplyvnená obmedzenosťou trhu. Ak zverejnená cena k dátumu výmeny nie je spoľahlivým indikátorom alebo ak pre majetkové nástroje emitované nadobúdateľom zverejnená cena neexistuje, reálnu hodnotu týchto nástrojov možno odhadnúť napríklad pomocou odkazu na ich pomerný podiel v reálnej hodnote nadobúdateľa alebo odkazu na pomerný podiel v reálnej hodnote nadobúdaného a to podľa toho, ktorý z postupov je jednoznačnejší. Reálna hodnota (k dátumu výmeny) peňažného majetku poskytnutého akcionárom nadobúdaného ako alternatívy k majetkovým nástrojom môže taktiež slúžiť ako dôkaz celkovej reálnej hodnoty poskytnutej nadobúdateľom výmenou za získanie kontroly nad nadobúdaným. V každom prípade je nevyhnutné dôkladne zvážiť všetky aspekty kombinácie, vrátane významných faktorov, ovplyvňujúcich rokovania. Ďalšie usmernenia týkajúce sa stanovenia reálnej hodnoty majetkových nástrojov sú uvedené v IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie*.
28. Náklady na podnikovú kombináciu zahŕňajú vzniknuté alebo získané záväzky nadobúdateľom výmenou za kontrolu nad nadobúdaným. Budúce straty alebo iné náklady, vznik ktorých sa očakáva v súvislosti s kombináciou, nie sú považované za záväzky získané alebo nadobudnuté nadobúdateľom, a preto sa nezahŕňajú do nákladov na kombináciu.
29. Náklady podnikovej kombinácie zahŕňajú všetky náklady, priamo priraditeľné kombinácii, napríklad odborné poplatky platené účtovníkom, právnym poradcom, hodnotiacim a iným konzultantom. Všeobecné administratívne náklady, vrátane nákladov na udržiavanie oddelenia pre akvizície a ostatné náklady, ktoré nemožno priamo priradiť ku konkrétnej účtovanej kombinácii, nie sú zahrnuté do nákladov kombinácie: vykazujú sa ako náklad v čase vzniku.
30. Náklady na sprostredkovanie a emitovanie finančných záväzkov tvoria neoddeliteľnú súčasť transakcie emitovania záväzku, a to aj vtedy, ak k emisii záväzkov dôjde za účelom realizácie podnikovej kombinácie (nejde o náklady priamo priraditeľné ku kombinácii). Preto podnik nebude takéto náklady vykazovať ako náklady podnikovej kombinácie. V súlade s IAS 39 sa takéto náklady zahrnú do prvotného ocenenia záväzku.
31. Podobne aj náklady na emitovanie majetkových nástrojov tvoria neoddeliteľnú súčasť transakcie emitovania majetkového nástroja, a to aj vtedy, ak k emisii majetkových nástrojov dôjde za účelom realizácie podnikovej kombinácie (nejde o náklady priamo priraditeľné ku kombinácii). Preto podnik nebude takéto náklady vykazovať ako náklady podnikovej kombinácie. V súlade s IAS 32 *Finančné nástroje: Zverejňovanie a prezentácia* tieto náklady znižujú prostriedky získané z emisie majetkových nástrojov.

Úpravy nákladov podnikovej kombinácie podmienené budúcimi udalosťami

32. **Ak zmluva o podnikovej kombinácii umožňuje úpravu nákladov kombinácie, ktorá je podmienená budúcimi udalosťami, nadobúdateľ zahrnie sumu takejto úpravy do nákladov na kombináciu k dátumu nadobudnutia za predpokladu, že úprava je pravdepodobná a možno ju spoľahlivo oceniť.**
33. Zmluva o podnikovej kombinácii môže umožňovať úpravy nákladov na kombináciu, pričom takáto úprava závisí od jednej alebo viacerých budúcich udalostí. Úprava môže byť podmienená napríklad zachovaním alebo udržaním špecifickej hladiny zisku v budúcich obdobiach, alebo zachovaním trhovej ceny emitovaných nástrojov. Obvykle je možné odhadnúť sumu takejto úpravy v čase prvotného účtovania kombinácie bez zníženia hodnoty informácií, aj keď vždy existuje určitá úroveň neistoty. Ak k budúcim udalostiam nedôjde alebo je potrebné prehodnotiť odhad, náklady podnikovej kombinácie sa príslušne upravujú.

IFRS 3

34. Ak však zmluva o podnikovej kombinácii umožňuje takúto úpravu, úprava sa v rámci prvotného účtovania kombinácie nezahŕňa do nákladov kombinácie, ak nie je pravdepodobná, alebo ak ju nemožno spoľahlivo oceniť. Ak sa takáto úprava následne stane pravdepodobnou a bude ju možné spoľahlivo oceniť, dodatočná úhrada sa bude považovať za náklady kombinácie.
35. Za nie ktorých okolností sa od nadobúdateľa môže vyžadovať vykonať následnú platbu v prospech predajcu ako kompenzáciu za zníženie hodnoty poskytnutého majetku, emitovaných majetkových nástrojov alebo záväzkov, vzniknutých alebo prevzatých nadobúdateľom výmenou za kontrolu nad nadobúdaným. K takejto situácii dochádza napríklad vtedy, keď nadobúdateľ zaručí trhovú cenu emitovaných majetkových alebo dlhových nástrojov ako súčasť nákladov podnikovej kombinácie a od nadobúdateľa sa vyžaduje, aby emitoval ďalšie majetkové alebo dlhové nástroje za účelom obnovenia pôvodne stanovených nákladov. V takýchto prípadoch sa nevykazuje žiadne zvýšenie nákladov na podnikovú kombináciu. V prípade majetkových nástrojov sa reálna hodnota dodatočnej platby kompenzuje rovnakým znížením hodnoty, priradenej pôvodne emitovanému nástroju. V prípade dlhových nástrojov sa dodatočná platba považuje za zníženie prémie alebo zvýšenie diskontu z pôvodnej emisie.

Alokácia nákladov podnikovej kombinácie na nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky a podmienené záväzky

36. Nadobúdateľ k dátumu nadobudnutia alokuje náklady na podnikovú kombináciu prostredníctvom vykázania identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného, ktoré spĺňajú kritériá vykazovania uvedené v odseku 37 v ich reálnych hodnotách k tomuto dátumu s výnimkou dlhodobého majetku držaného na predaj (alebo skupiny na vyradenie) v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*, ktorý sa bude vykazovať v reálnej hodnote bez nákladov na predaj. Akýkoľvek rozdiel medzi nákladmi podnikovej kombinácie a podielu nadobúdateľa na reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov takto vykazovaných sa bude účtovať v súlade s odsekmi 51 – 57.
37. Nadobúdateľ osobitne vykáže identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného k dátumu nadobudnutia len v prípade, ak k takémuto dátumu spĺňajú nasledujúce kritériá:
- (a) prípade majetku iného, než je *nehmotný majetok*, je pravdepodobné, že akékoľvek súvisiace budúce ekonomické úžitky budú plynúť v prospech nadobúdateľa a ich reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť;
 - (b) v prípade záväzku iného, než podmienený záväzok, je pravdepodobné, že odliv zdrojov obsahujúcich ekonomické úžitky sa bude požadovať na vyrovnanie záväzku, a jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť;
 - (c) v prípade nehmotného majetku alebo podmieneného záväzku sa ich reálna hodnota dá spoľahlivo oceniť.
38. Výkaz ziskov a strát nadobúdateľa bude zahŕňať zisky a straty nadobúdaného po dátume nadobudnutia formou zahrnutia výnosov a nákladov nadobúdaného, vychádzajúcich z nákladov podnikovej kombinácie nadobúdateľa. Napríklad odpisový náklad zahrnutý po dátume nadobudnutia do výkazu ziskov a strát nadobúdateľa, ktorý sa týka odpisovateľného majetku nadobúdaného, bude vychádzať z reálnych hodnôt uvedených odpisovaných majetkov k dátumu nadobudnutia, t. j. z ich nákladov nesených nadobúdateľom.

39. Uplatňovanie nákupnej metódy začína dátumom nadobudnutia, čo je dátum, ku ktorému nadobúdateľ efektívne získa kontrolu nad nadobúdaným. Pretože kontrola predstavuje právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery podniku alebo podnikania tak, aby z ich činností bolo možné získať úžitok, nie je nevyhnutné, aby došlo k uzatvoreniu alebo právnomu vysporiadaniu transakcie predtým, než nadobúdateľ získa kontrolu. Pri hodnotení skutočnosti, či nadobúdateľ získal kontrolu, sa na zreteľ berú všetky skutočnosti a okolnosti, súvisiace s podnikovou kombináciou.
40. Pretože nadobúdateľ vykazuje identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného, ktoré spĺňajú podmienky pre vykazovanie, uvedené v odseku 37, v ich reálnej hodnote k dátumu nadobudnutia, akýkoľvek menšinový podiel sa uvádza v rámci menšinového podielu na čistej reálnej hodnote uvedených položiek. Odseky B16 a B17 Prílohy B uvádzajú usmernenia pri stanovovaní reálnych hodnôt identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného za účelom alokácie nákladov podnikovej kombinácie.

Identifikovateľný majetok a záväzky nadobúdaného

41. V súlade s odsekom 36 nadobúdateľ osobitne ako súčasť alokácie nákladov kombinácie vykazuje len ten identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného, ktoré existovali k dátumu nadobudnutia a ktoré spĺňajú podmienky vykazovania uvedené v odseku 37. Preto:
- (a) nadobúdateľ bude vykazovať záväzky za ukončenie alebo obmedzenie aktivít nadobúdaného ako súčasť alokácie nákladov kombinácie len v prípade, ak k dátumu nadobudnutia nadobúdaný má existujúci záväzok za reštrukturalizáciu, vykázaný v súlade s IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*;
- a
- (b) pri alokácii nákladov kombinácie nadobúdateľ nevykáže záväzky za budúce straty alebo iné očakávané náklady, ku vzniku ktorých môže dôjsť v súvislosti s podnikovou kombináciou.
42. Platba, ktorú podnik musí zmluvne vykonať (napríklad v prospech svojich zamestnancov alebo dodávateľov v prípade, ak dôjde v rámci podnikovej kombinácie k jeho nadobudnutiu) predstavuje súčasný záväzok podniku, ktorý sa považuje za podmienený záväzok dovtedy, kým nebude pravdepodobné, že podniková kombinácia sa uskutoční. Zmluvný záväzok sa vykazuje ako záväzok takéhoto podniku v súlade s IAS 37 v prípade, ak sa podniková kombinácia stane pravdepodobnou a záväzok sa dá spoľahlivo oceniť. Preto – ak dôjde k podnikovej kombinácii, uvedený záväzok nadobúdaného vykáže nadobúdateľ ako súčasť alokácie nákladov kombinácie.
43. Avšak reštrukturalizačný plán nadobúdaného, ktorého realizácia závisí od nadobudnutia takéhoto podniku v rámci podnikovej kombinácie sa tesne pred podnikovou kombináciou nepovažuje za súčasný záväzok nadobúdaného. Nejde ani o podmienený záväzok nadobúdaného tesne pred podnikovou kombináciou, pretože nejde o možný záväzok, vyplývajúci z minulej udalosti, ktorého existenciu možno potvrdiť výlučne vznikom alebo nevzniknutím jednej alebo viacerých neistých budúcich udalostí, nad ktorými nadobúdaný nemá úplnú kontrolu. Preto nadobúdateľ nebude vykazovať záväzok za takéto reštrukturalizačné plány ako súčasť alokácie nákladov kombinácie.
44. Identifikovateľný majetok a záväzky, ktoré sa vykazujú v súlade s odsekom 36, zahŕňajú všetok majetok a záväzky nadobúdaného, ktoré nadobúdateľ kúpi alebo prevezme, vrátane jeho finančného majetku a finančných záväzkov. Môže taktiež zahŕňať majetok a záväzky, ktoré predtým nadobúdaný nevykazoval vo svojej účtovnej závierke, napríklad preto, že pred akvizíciou nespĺňali podmienky vykazovania. Ak napríklad ide o daňový úžitok, vyplývajúci z daňových strát nadobúdaného, ktorý nadobúdaný nevykazoval predtým, než došlo k realizácii podnikovej kombinácie, takýto úžitok spĺňa podmienky vykazovania ako identifikovateľný majetok podľa odseku 36 v prípade, ak je pravdepodobné, že v budúcnosti bude nadobúdateľ disponovať zdaniteľným ziskom, voči ktorému bude môcť uplatniť nevykázaný daňový úžitok.

IFRS 3

Nehmotný majetok nadobúdaného

45. V súlade s odsekom 37 nadobúdateľ osobitne vykazuje nehmotný majetok nadobúdaného k dátumu nadobudnutia len v prípade, ak takýto majetok spĺňa definíciu nehmotného majetku v súlade s IAS 38 *Nehmotný majetok*, a jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť. Vyššie uvedené znamená, že nadobúdateľ vykazuje ako majetok oddelene od goodwillu výskumný a vývojový projekt nadobúdaného vo fáze realizácie v prípade, ak takýto projekt spĺňa definíciu nehmotného majetku a jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť. IAS 38 uvádza usmernenia týkajúce sa stanovovania, či reálnu hodnotu nehmotného majetku získaného v rámci podnikovej kombinácie možno spoľahlivo oceniť.
46. Nepeňažný majetok bez fyzickej podstaty musí byť identifikovateľný, aby mohol spĺňať definíciu nehmotného majetku. V súlade s IAS 38 majetok spĺňa kritérium identifikovateľnosti v rámci definície nehmotného majetku výlučne vtedy, ak:
- (a) je oddeliteľný, t. j. je možné ho separovať alebo oddeliť od podniku a predať, previesť, licenčne poskytnúť, prenajať alebo vymeniť a to buď samostatne alebo spolu so súvisiacou zmluvou, majetkom alebo záväzkom;
- alebo
- (b) vzniká v dôsledku zmluvných alebo iných práv bez ohľadu na to, či sú takéto práva prevoditeľné alebo oddeliteľné od podniku alebo od iných práv alebo záväzkov.

Podmienené záväzky nadobúdaného

47. Odsek 37 špecifikuje, aby nadobúdateľ vykazoval separátne podmienený záväzok nadobúdaného ako súčasť nákladov na podnikovú kombináciu len v prípade, ak sa jeho reálna hodnota dá spoľahlivo oceniť. Ak jeho reálnu hodnotu spoľahlivo oceniť nemožno:
- (a) existuje výsledný efekt sumy vykazanej ako goodwill alebo účtovanej v súlade s odsekom 56;
- a
- (b) nadobúdateľ zverejní informácie o takomto podmienenom záväzku, ktoré sa majú zverejniť v súlade s IAS 37.

Odsek B16(l) Prílohy B uvádza usmernenia o stanovovaní reálnej hodnoty podmieneného záväzku.

48. **Po prvotnom vykázaní nadobúdateľ ocení podmienené záväzky, ktoré sa v súlade s odsekom 36 vykazujú osobitne, vyššou cenou spomedzi:**
- (a) sumy, ktorá by sa vykazala v súlade s IAS 37,
- a
- (b) prvotne vykazanej sumy bez (podľa vhodnosti) kumulatívnej amortizácie vykazanej v súlade s IAS 18 *Výnosy z bežnej činnosti*.
49. Požiadavka obsiahnutá v odseku 48 sa nevzťahuje na zmluvy, účtované v súlade s IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie*. Avšak úverové záväzky vyňaté z pôsobnosti IAS 39, ktoré nie sú záväzkami na poskytnutie pôžičiek za nižšie, než trhové úrokové sadzby, sa účtujú ako podmienené záväzky nadobúdaného, ak k dátumu nadobudnutia nie je pravdepodobné, že odlišné zdroje obsahujúce ekonomické úžitky sa použijú na vyrovnanie záväzku, alebo ak sumu záväzku nemožno oceniť s dostatočnou spoľahlivosťou. Takýto úverový záväzok sa v súlade s odsekom 37 vykazuje osobitne ako súčasť alokácie nákladov na kombináciu len v takom prípade, ak jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť.

50. Podmienené záväzky vykázané osobitne ako súčasť alokácie nákladov podnikovej kombinácie nespádajú pod pôsobnosť IAS 37. Nadobúdateľ však zverejní vzhľadom na takéto podmienené záväzky tie informácie, ktoré sa v súlade s IAS 37 majú zverejniť v súvislosti s každou triedou rezerv.

Goodwill

51. **K dátumu nadobudnutia nadobúdateľ:**

- (a) **vykáže goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie ako majetok;**

a

- (b) **prvotne ocení goodwill v jeho nákladoch, pričom ide o presah nákladov na podnikovú kombináciu nad podiel nadobúdateľa v rámci čistej reálnej hodnoty identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov, vykázaných v súlade s odsekom 36.**

52. Goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie predstavuje platbu realizovanú nadobúdateľom v súvislosti s očakávaním budúcich ekonomických úžitkov z majetku, ktorý nemožno jednotlivito identifikovať a osobitne vykázať.

53. Ak identifikovateľný majetok, záväzky alebo podmienené záväzky nadobúdaného nespĺňajú požiadavky uvedené v odseku 37 a týkajúce sa osobitného vykazovania k dátumu nadobudnutia, existuje výsledný efekt na sumu vykázanú ako goodwill (alebo účtovanú v súlade s odsekom 56). Je tomu tak preto, že goodwill sa oceňuje vo forme zostatkových nákladov podnikovej kombinácie po vykázaní identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného.

54. **Po prvotnom vykázaní nadobúdateľ ocení goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie v nákladoch bez akýchkoľvek akumulovaných strát zo zníženia hodnoty.**

55. Goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie sa neodpisuje. Namiesto toho ho ročne nadobúdateľ podrobí testu na zníženie hodnoty – takýto test sa môže uskutočniť aj častejšie, ak udalosti alebo zmeny okolností naznačujú, že ku zníženiu hodnoty mohlo dôjsť, a to v súlade s IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

Presah podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného, nad nákladmi

56. **Ak podiel nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov v súlade s odsekom 36 presahuje náklady na podnikovú kombináciu, nadobúdateľ:**

- (a) **prehodnotí identifikáciu a ocenenie identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného a ocenenie nákladov na podnikovú kombináciu;**

a

- (b) **akýkoľvek presah po uvedenom prehodnotení okamžite vykáže v zisku alebo strate.**

IFRS 3

57. Zisk vykázaný v súlade s odsekom 56 môže obsahovať jeden alebo viacero nasledujúcich komponentov:
- (a) chyby v ocenení reálnej hodnoty nákladov na podnikovú kombináciu, alebo identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného. Budúce možné náklady, ku vzniku ktorých môže dôjsť v súvislosti s nadobúdaným, ktoré neboli vykázané správne v reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného, predstavujú potenciálnu príčinu takýchto chýb.
 - (b) požiadavku v rámci účtovného štandardu na ocenenie identifikovateľného majetku v zostatkovej hodnote, nadobudnutého za sumu, ktorá nie je reálnou hodnotou, avšak za účelom alokácie nákladov kombinácie sa považuje za reálnu hodnotu. Napríklad usmernenie v Prílohe B týkajúce sa stanovovania reálnych hodnôt identifikovateľného majetku a záväzkov nadobúdaného vyžaduje, aby suma, priradená daňovým aktívam a záväzkom nebola diskontovaná.
 - (c) výhodnú kúpu.

Podniková kombinácia realizovaná vo fázach

58. Podniková kombinácia však môže zahŕňať viac než jednu výmennú transakciu, napríklad v prípade, ak k nej dôjde v rámci jednotlivých fáz postupných nákupov akcií. Ak dôjde k takejto situácii, nadobúdateľ bude každú takúto transakciu vnímať osobitne, a pri stanovení sumy goodwillu, súvisiaceho s takouto transakciou bude používať ku každému dátumu transakcie náklady transakcie a informácie o reálnej hodnote. Tak dochádza k postupnému porovnávaniu nákladov jednotlivých investícií s podielom nadobúdateľa na reálnych hodnotách nadobudnutého identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov v každej významnej fáze.
59. Ak podniková kombinácia zahŕňa viac než jednu výmennú transakciu, reálne hodnoty identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného sa ku každému dátumu výmennej transakcie môžu odlišovať. Pretože:
- (a) identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného sa hypoteticky zmenia na ich reálne hodnoty k dátumu každej transakcie za účelom stanovenia sumy goodwillu, súvisiaceho s každou transakciou;
 - a
 - (b) identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného sa následne musia vykázať nadobúdateľom v ich reálnej hodnote k dátumu nadobudnutia,

každá úprava uvedených reálnych hodnôt súvisiaca s predtým držanými podielmi nadobúdateľa predstavuje precenenie a bude sa príslušne účtovať. Pretože však k takémuto preceneniu dochádza pri prvotnom nadobúdateľovom vykázaní identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného, neznamená to, že si nadobúdateľ zvolil uplatňovanie účtovnej metódy na precenenie týchto položiek po prvotnom vykázaní, napríklad v súlade s IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia*.

60. Predtým, než transakcia splní kritériá podnikovej kombinácie, môže splniť kritériá investície do pridruženého podniku a bude sa účtovať v súlade s IAS 28 *Investície do pridružených podnikov* pri použití metódy vlastného imania. Ak je tomu tak, reálne hodnoty identifikovateľného majetku v zostatkovej hodnote podniku, do ktorého sa investuje, k dátumu každej predchádzajúcej výmennej transakcie, sa stanovia v predchádzajúcom období pri uplatňovaní metódy vlastného imania na investíciu.

Dočasné stanovenie prvotného účtovania

61. Prvotné účtovanie podnikovej kombinácie zahŕňa identifikáciu a stanovenie reálnych hodnôt, ktoré sa majú priradiť identifikovateľnému majetku, záväzkom a podmieneným záväzkom nadobúdaného, a nákladov kombinácie.

62. Ak prvotné účtovanie podnikovej kombinácie možno stanoviť len dočasne do konca obdobia, v ktorom ku kombinácii došlo a to z toho dôvodu, že reálne hodnoty, ktoré sa majú priradiť identifikovateľnému majetku, záväzkom alebo podmieneným záväzkom nadobúdaného, alebo náklady na kombináciu možno stanoviť len dočasne, nadobúdateľ bude účtovať kombináciu pri použití uvedených predbežných hodnôt. Nadobúdateľ vykáže akékoľvek úpravy uvedených predbežných hodnôt ako výsledok ukončenia prvotného účtovania:
- (a) do dvanástich mesiacov odo dňa nadobudnutia;
 - a
 - (b) od dátumu nadobudnutia. Preto:
 - (i) účtovná hodnota identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov, ktorá sa vykazuje alebo upravuje v dôsledku ukončenia prvotného účtovania sa bude počítat tak, ako keby sa reálna hodnota k dátumu nadobudnutia vykazovala od uvedeného dátumu.
 - (ii) goodwill alebo akýkoľvek iný zisk v súlade s odsekom 56 sa bude upravovať od dátumu nadobudnutia sumou, ktorá sa rovná úprave reálnej hodnoty (k dátumu nadobudnutia) identifikovateľného majetku, záväzkov, alebo podmienených záväzkov, ktoré sa vykazujú alebo upravujú.
 - (iii) porovnateľné informácie prezentované za obdobia pred ukončením prvotného účtovania podnikovej kombinácie sa budú prezentovať tak, ako keby prvotné účtovanie bolo ukončené k dátumu nadobudnutia. Tento postup zahŕňa všetky dodatočné odpisy, amortizáciu alebo iný zisk alebo stratu vykazovanú ako následok ukončenia prvotného účtovania.

Úpravy po ukončení prvotného účtovania

63. S výnimkou ustanovení uvedených v odsekoch 33, 34 a 65 sa úpravy prvotného účtovania podnikovej kombinácie po ukončení prvotného účtovania budú vykazovať za účelom opravy chyby v súlade s IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Úpravy prvotného účtovania podnikovej kombinácie po ukončení uvedeného účtovania sa nebudú vykazovať z hľadiska zmien v odhadoch. V súlade s IAS 8 sa vplyv zmeny v odhadoch bude vykazovať v súčasnom a v budúcich obdobiach.
64. IAS 8 od podniku vyžaduje spätné účtovanie opravy chyby, a prezentáciu účtovnej závierky tak, ako keby k chybe nikdy nebolo došlo, a to prepočítaním porovnateľných informácií za predchádzajúce obdobia, v ktorých k chybám došlo. Preto sa účtovná hodnota identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného, ktorá sa vykazuje alebo upravuje v dôsledku opravy chyby bude počítat tak, ako keby sa reálna hodnota alebo upravená reálna hodnota k dátumu nadobudnutia vykazovala od uvedeného dátumu. Goodwill alebo akýkoľvek iný zisk vykázaný v súlade s odsekom 56 za predchádzajúce obdobia sa bude spätné upravovať sumou, ktorá sa rovná reálnej hodnote k dátumu nadobudnutia (alebo úprave reálnej hodnoty k dátumu nadobudnutia) identifikovateľného majetku, záväzkov, alebo podmienených záväzkov, ktoré sa vykazujú (alebo upravujú).

Vykázanie odložených daňových aktív po ukončení prvotného účtovania

65. Ak potenciálny úžitok straty dane z príjmu sa prevádza alebo ak iné odložené daňové pohľadávky nespĺňajú kritériá v odseku 37 na separátne vykazovanie v prípade, ak sa podniková kombinácia prvotne zúčtovala a následne sa zrealizuje, nadobúdateľ tento úžitok vykáže ako výnos v súlade s IAS 12 *Dane z príjmu*. Navyše, nadobúdateľ:
- (a) zníži účtovnú hodnotu goodwillu na sumu, ktorá by sa vykázala v prípade, ak by došlo k vykázaniu odloženého daňového aktíva ako identifikovateľného majetku od dátumu nadobudnutia;
 - a
 - (b) vykáže zníženie účtovnej hodnoty goodwillu ako náklad.

IFRS 3

Táto procedúra však nevyústi do vytvorenia presahu (prebytku), uvedeného v odseku 56, a ani nezvýši sumu zisku, predtým vykázaného v súlade s odsekom 56.

ZVEREJŇOVANIE

66. **Podnik zverejňuje informácie, ktoré umožnia používateľom jeho účtovnej závierky zhodnotiť charakter a finančný efekt podnikových kombinácií, ku ktorým došlo:**
- (a) počas obdobia.
 - (b) po dátume zostavenia súvahy, avšak predtým, než došlo k schváleniu účtovnej závierky pre zverejnenie.
67. Za účelom uplatnenia zásad uvedených v odseku 66(a), nadobúdateľ zverejní nasledujúce informácie o každej podnikovej kombinácii, ku ktorej došlo v priebehu obdobia:
- (a) názvy a opis kombinujúcich sa podnikov alebo podnikaní.
 - (b) dátum nadobudnutia.
 - (c) percento nadobudnutých majetkových nástrojov s hlasovacím právom.
 - (d) náklady na kombináciu a popis komponentov týchto nákladov, vrátane akýchkoľvek nákladov priamo priraditeľných kombinácii. Ak dôjde k emitovaniu majetkových nástrojov alebo sú emitovateľné ako súčasť nákladov, zverejnia sa aj nasledujúce informácie:
 - (i) počet emitovaných alebo emitovateľných majetkových nástrojov;
 - a
 - (ii) reálna hodnota týchto nástrojov a základ pre stanovenie reálnej hodnoty. Ak k dátumu výmeny pre nástroje neexistuje zverejnená cena, musia sa zverejniť významné predpoklady použité na stanovenie reálnej hodnoty. Ak k dátumu výmeny zverejnená cena existuje, avšak nepoužila sa ako základ pre stanovenie nákladov kombinácie, táto skutočnosť sa musí zverejniť spolu s: dôvodmi, prečo sa zverejnená cena nepoužila; metódou a významnými predpokladmi použitými na priradenie hodnoty majetkovým nástrojom; agregovanou sumou rozdielu medzi priradenou hodnotou a zverejnenou cenou majetkového nástroja.
 - (e) detaily o akýchkoľvek činnostiach, ktorých sa podnik v dôsledku kombinácie rozhodol zbaviť.
 - (f) sumy, vykázané k dátumu nadobudnutia pre každú triedu majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného, a, pokiaľ je to možné, účtovné hodnoty každej z týchto tried, stanovené v súlade s IFRS tesne pred kombináciou. Ak takéto zverejnenie možné nebude, takúto skutočnosť treba zverejniť spolu s vysvetlením dôvodov.
 - (g) sumu každého prebytku v zisku alebo strate v súlade s odsekom 56 a riadkovú položku vo výkaze ziskov a strát, v ktorej došlo k vykázaniu uvedeného prebytku.
 - (h) popis faktorov, ktoré prispeli k nákladom vo vykazovaní goodwillu — popis každého nehmotného majetku, ktorý nebol vykázaný oddelene od goodwillu a vysvetlenie, prečo nebolo možné spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu nehmotného majetku — alebo popis charakteru každého prebytku vykázaného v zisku alebo strate v súlade s odsekom 56.
 - (i) sumu zisku alebo straty nadobúdaného od dátumu nadobudnutia, zahrnutú do zisku alebo straty nadobúdateľa za dané obdobie s výnimkou prípadu, ak by takéto zverejnenie nebolo možné realizovať. Ak takéto zverejnenie možné nebude, takúto skutočnosť treba zverejniť spolu s vysvetlením dôvodov.

68. Informácie, ktoré sa v súlade s odsekom 67 musia zverejniť, sa zverejnia agregovane za tie podnikové kombinácie realizované počas obdobia vykazovania, ktoré sú jednotlivito nevýznamné.
69. Ak prvotné účtovanie podnikovej kombinácie, ku ktorej došlo počas daného obdobia, sa stanovilo len dočasne v súlade s odsekom 62, túto skutočnosť treba zverejniť spolu s vysvetlením, prečo k tomu došlo.
70. Za účelom uplatnenia zásad uvedených v odseku 66(a), nadobúdateľ zverejní nasledujúce informácie (s výnimkou prípadu, ak by takéto zverejnenie nebolo možné realizovať):
- (a) výnos kombinovaného podniku za obdobie tak, ako keby dátum nadobudnutia všetkých podnikových kombinácií realizovaných za dané obdobie bol začiatkom daného obdobia.
 - (b) zisk alebo stratu kombinovaného podniku za obdobie tak, ako keby dátum nadobudnutia všetkých podnikových kombinácií realizovaných za dané obdobie bol začiatkom daného obdobia.
- Ak takéto zverejnenie možné nebude, takúto skutočnosť treba zverejniť spolu s vysvetlením dôvodov.
71. Za účelom uplatnenia zásady uvedenej v odseku 66(b) nadobúdateľ zverejní informácie požadované odsekom 67 pre každú podnikovú kombináciu realizovanú po dátume zostavenia súvahy, avšak pred dátumom vydania účtovnej závierky (s výnimkou situácie, ak takéto zverejnenie nemožno realizovať). Ak takéto zverejnenie možné nebude, takúto skutočnosť treba zverejniť spolu s vysvetlením dôvodov.
72. **Nadobúdateľ zverejní informácie, ktoré umožňujú používateľom jeho účtovnej závierky pochopiť finančné efekty ziskov, strát, opráv chýb a iných úprav vykázaných v súčasnom období, ktoré sa týkajú podnikových kombinácií, realizovaných v súčasnom alebo predchádzajúcich obdobiach.**
73. Za účelom uvedenia zásady obsiahnutej v odseku 72 do platnosti, nadobúdateľ zverejní nasledujúce informácie:
- (a) sumu a príslušné vysvetlenie týkajúce sa zisku alebo straty vykazanej za aktuálne obdobie, ktorá:
 - (i) sa týka identifikovateľného nadobudnutého majetku alebo vzniknutých alebo prevzatých záväzkov alebo podmienených záväzkov v rámci podnikovej kombinácie, ktorá sa uskutočnila v aktuálnom alebo predchádzajúcich obdobiach;

a
 - (ii) má takú veľkosť, charakter alebo dopad, že zverejnenie je veľmi významné z hľadiska porozumenia finančnej výnosnosti kombinovaného podniku.
 - (b) ak prvotné účtovanie podnikovej kombinácie, ku ktorej došlo v bezprostrednom predchádzajúcom období sa stanovilo len dočasne na konci uvedeného obdobia, sumy a úpravy predbežných hodnôt vykázaných za aktuálne obdobie.
 - (c) informácie o opravách chýb, ktoré sa musia zverejniť podľa IAS 8 pre identifikovateľný majetok, záväzky alebo podmienené záväzky nadobúdaného, alebo zmeny v hodnotách priradených týmto položkám, ktoré nadobúdateľ vykazuje v súlade s odsekmi 63 a 64 počas aktuálneho obdobia.
74. **Podnik zverejní informácie, ktoré umožnia používateľom jeho účtovnej závierky zhodnotiť zmeny účtovnej hodnoty goodwillu počas daného obdobia.**
75. Za účelom uvedenia zásady v odseku 74 do platnosti podnik zverejní porovnanie účtovnej hodnoty goodwillu na začiatku a konci daného obdobia, pričom sa osobitne zverejní:
- (a) brutto sumu a akumulované straty zo zníženia hodnoty na konci daného obdobia;

IFRS 3

- (b) dodatočný goodwill vykázany počas daného obdobia s výnimkou goodwillu obsiahnutého v skupine na vyradenie, ktorá k dátumu nadobudnutia spĺňa kritériá pre jej klasifikáciu ako držaná na predaj v súlade s IFRS 5;
 - (c) úpravy vyplývajúce z následného vykázania odložených daňových aktív počas daného obdobia v súlade s odsekom 65;
 - (d) goodwill zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej držanej na predaj v súlade s IFRS 5 a goodwill, ktorého vykazovanie sa počas daného obdobia ukončilo bez toho, aby bol predtým zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj;
 - (e) straty zo zníženia hodnoty vykázane počas daného obdobia v súlade s IAS 36;
 - (f) výsledné výmenné rozdiely vyplývajúce z rozdielov počas daného obdobia v súlade s IAS 21 *Efekte zmien v kurzoch cudzích mien*;
 - (g) všetky ostatné zmeny v účtovnej hodnote počas daného obdobia;
- a
- (h) brutto sumu a akumulované straty zo zníženia hodnoty na konci daného obdobia.
76. Podnik zverejní informácie o spätne získateľnej sume a znížení hodnoty goodwillu v súlade s IAS 36 okrem informácií, ktorých zverejnenie vyžaduje odsek 75(e).
77. Ak informácie, ktoré sa majú zverejniť v súlade s týmto IFRS nespĺňajú zásady, uvedené v odsekoch 66, 72 a 74, podnik podľa potreby takéto dodatočné informácie zverejní.

PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM ÚČINNOSTI

78. S výnimkou ustanovení uvedených v odseku 85 sa tento IFRS bude uplatňovať pri účtovaní podnikových kombinácií, v rámci ktorých je *zmluvným dátumom* dátum k alebo po 31. marci 2004. Tento IFRS sa taktiež bude uplatňovať na účtovanie:
- (a) goodwillu vyplývajúceho z podnikovej kombinácie, pre ktorú je zmluvným dátumom 31. marec 2004 alebo neskôr;
- alebo
- (b) každého prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného, nad nákladmi podnikovej kombinácie, pre ktorú je zmluvným dátumom 31. marec 2004 alebo neskorší dátum.

Predtým vykázany goodwill

79. Podnik bude tento IFRS uplatňovať postupne, od začiatku prvého ročného obdobia počínajúceho 31. marcom 2004, na goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie, ktorej zmluvný dátum nastal pred 31. marcom 2004, a na goodwill vyplývajúci z podielu v spoločne kontrolovanom podniku, získaný pred 31. marcom 2004 a účtovaný pomocou pomernej konsolidácie. Preto podnik:
- (a) od začiatku prvého ročného obdobia počínajúceho k alebo po 31. marci 2004 ukončí amortizáciu takéhoto goodwillu;

- (b) k počiatku prvého ročného obdobia počínajúceho k alebo po 31. marci 2004 eliminuje účtovnú hodnotu súvisiacej akumulovanej amortizácie pomocou korešpondujúceho zníženia goodwillu;

a

- (c) od počiatku prvého ročného obdobia počínajúceho k alebo po 31. marci 2004 vykoná test zníženia hodnoty goodwillu v súlade s IAS 36 (revidovaným v roku 2004).

80. Ak podnik predtým vykazoval goodwill vo forme zrážky z vlastného imania, nebude vykazovať goodwill v zisku alebo strate, ak vyradí časť alebo všetko podnikanie, ktorého sa goodwill týka, alebo ak dôjde ku zníženiu hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky, ktorej sa goodwill týka.

Predtým vykázaný negatívny goodwill

81. Vykazovanie účtovnej hodnoty negatívneho goodwillu k počiatku prvého ročného obdobia počínajúceho k alebo po 31. marci 2004, ktorý vyplýva z

- (a) podnikovej kombinácie, ktorej zmluvný dátum spadá pred 31. marec 2004,

alebo

- (b) podielu v spoločne kontrolovanom podniku získanom pred 31. marcom 2004, a ktorý sa účtuje prostredníctvom pomernej konsolidácie

sa ukončí k začiatku takéhoto obdobia spolu s príslušnou úpravou počiatočného zostatku nerozdeleného zisku.

Predtým vykázaný nehmotný majetok

82. Účtovná hodnota položky, klasifikovanej ako nehmotný majetok, ktorá

- (a) sa nadobudla v rámci podnikovej kombinácie, ktorej zmluvný dátum spadá pred 31. marec 2004,

alebo

- (b) vyplýva z podielu v spoločne kontrolovanom podniku získanom pred 31. marcom 2004, a ktorá sa účtuje prostredníctvom pomernej konsolidácie

sa preklasifikuje ako goodwill k začiatku prvého ročného obdobia počínajúceho k alebo pred 31. marcom 2004 za podmienky, že takýto nehmotný majetok k uvedenému dátumu nespĺňa kritérium identifikovateľnosti uvedené v IAS 38 (revidovaný v roku 2004).

Účtovanie investícií metódou vlastného imania

83. Pokiaľ ide o investície účtované metódou vlastného imania, k nadobudnutiu ktorých došlo k alebo po 31. marci 2004, podnik bude uplatňovať tento IFRS pri účtovaní:

- (a) všetkého nadobudnutého goodwillu zahrnutého do účtovnej hodnoty takejto investície. Preto sa amortizácia takéhoto abstraktného goodwillu nezahŕňa do stanovenia podielu podniku na ziskoch alebo stratách podniku, do ktorého sa investuje.

- (b) všetkého prebytku zahrnutého do účtovnej hodnoty investície podnikového podielu na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku podniku, do ktorého sa investuje, ako aj záväzkov a podmienených záväzkov, nad náklady investície. Preto podnik zahrnie takýto prebytok ako výnos pri stanovovaní podielu podniku na ziskoch alebo stratách podniku, do ktorého sa investuje, za obdobie, v ktorom dôjde k nadobudnutiu investície.

IFRS 3

84. Pokiaľ ide o investície, účtované pomocou metódy vlastného imania a nadobudnuté pred 31. marcom 2004:
- (a) podnik bude uplatňovať tento IFRS postupne, od počiatku prvého ročného obdobia počínajúceho k alebo po 31. marci 2004, na akýkoľvek goodwill zahrnutý do účtovnej hodnoty uvedenej investície. Preto podnik od tohto dátumu ukončí zahŕňanie amortizácie uvedeného goodwillu do stanovovania podnikového podielu na ziskoch alebo stratách podniku, do ktorého sa investuje.
 - (b) podnik ukončí vykazovanie všetkého negatívneho goodwillu zahrnutého do účtovnej hodnoty uvedenej investície k začiatku prvého ročného obdobia počínajúceho k alebo po 31. marci 2004, spolu s príslušnou úpravou počiatočného zostatku nerozdeleného zisku.

Obmedzené spätné uplatňovanie

85. Podniku sa povoľuje uplatňovať požiadavky tohto IFRS na goodwill existujúci k alebo nadobudnutý po, a na podnikové kombinácie vzniknulé od akéhokoľvek dátumu pred dátumami účinnosti, uvedenými v odsekoch 78 – 84 za predpokladu, že:
- (a) hodnotenia a iné informácie potrebné na uplatňovanie tohto IFRS na minulé podnikové kombinácie sa získali v čase, kedy boli prvotne zaúčtované;
 - a
 - (b) podnik taktiež uplatňuje IAS 36 (revidovaný v roku 2004) a IAS 38 (revidovaný v roku 2004) postupne od toho istého dátumu, a hodnotenia a iné potrebné informácie potrebné na uplatňovanie týchto štandardov od uvedeného dátumu podnik predtým získal, takže neexistuje potreba stanovovať odhady, ktoré by sa museli vykonať k predchádzajúcemu dátumu.

ZRUŠENIE PLATNOSTI ĎALŠÍCH VYHLÁSENÍ

86. Tento IFRS nahrádza IAS 22 *Podnikové kombinácie* (vydaný v roku 1998).
87. Tento IFRS nahrádza nasledujúce interpretácie:
- (a) SIC-9 *Podnikové kombinácie — Klasifikácia vo forme akvizície alebo zlúčenia podielov*;
 - (b) SIC-22 *Podnikové kombinácie — Následné úpravy pôvodne vykázaných reálnych hodnôt a goodwillu*;
 - a
 - (c) SIC-28 *Podnikové kombinácie — „Dátum výmeny“ a reálna hodnota majetkových nástrojov*.

PRÍLOHA A

IFRS 3

Definované pojmy

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto IFRS.

dátum nadobudnutia	Dátum, ku ktorému nadobúdateľ efektívne získa kontrolu nad nadobúdaným.
zmluvný dátum	Dátum, ku ktorému dôjde k podstatnej dohode medzi kombinujúcimi sa stranami a v prípade verejne kótovaných spoločností – dátum oznámenia tejto skutočnosti verejnosti. V prípade získania konkurencie je dátum najskoršieho dosiahnutia zásadnej dohody medzi kombinujúcimi stranami dátumom, ku ktorému dostatočný počet majiteľov nadobúdaného akceptoval ponuku nadobúdajúceho na prevzatie kontroly nad nadobúdaným.
podnikanie	<p>Integrovaný súhrn činností a majetku spravovaný a realizovaný za účelom:</p> <p>(a) výnosov pre investorov;</p> <p>alebo</p> <p>(b) dosiahnutia nižších nákladov alebo iných ekonomických úžitkov priamo a proporcionálne v prospech poistencov alebo účastníkov.</p> <p>Podnikanie vo všeobecnosti pozostáva zo vstupov, procesov uplatňovaných na uvedené vstupy a výsledných výstupov, ktoré sa alebo budú sa používať na tvorbu výnosov. Ak prevedený súhrn činností a majetku obsahuje goodwill, prevedený súhrn sa bude považovať za podnikanie.</p>
podniková kombinácia	Zlúčenie oddelených podnikov alebo podnikaní do jedného vykazujúceho podniku .
podniková kombinácia zahŕňajúca jednotky alebo podnikanie pod spoločnou kontrolou	Podniková kombinácia , v rámci ktorej kombinujúce sa podniky alebo podnikania sú rozhodne kontrolované tou istou stranou alebo stranami pred a po uskutočnení kombinácie, a takáto kontrola nie je dočasná.
podmienený záväzok	<p>Význam podmieneného záväzku je uvedený v IAS 37 <i>Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok</i>, t. j.:</p> <p>(a) možná povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí, a ktorej existencia bude potvrdená jedine vzniknutím alebo nevzniknutím jednej alebo viacerých neistých budúcich udalostí, ktoré nie sú úplne v rámci kontroly podniku;</p> <p>alebo</p> <p>(b) súčasná povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí, avšak nie je vykázaná, pretože:</p> <p>(i) nie je pravdepodobné, že úbytok zdrojov, stelesňujúcich ekonomické úžitky, bude vyžadovaný na vyrovnanie povinnosti;</p> <p>alebo</p> <p>(ii) výšku záväzku nie je možné oceniť s dostatočnou spoľahlivosťou.</p>
kontrola	Kontrola je právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery podniku alebo podnikania za účelom získania úžitkov z jeho činností.

IFRS 3

dátum výmeny	Ak k podnikovej kombinácii dôjde prostredníctvom jednej výmennej transakcie, dátum výmeny je zhodný s dátumom nadobudnutia . Ak podniková kombinácia zahŕňa viac než jednu výmennú transakciu, napríklad ak k nej dôjde vo fázach formou následného nákupu akcií, dátum výmeny je dátumom, ku ktorému dôjde k vykázaní každej jednotlivej investície v účtovnej závierke nadobúdateľa.
reálna hodnota	Suma, za ktorú možno majetok vymeniť alebo záväzok vyrovať v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.
goodwill	Budúce ekonomické úžitky vyplývajúce z majetku, ktoré nemožno jednotlivo identifikovať a osobitne vykazovať.
nehmotný majetok	Nehmotný majetok je definovaný v IAS 38 <i>Nehmotný majetok</i> , t. j. ide o identifikovateľný nepeňažný majetok bez fyzickej podstaty.
spoločné podnikanie	Spoločné podnikanie je zadefinované v IAS 31 <i>Podiely v spoločnom podnikaní</i> , t. j. ide o zmluvnú dohodu, v rámci ktorej dve alebo viacero strán preberie ekonomickú činnosť spadajúcu pod spoločnú kontrolu.
menšinový podiel	Časť zisku alebo straty a majetku v zostatkovej hodnote dcérskeho podniku , priraditeľná podielom na vlastnom imaní, ktoré nie sú vlastnené priamo alebo nepriamo materským podnikom cez dcérske podniky .
spoločný podnik	Podnik, ktorý je iný, než podnik, vlastnený investorom – napríklad spoločná poisťovňa alebo spoločný družstevný podnik, ktorý ponúka nižšie náklady alebo iné ekonomické úžitky priamo a proporcionálne svojim poisťencom alebo účastníkom.
materský podnik	Podnik, ktorý má jeden alebo viacero dcérskych podnikov .
pravdepodobné	Ide o situáciu, ktorej výskyt je pravdepodobnejší, než nepravdepodobný.
vykazujúci podnik	Podnik, vo vzťahu ku ktorému existujú používatelia, ktorí sa spoliehajú na všeobecnú účtovnú závierku takéhoto podniku, obsahujúcu informácie, ktoré budú pre nich nápomocné pri rozhodovaní o alokácii zdrojov. Vykazujúci podnik môže byť jedným podnikom alebo skupinou podnikov, obsahujúcou materský podnik a všetky jeho dcérske podniky .
dcérsky podnik	Podnik, zahŕňajúci nevčlenené podniky (napríklad partnerský podnik), ktorý je kontrolovaný iným podnikom (materským podnikom).

PRÍLOHA B

IFRS 3

Aplikačný dodatok

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto IFRS.

Spätné akvizície

- B1 Ako bolo uvedené v odseku 21, v rámci niektorých podnikových kombinácií, ktoré sa bežne nazývajú spätnými akvizíciami, je nadobúdateľom podnik, ktorého majetkové podiely boli nadobudnuté, a nadobúdaným je emitujúci podnik. K takejto situácii môže dôjsť napríklad vtedy, keď sa súkromný podnik nechá nadobudnúť menším verejným podnikom za účelom možnosti kótovania na burze cenných papierov. Aj keď sa z právneho hľadiska emitujúci verejný podnik považuje za materský podnik a súkromná spoločnosť za dcérsky podnik, právnym dcérskym podnikom je nadobúdateľ, ak má právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery právnej materskej spoločnosti tak, aby z jej činnosti získal úžitok.
- B2 Podnik pri účtovaní spätnej akvizície bude uplatňovať usmernenia obsiahnuté v odsekoch B3 – B15.
- B3 Účtovanie spätnej akvizície stanovuje alokáciu nákladov podnikovej kombinácie k dátumu nadobudnutia a neuplatňuje sa na transakcie, ku ktorým došlo po kombinácii.

Náklady podnikovej kombinácie

- B4 Ak dôjde k emisii majetkových nástrojov ako súčasť nákladov podnikovej kombinácie, odsek 24 vyžaduje, aby náklady podnikovej kombinácie zahŕňali reálnu hodnotu týchto nástrojov k dátumu výmeny. Odsek 27 uvádza, že v prípade neexistencie spoľahlivej zverejnenej ceny možno reálnu hodnotu majetkových nástrojov odhadnúť formou odkazu na reálnu hodnotu nadobúdateľa alebo nadobúdaného – podľa toho, ktorá informácia je jednoznačnejšia.
- B5 V rámci spätnej akvizície sa náklady podnikovej kombinácie považujú na spôsobené právnej dcérskej spoločnosti (t. j. ide o nadobúdateľa pre účtovné účely) vo forme majetkových nástrojov, vydaných majiteľmi právneho materského podniku (t. j. ide o nadobúdaného z hľadiska účtovných účelov). Ak sa zverejnená cena majetkových nástrojov právneho dcérskeho podniku používa na stanovenie nákladov kombinácie, vykoná sa výpočet za účelom stanovenia počtu majetkových nástrojov, ktoré by dcérsky podnik musel emitovať tak, aby sa dospelo k rovnakému percentu vlastníckeho podielu kombinovaného podniku, v prospech majiteľov právneho materského podniku, aký majú v kombinovanom podniku v dôsledku spätnej akvizície. Reálna hodnota majetkových nástrojov vypočítaná týmto spôsobom sa používa ako náklady kombinácie.
- B6 Ak reálna hodnota majetkových nástrojov právneho dcérskeho podniku nie je inak jednoznačná, celková reálna hodnota všetkých emitovaných majetkových nástrojov právneho materského podniku pred podnikovou kombináciou sa použije ako základ pre stanovenie nákladov kombinácie.

Príprava a prezentácia konsolidovanej účtovnej závierky

- B7 Konsolidovaná účtovná závierka pripravená po spätnej akvizícii sa vydá v mene právneho materského podniku, avšak v poznámkach sa uvedie pokračovanie účtovnej závierky právneho dcérskeho podniku (t. j. nadobúdateľa pre účtovné účely). Pretože takáto konsolidovaná účtovná závierka predstavuje pokračovanie účtovnej závierky právneho dcérskeho podniku:
- (a) majetok a záväzky právneho dcérskeho podniku sa vykážu a ocenia v tejto účtovnej závierke k ich účtovným hodnotám pred kombináciou.

IFRS 3

- (b) nerozdelný zisk a iné stavy vlastného imania vykázané v konsolidovanej účtovnej závierke budú predstavovať nerozdelené zisky a iné stavy vlastného imania právneho dcérskeho podniku tesne pred podnikovou kombináciou.
- (c) suma vykázaná ako emitované majetkové nástroje v tejto konsolidovanej účtovnej závierke sa bude stanovovať pridaním nákladov na kombináciu, uvedených v odsekoch B4 - B6, do emitovaného vlastného imania právneho dcérskeho podniku pred podnikovou kombináciou. Majetková štruktúra uvedená v konsolidovanej účtovnej závierke (t. j. počet a typ emitovaných majetkových nástrojov) však bude odrážať majetkovú štruktúru právneho materského podniku, vrátane majetkových nástrojov, emitovaných právnym materským podnikom, za účelom realizácie podnikovej kombinácie.
- (d) komparatívne (porovnateľné) informácie prezentované v takejto konsolidovanej účtovnej závierke budú informáciami právneho dcérskeho podniku.
- B8 Účtovanie spätnej akvizície sa uplatňuje len v rámci konsolidovanej účtovnej závierky. Preto sa v rámci individuálnej účtovnej závierky právneho materského podniku (ak existuje) investícia do právneho dcérskeho podniku účtuje v súlade s požiadavkami IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky*, týkajúcimi sa investícií v individuálnej účtovnej závierke investora.
- B9 Konsolidovaná účtovná závierka pripravená po uskutočnení spätnej akvizície bude odrážať reálne hodnoty majetku, záväzkov a podmienených záväzkov právneho materského podniku (t. j. nadobúdaného pre účtovné účely). Preto sa náklady podnikovej kombinácie budú alokovať ocenením identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov právneho materského podniku, ktoré spĺňajú kritériá pre vykazovanie uvedené v odseku 37, v ich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia. Všetok prebytok nákladov kombinácie nad podiel nadobúdateľa v čistej reálnej hodnote týchto položiek sa bude účtovať v súlade s odsekmi 51 – 55. Všetok prebytok podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote týchto položiek nad náklady kombinácie sa bude účtovať v súlade s odsekmi 56.

Menšinový podiel

- B10 V rámci niektorých spätných akvizícií niektorí majitelia právneho dcérskeho podniku nemenia ich majetkové nástroje za majetkové nástroje právneho materského podniku. Aj keď podnik, v ktorom títo majitelia majú v držbe majetkové nástroje (právny dcérsky podnik), získal iný podnik (právny materský podnik), títo majitelia sa budú považovať za menšinový podiel v konsolidovanej účtovnej závierke pripravenej po dátume spätnej akvizície. Je tomu tak preto, lebo majitelia dcérskeho podniku, ktorí nevymenia majetkové nástroje za majetkové nástroje právneho materského podniku, majú podiel len na výsledkoch a majetku v zostatkovej hodnote právneho dcérskeho podniku, a nie na výsledkoch a majetku v zostatkovej hodnote kombinovaného podniku. Naopak, všetci majitelia právneho materského podniku, bez ohľadu na to, či sa materský podnik považuje za nadobúdaného, majú podiel na výsledkoch a majetku v zostatkovej hodnote kombinovaného podniku.
- B11 Pretože sa majetok a záväzky právneho dcérskeho podniku vykazujú a oceňujú v konsolidovanej účtovnej závierke v ich účtovných hodnotách pred kombináciou, menšinový podiel bude odrážať pomerný podiel menšinových akcionárov na účtovnej hodnote majetku v zostatkovej hodnote právneho dcérskeho podniku pred kombináciou.

Zisk na akciu

- B12 Podľa ustanovenia odseku B7(c), majetková štruktúra v konsolidovanej účtovnej závierke pripravenej následne po akvizícii odráža majetkovú štruktúru právneho materského podniku, vrátane majetkových nástrojov emitovaných právnym materským podnikom za účelom realizácie podnikovej kombinácie.

- B13 Za účelom výpočtu váženého priemerného počtu nesplatených bežných akcií (menovateľ) počas obdobia, v ktorom dôjde ku spätnej akvizícii:
- (a) počet nesplatených základných akcií od začiatku takéhoto obdobia do dátumu nadobudnutia bude predstavovať počet bežných akcií, emitovaných právnym materským podnikom v prospech právneho dcérskeho podniku;
- a
- (b) počet nesplatených bežných akcií od dátumu nadobudnutia do konca takéhoto obdobia bude predstavovať počet nesplatených bežných akcií právneho materského podniku počas daného obdobia.
- B14 Základný zisk na akciu zverejnený pre každé porovnateľné obdobie pred dátumom nadobudnutia, ktorý sa prezentuje v konsolidovanej účtovnej závierke po spätnej akvizícii sa bude počítať delením zisku alebo straty právneho dcérskeho podniku, ktorá je priraditeľná bežným akcionárom v rámci týchto období počtom bežných akcií emitovaných právnym materským podnikom v prospech majiteľov právneho dcérskeho podniku v rámci spätnej akvizície.
- B15 Výpočty uvedené v odsekoch B13 a B14 predpokladajú, že nedošlo k žiadnym zmenám počtu emitovaných bežných akcií právneho dcérskeho podniku počas porovnateľného obdobia a počas obdobia od začiatku obdobia, v ktorom došlo k spätnej akvizícii, až do dátumu nadobudnutia. Výpočet ziskov na akciu sa príslušne upraví tak, že sa vezme na zreteľ efekt zmeny v počte bežných akcií právneho dcérskeho podniku, emitovaných v priebehu týchto období.

Alokácia nákladov na podnikovú kombináciu

- B16 Tento IFRS vyžaduje od nadobúdateľa vykazovať identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného, ktoré spĺňajú relevantné kritériá, v ich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia. Pre účely alokácie nákladov na podnikovú kombináciu bude nadobúdateľ považovať nasledujúce ocenenia za reálne hodnoty:
- (a) pokiaľ ide o finančné nástroje obchodované na aktívnom trhu, nadobúdateľ bude používať súčasné trhové hodnoty.
 - (b) pokiaľ ide o finančné nástroje neobchodované na aktívnom trhu, nadobúdateľ bude používať odhadované hodnoty, ktoré berú na zreteľ vlastnosti, akými sú napríklad pomery cena – zisky, dividendové výnosy a očakávané miery rastu porovnateľných nástrojov podnikov s podobnými charakteristikami.
 - (c) pokiaľ ide o pohľadávky, užitočné zmluvy a iný identifikovateľný majetok, nadobúdateľ použije súčasné hodnoty súm, ktoré sa majú prijať, stanovené vhodnými bežnými úrokovými mierami, po prípadnom odpočítaní príspevkov na nedobytné pohľadávky a ich vymáhanie. Diskontovanie sa však nepožaduje pre krátkodobé pohľadávky, užitočné zmluvy a iný identifikovateľný majetok, ak rozdiel medzi nominálnou a diskontovanou sumou nie je významný.
 - (d) pokiaľ ide o zásoby:
 - (i) hotových výrobkov a tovaru, nadobúdateľ použije predajné ceny znížené o súhrn (1) nákladov na vyradenie a (2) primerané ziskové príspevky za predajné úsilie nadobúdateľa, založené na zisku pri predaji podobných hotových výrobkov a tovaru;
 - (ii) nedokončenú výrobu, nadobúdateľ použije predajné ceny hotových výrobkov znížených o súhrn (1) nákladov na dokončenie, (2) nákladov na vyradenie, a (3) primeraného zisku za úsilie dokončiť a predat na základe zisku pre podobné hotové výrobky;
- a
- (iii) surovín, nadobúdateľ použije súčasné náklady na obnovu.

IFRS 3

- (e) pokiaľ ide o pozemky a budovy, nadobúdateľ použije trhové hodnoty.
- (f) pokiaľ ide o stavby a zariadenia, nadobúdateľ použije trhové hodnoty, bežne stanovené formou ohodnotenia. Ak neexistuje trhový dôkaz o existencii reálnej hodnoty z dôvodu špecializovaného charakteru položky stavby alebo zariadenia a takáto položka sa predáva veľmi zriedka, s výnimkou súčasti pokračujúceho podnikania, nadobúdateľ bude musieť odhadnúť reálnu hodnotu pomocou výnosového prístupu, alebo metódy odpisovania ako nákladov na obnovu.
- (g) pokiaľ ide o nehmotný majetok, nadobúdateľ stanoví reálnu hodnotu:
 - (i) odkazom na aktívny trh podľa postupu uvedeného v IAS 38 *Nehmotný majetok*;
alebo
 - (ii) ak neexistuje aktívny trh, na báze, ktorá odráža sumy, ktoré by nadobúdateľ zaplatil za majetok v nezávislej transakcii medzi dvoma oboznámenými účastníkmi v dobre viere, vychádzajúcimi z najlepších dostupných informácií (pre ďalšie usmernenie pozri IAS 38 na stanovenie reálnej hodnoty nehmotného majetku nadobudnutého podnikovou kombináciou).
- (h) pokiaľ ide o čisté aktíva zamestnaneckých požitkov alebo záväzky týkajúce sa povinnosti zo stanovených požitkov nadobúdateľ použije súčasnú hodnotu povinnosti zo stanovených požitkov znížených o reálnu hodnotu každého plánu majetku. Majetok je však vykázaný len v rozsahu, v ktorom je pravdepodobné, že bude k dispozícii pre nadobúdateľa vo forme náhrad z plánu alebo zníženia budúcich príspevkov;
- (i) pokiaľ ide o daňové pohľadávky a záväzky, nadobúdateľ použije sumu daňového úžitku, vyplývajúceho z daňových strát alebo daní splatných vzhľadom na zisk alebo stratu v súlade s IAS 12 *Dane z príjmu*, zhodnotenú z pohľadu kombinovaného podniku. Daňová pohľadávka alebo záväzok sú stanovené po zohľadnení daňového efektu prehodnotenia identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov na ich reálne hodnoty a nie sú diskontované.
- (j) pokiaľ ide o účty a zmenky z obchodného styku, dlhodobé úvery, záväzky, časovo rozlíšené záväzky a ostatné splatné nároky, nadobúdateľ použije súčasné hodnoty súm, ktoré budú vyplatené pri splnení záväzku, stanovené pri vhodných bežných úrokových mierach. Pritom sa pre krátkodobé záväzky nevyžaduje diskontovanie, ak rozdiel medzi nominálnou hodnotou záväzku a diskontovanou hodnotou nie je významný.
- (k) pokiaľ ide o nevýhodné zmluvy a ostatné identifikovateľné záväzky nadobúdaného podniku, nadobúdateľ použije súčasné hodnoty súm, ktoré budú vyplatené pri splnení záväzku, stanovené s použitím vhodných bežných úrokových mier.
- (l) pokiaľ ide o podmienené záväzky nadobúdaného, nadobúdateľ použije sumy, ktoré by za prevzatie takýchto podmienených záväzkov zaplatila tretia strana. Takáto suma bude odrážať všetky očakávania o možných peňažných tokoch a nielen jeden najpravdepodobnejší alebo očakávaný maximálny alebo minimálny peňažný tok.

B17 Niektoré z vyššie uvedených usmernení vyžadujú odhadnúť reálne hodnoty pomocou techník súčasnej hodnoty. Ak usmernenie týkajúce sa konkrétnej položky neodkazuje na používanie techniky súčasnej hodnoty, takéto techniky možno použiť na odhad reálnej hodnoty danej položky.

PRÍLOHA C

IFRS 3

Zmeny iných IFRS

Zmeny v tejto prílohe sa budú používať pri účtovaní podnikových kombinácií so zmluvným dátumom k alebo po 31. marci 2004, a pri účtovaní akéhokoľvek goodwillu a nehmotného majetku, nadobudnutého v rámci takýchto podnikových kombinácií. S ohľadom na všetky ostatné záležitosti a položky sa tieto zmeny budú uplatňovať v ročných obdobiach počínajúcich 31. marcom 2004.

Ak si však v súlade s odsekom 85 podnik vyberie možnosť uplatňovania IFRS 3 od akéhokoľvek dátumu pred dátumami účinnosti, uvedenými v odsekoch 78 – 84, od toho istého dátumu musí uplatňovať tieto zmeny.

- C1 V rámci medzinárodných štandardov finančného výkazníctva spolu s medzinárodnými účtovnými štandardmi a interpretáciami, uplatňovanými od 31. marca 2004 sa odkazy na aktuálnu verziu IAS 22 *Podnikové kombinácie* zmenili na IFRS 3 *Podnikové kombinácie*.
- C2 IFRS 1 *Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva* sa odsek B1 zmenil nasledovne.
- B1 Prvouplatňovateľ si môže zvoliť možnosť neuplatňovania IFRS 3 *Podnikové kombinácie* spätne na minulé podnikové kombinácie (podnikové kombinácie, ku ktorým došlo pred dátumom prechodu na IFRS). Ak však prvouplatňovateľ prepočíta akúkoľvek podnikovú kombináciu tak, aby vykazovala súlad s IFRS 3, musí prepočítať aj všetky neskoršie podnikové kombinácie a súčasne uplatňovať IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (revidovaný v roku 2004) a IAS 38 *Nehmotný majetok* (revidovaný v roku 2004) od toho istého dátumu. Ak si napríklad prvouplatňovateľ zvolí prepočítanie podnikovej kombinácie, ku ktorej došlo 30. júna 2002, musí prepočítať aj všetky ostatné podnikové kombinácie, ku ktorým došlo medzi 30. júnom 2002 a dátumom prechodu na IFRS, a a taktiež od 30. júna 2002 musí uplatňovať IAS 36 (revidovaný v roku 2004) a IAS 38 (revidovaný v roku 2004).
- C3 [Samotných štandardov sa zmeny netýkajú].
- C4 Štandard IAS 12 *Dane z príjmov* sa zmenil nasledovne.

Úvod

V odseku 1 sa bod (c) zmenil nasledovne:

- (c) náklady podnikovej kombinácie sú priradené k identifikovateľnému nadobudnutému majetku a prevzatým záväzkom odkazom na ich reálne hodnoty, avšak z hľadiska daňových účelov sa nevykonáva žiadna ekvivalentná úprava.

Odseky 6 a 9 sa zmenili nasledovne:

6. Pôvodný IAS 12 sa nevyjadroval presne o úpravách reálnej hodnoty, uskutočňovaných pri podnikovej kombinácii. Takéto úpravy dávali podnet na dočasné rozdiely a IAS 12 (revidovaný) vyžaduje od podniku vykazovanie výsledného odloženého daňového záväzku alebo (vzhľadom na kritérium pravdepodobnosti pre vykazovanie) odloženého daňového aktíva spolu s príslušným efektom na stanovenie sumy goodwillu alebo akéhokoľvek prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného nad nákladmi kombinácie. IAS 12 (revidovaný) však zakazuje vykazovanie odložených daňových záväzkov vyplývajúcich z prvotného vykázania goodwillu.

IFRS 3

9. Pôvodný IAS 12 neuvádzal jasne, či odložené daňové pohľadávky a záväzky môžu byť diskontované. IAS 12 (revidovaný) nedovoľuje diskontovanie odložených daňových pohľadávok a záväzkov. Odsek B16(i) IFRS 3 *Podnikové kombinácie* zakazuje diskontovanie odložených daňových aktív a odložených daňových záväzkov nadobudnutých v rámci podnikovej kombinácie.

Štandard

V časti Cieľ sa tretí odsek zmenil nasledovne:

Tento štandard vyžaduje, aby podnik účtoval daňové dôsledky transakcií a ostatných udalostí tým istým spôsobom, ako účtuje samotné transakcie a ostatné udalosti. Pokiaľ teda ide o transakcie a ostatné udalosti vykázané v zisku alebo strate, všetky súvisiace daňové efekty sa vykazujú taktiež v zisku alebo strate. Pre transakcie a ostatné udalosti, vykázané priamo vo vlastnom imaní, sú všetky súvisiace daňové dôsledky tiež vykázané priamo vo vlastnom imaní. Podobne aj vykazovanie odložených daňových aktív a záväzkov v rámci podnikovej kombinácie ovplyvňuje sumu goodwillu, ku vzniku ktorého dochádza v rámci podnikovej kombinácie, alebo sumy akéhokoľvek prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného nad nákladmi kombinácie.

Odseky 15, 18, 19 a 21 sa zmenili nasledovne:

15. **Odložený daňový záväzok by sa mal byť vykázat' pre všetky zdaniteľné dočasné rozdiely s výnimkou odloženého daňového záväzku vznikajúceho z:**

(a) prvotného vykázania goodwillu;

alebo

...

18. Dočasné rozdiely vznikajú aj vtedy, ak:

(a) náklady podnikovej kombinácie sú priradené k identifikovateľnému nadobudnutému majetku a prevzatým záväzkom v ich reálnych hodnotách, avšak z hľadiska daňových účelov sa nevykonáva žiadna ekvivalentná úprava (pozri odsek 19);

(b) majetok je precenený, ale nie je uskutočnená ekvivalentná úprava pre daňové účely (pozri odsek 20);

(c) goodwill vzniká v rámci podnikovej kombinácie (pozri odseky 21 a 32);

...

19. Náklady podnikovej kombinácie sa alokujú prostredníctvom vykázania nadobudnutého identifikovateľného majetku a prevzatých záväzkov v ich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia. Dočasné rozdiely vznikajú, ak daňový základ nadobudnutého identifikovateľného majetku a prevzatých záväzkov nie je ovplyvnený podnikovou kombináciou, alebo je ovplyvnený odlišne. Napríklad, ak účtovná hodnota majetku sa zvýši na reálnu hodnotu, avšak daňový základ majetku ostáva na úrovni nákladov u predchádzajúceho vlastníka, vzniká zdaniteľný dočasný rozdiel, ktorý spôsobuje vznik odloženého daňového záväzku. Výsledný odložený daňový záväzok ovplyvňuje goodwill (pozri odsek 66).

21. Goodwill vznikajúci v rámci podnikovej kombinácie sa oceňuje ako prebytok nákladov na kombináciu nad podielom nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného. Mnohé daňové inštitúcie nepovoľujú pri určovaní zdaniteľného zisku zníženie účtovnej hodnoty goodwillu vo forme odpočítateľného nákladu. Naviac, v takýchto právnych systémoch náklady na goodwill často nie sú odpočítateľnými, ak dcérsky podnik zlikviduje svoju základnú podnikateľskú činnosť. V takýchto právnych systémoch má goodwill nulový daňový základ. Každý rozdiel medzi účtovnou hodnotou goodwillu a jeho nulovým daňovým základom je zdaniteľný dočasný rozdiel. Tento štandard však nepovoľuje vykazovanie vzniknutého odloženého daňového záväzku, pretože goodwill je zostatok a vykazovanie odloženého daňového záväzku by zvýšilo účtovnú hodnotu goodwillu.

Boli pridané odseky 21A a 21B:

- 21A. Následné zníženia v odloženom daňovom záväzku, ktorý sa nevykazuje, pretože vzniká z prvotného vykázania goodwillu, sa taktiež považujú za vznikajúce z prvotného vykázania goodwillu a preto sa v súlade s odsekom 15(a) nevykazujú. Ak napríklad goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie má náklady 100, avšak má nulový daňový základ, odsek 15(a) podniku nepovoľuje vykazovať odložený daňový záväzok. Ak podnik následne vykáže zníženie hodnoty uvedeného goodwillu v hodnote 20, suma zdaniteľného dočasného rozdielu súvisiaca s goodwillom sa zníži zo 100 na 80, a súčasne dôjde k zníženiu hodnoty nevykázaného daňového záväzku. Takéto zníženie hodnoty nevykázaného daňového záväzku sa taktiež považuje za súvisiace s prvotným vykázáním goodwillu a preto sa jeho vykazovanie v súlade s odsekom 15(a) nepovoľuje.
- 21B. Odložené daňové záväzky pre zdaniteľné dočasné rozdiely týkajúce sa goodwillu sa však vykazujú do tej miery, pokiaľ k ich vzniku nedošlo v súvislosti s prvotným vykázáním goodwillu. Ak napríklad goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie má náklady 100, ktoré sa z účtovného hľadiska dajú zdať sadzbou 20 percent za rok v roku, v ktorom došlo k akvizícii, daňový základ goodwillu pri prvotnom vykazovaní je 100 a ku koncu roka, v ktorom došlo k akvizícii, je daňový základ 80. Ak účtovná hodnota goodwillu ku koncu roka, v ktorom došlo k akvizícii ostáva na nezmenenej úrovni 100, zdaniteľný dočasný rozdiel v hodnote 20 ku koncu takéhoto roka vzrastie. Nakoľko takýto zdaniteľný dočasný rozdiel nesúvisí s prvotným vykázáním goodwillu, výsledný odložený daňový záväzok sa vykáže.

Odseky 22(a), 24 a 26(c) sa zmenili nasledovne:

22. ...

- (a) v rámci podnikovej kombinácie podnik vykazuje akýkoľvek odložený daňový záväzok alebo aktívum a takéto vykazovanie ovplyvní sumu goodwillu alebo sumu akéhokoľvek prebytku nákladov kombinácie nad podielom nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného (pozri odsek 19);

...

24. **Odložená daňová pohľadávka by mala byť vykázaná zo všetkých odpočítateľných dočasných rozdielov v rozsahu, v ktorom je pravdepodobné, že k dispozícii bude zdaniteľný zisk, voči ktorému sa odpočítateľný dočasný rozdiel použije s výnimkou situácie, ak odložená daňová pohľadávka vzniká z prvotného vykázania majetku alebo záväzku v rámci transakcie, ktorá:**

- (a) **nie je podnikovou kombináciou;**

a

- (b) **v čase transakcie táto nevyplýva ani na účtovný hospodársky výsledok ani na zdaniteľný zisk (daňovú stratu).**

...

IFRS 3

26. ...

- (c) náklady podnikovej kombinácie sa alokujú prostredníctvom vykázania nadobudnutého identifikovateľného majetku a prevzatých záväzkov v ich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia. Ak dôjde k vykázaniu prevzatého záväzku k dátumu nadobudnutia, ale súvisiace náklady sa pri určovaní zdaniteľného zisku neodpočítajú až do neskorších období, vzniká odpočítateľný dočasný rozdiel, ktorého výsledkom je odložená daňová pohľadávka. Odložená daňová pohľadávka tiež vzniká, ak reálna hodnota nadobudnutého identifikovateľného majetku je nižšia ako jeho daňový základ. V oboch prípadoch výsledná odložená daňová pohľadávka vplýva na goodwill (pozri odsek 66);

a

...

Odsek 32 a predchádzajúci nadpis boli zrušené.

Odseky 58(b) a 66 – 68 a príklad po odseku 68 sa zmenili nasledovne a súčasne bol pridaný odsek 68C:

58. ...

(b) podniková kombinácia (pozri odseky 66 až 68).

66. Ako bolo vysvetlené v odsekoch 19 a 26(c), dočasné rozdiely môžu vznikáť pri podnikovej kombinácii. V súlade s IFRS 3 *Podnikové kombinácie* podnik vykazuje každú výslednú odloženú daňovú pohľadávku (v rozsahu, v ktorom spĺňa kritériá na vykázanie z odseku 24), alebo odložený daňový záväzok ako identifikovateľný majetok alebo záväzky k dátumu nadobudnutia. Následne takéto odložené daňové pohľadávky a záväzky ovplyvňujú goodwill alebo sumu akéhokoľvek prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného nad náklady kombinácie. Avšak v súlade s odsekom 15(a) podnik nevykazuje odložené daňové záväzky vyplývajúce z prvotného vykázania goodwillu.

67. Výsledkom podnikovej kombinácie je, že nadobúdateľ môže považovať za pravdepodobné, že spätne získa svoju vlastnú odloženú daňovú pohľadávku, ktoré nebolo vykázané pred podnikovou kombináciou. Napríklad, nadobúdateľ môže byť schopný zúžitkovať úžitok zo svojich nevyužitých daňových strát voči budúcemu zdaniteľnému zisku nadobúdaného. V takýchto prípadoch nadobúdateľ vykáže odloženú daňovú pohľadávku, avšak nezahrne ju ako časť účtovania podnikovej kombinácie, a preto ju neberie do úvahy pri stanovovaní goodwillu alebo sumy akéhokoľvek prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného nad náklady kombinácie.

68. Ak potenciálny úžitok straty dane z príjmu nadobúdaného sa prevádza alebo ak iné odložené daňové pohľadávky nespĺňajú kritériá IFRS 3 na separátne vykazovanie v prípade, ak sa podniková kombinácia prvotne začítavala a následne sa zrealizuje, nadobúdateľ vykáže výsledný odložený daňový výnos v zisku alebo strate. Navyše, nadobúdateľ:

- (a) zníži účtovnú hodnotu goodwillu na sumu, ktorá by sa vykázala v prípade, ak by došlo k vykázaniu odloženého daňového aktíva ako identifikovateľného majetku od dátumu nadobudnutia;

a

- (b) vykáže zníženie účtovnej hodnoty goodwillu ako náklad.

Táto procedúra však nevyústi do vytvorenia prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného nad nákladmi kombinácie, a ani nezvyší sumu predtým, vykázanú pre akýkoľvek takýto prebytok.

Príklad

Podnik získal dcérsky podnik, ktorý mal odpočítateľný dočasný rozdiel 300. Daňová sadzba v čase akvizície bola 30 %. Výsledná odložená daňová pohľadávka 90 nebola vykázaná ako identifikovateľný majetok pri stanovení goodwillu 500, vyvolaného podnikovou kombináciou. 2 roky po kombinácii podnik odhadol, že budúci zdaniteľný zisk bude pravdepodobne postačujúci na spätné získanie úžitkov všetkých odpočítateľných dočasných rozdielov.

Podnik vykazuje odloženú daňovú pohľadávku v hodnote 90 a v zisku alebo strate odložený daňový výnos v hodnote 90. Podnik taktiež znížil účtovnú hodnotu goodwillu o 90 a vykazuje náklad na túto sumu v zisku alebo strate. Náklady na goodwill sa následne zmenšia na 410, pričom ide o sumu, ktorá by bola vykázaná, ak by sa odložená daňová pohľadávka v hodnote 90 vykazala k dátumu nadobudnutia ako identifikovateľný majetok.

Ak by daňová sadzba vzrástla na 40 percent, podnik by vykázal odloženú daňovú pohľadávku v hodnote 120 (300 pri 40 percentách) a v zisku alebo strate by vykázal odložený daňový výnos v hodnote 120. Ak by daňová sadzba klesla na 20 percent, podnik by vykázal odloženú daňovú pohľadávku v hodnote 60 (300 pri 20 percentách) a odložený daňový výnos v hodnote 60. V oboch prípadoch by podnik taktiež znížil účtovnú hodnotu goodwillu o 90 a vykázal by náklad za takúto sumu v zisku alebo strate

68C. Podľa ustanovení odseku 68A – suma daňovej zrážky (alebo odhadnutej daňovej zrážky, ocenené v súlade s odsekom 68B) sa môže líšiť od súvisiacich kumulatívnych nákladov na odmeňovanie. Odsok 58 tohto štandardu vyžaduje, aby sa splatná a odložená daň vykazovala ako výnos alebo náklad a zahrnula do zisku alebo straty za dané obdobie s výnimkou prípadu, ak daň vyplýva z (a) transakcie alebo udalosti, ktorá sa vykazuje v tom istom alebo inom období priamo vo vlastnom imaní, alebo (b) podnikovej kombinácie. Ak suma daňovej zrážky (alebo odhadnutej budúcej daňovej zrážky) presiahne sumu súvisiacich kumulatívnych nákladov na odmeňovanie, znamená to, že daňová zrážka nesúvisí len s nákladmi na odmeňovanie, ale aj s položkou vlastného imania. V takejto situácii sa prebytok súvisiacej splatnej alebo odloženej dane vykazuje priamo vo vlastnom imaní.

C5 IAS 14 *Segmentové vykazovanie* sa zmenil nasledovne.

Na titulnej strane sa druhý odsok po názve IAS 14 zmenil nasledovne:

Odseky 129 a 130 IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* stanovujú určité požiadavky zverejňovania pre vykazovanie strát zo zníženia hodnoty podľa segmentov.

Štandard

Odseky 19 a 21 sa zmenili nasledovne:

19. Príklady majetku segmentu zahŕňajú obežný majetok, ktorý sa používa v prevádzkových činnostiach segmentu, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, majetok, ktorý je predmetom finančného lízingu (IAS 17 *Lízingy*) a nehmotný majetok. Ak konkrétna položka odpisovania alebo amortizácie je začlenená do nákladov segmentu, súvisiaci majetok je tiež začlenený do majetku segmentu. Majetok segmentu neobsahuje majetok používaný pre všeobecné podnikové účely alebo účely vedenia podniku. Majetok segmentu zahŕňa prevádzkový majetok, používaný dvoma alebo viacerými segmentmi, ak existuje odôvodnený základ na priradenie. Majetok segmentu obsahuje goodwill, ktorý je priamo priradený segmentu, alebo ktorý môže byť rozvrhnutý na segment podľa opodstatneného základu a náklady segmentu akékoľvek straty zo zníženia hodnoty vykázané pre goodwill.
21. Oceňovanie majetku segmentu a záväzkov obsahuje úpravy predošlých súm identifikovateľného majetku segmentu a segmentových záväzkov podniku nadobudnutým v podnikovej kombinácii dokonca i vtedy, ak tieto úpravy sú tvorené len za účelom zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky a nie sú vykázané ani v materskej, ani v dcérskej individuálnej účtovnej závierke. Podobne, ak nehnuteľnosti, stroje a zariadenia boli precenené následne po akvizícii v súlade s modelom precenenia uvedeným v IAS 16, potom oceňovania majetku segmentu odzrkadľujú tieto precenenia.

IFRS 3

C6 V IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia* (revidovaný v roku 2003) sa zrušil odsek 64.

C7 Štandard IAS 19 *Zamestnanecké požitky* sa zmenil nasledovne.

Štandard

Odsek 108 sa zmenil nasledovne:

108. Pri podnikových kombináciách podnik vykazuje majetok a záväzky vznikajúce z požitkov po skončení zamestnania v súčasnej hodnote záväzku bez reálnej hodnoty akéhokoľvek plánu majetku (pozri IFRS 3 *Podnikové kombinácie*). Súčasná hodnota záväzku zahŕňa všetky nasledujúce položky, aj keď ich nadobúdaný k dátumu nadobudnutia nevykázal:

(a) zisky a straty poistnej matematiky, ktoré vznikli pred dátumom nadobudnutia (bez ohľadu na to, či spadajú do 10 % „koridoru“);

(b) náklady minulej služby, ktoré vznikli zo zmien požitkov alebo zo zavedenia programu pred dátumom nadobudnutia;

a

...

C8 V IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky* sa odsek 30 zmenil nasledovne:

30. Výnosy a náklady dcérskeho podniku sa zahŕňajú do konsolidovanej účtovnej závierky od dátumu nadobudnutia a to v súlade s IFRS 3. Výnosy a náklady ...

C9 IAS 28 *Investície do pridružených podnikov* sa zmenil nasledovne.

Definícia spoločnej kontroly uvedená v odseku 2 sa zmenila nasledovne:

Spoločná kontrola je zmluvne dohodnuté zdieľanie kontroly nad ekonomickou činnosťou, a existuje len v prípade, ak strategické finančné a prevádzkové rozhodnutia týkajúce sa činnosti vyžadujú neanonymný súhlas strán, ktoré kontrolu zdieľajú (spoločníci).

V odseku 15 bol zrušený odkaz na IAS 22 *Podnikové kombinácie*. V dôsledku tejto zmeny a zmien, ku ktorým došlo v dôsledku IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti* sa odsek 15 zmenil nasledovne:

15. Ak investícia do pridruženého podniku predtým klasifikovaná ako držaná na predaj viac nespĺňa takéto klasifikačné kritérium, bude sa účtovať pomocou metódy vlastného imania od dátumu, kedy bola klasifikovaná ako držaná na predaj. Účtovné závierky za obdobia od doby klasifikácie ako držaná na predaj sa príslušne upraví.

Odseky 23 a 33 sa zmenili nasledovne:

23. Investícia do pridruženého podniku je účtovaná podľa metódy vlastného imania od dátumu, od ktorého sa stáva pridruženým podnikom. Pri akvizícii investície sa akýkoľvek rozdiel medzi nákladmi investície a podielom investora na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov pridruženého podniku bude účtovať v súlade s IFRS 3 *Podnikové kombinácie*. Preto:

(a) goodwill týkajúci sa pridruženého podniku sa zahrnie do účtovnej hodnoty investície. Amortizácia takéhoto goodwillu sa však nepovoľuje a preto sa nezahŕňa do stanovenia podielu investora na zisku alebo strate pridruženého podniku.

- (b) akýkoľvek prebytok podielu investora na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov pridruženého podniku nad nákladmi investície sa vyradí z účtovnej hodnoty investície a zaradí sa ako výnos pri určovaní podielu investora na zisku alebo strate pridruženého podniku za obdobie, v ktorom došlo k nadobudnutiu investície.

Príslušné úpravy investorského podielu na ziskoch alebo strate pridruženého podniku po akvizícii sa taktiež berú na zreteľ, napríklad pokiaľ ide o odpis odpisovateľného majetku, vychádzajúci s jeho reálnej hodnoty k dátumu nadobudnutia. Podobne aj príslušné úpravy investorského podielu na zisku alebo strate pridruženého podniku po akvizícii sa vykonávajú vo vzťahu k stratám zo zníženia hodnoty vykázaným pridruženým podnikom – napríklad ide o goodwill, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia.

33. Pretože sa goodwill zahrnutý do účtovnej hodnoty investície nevykazuje samostatne, nevykonáva sa ani jeho testovanie na zníženie hodnoty osobitne, ako to požadujú ustanovenia pre testovanie zníženia hodnoty goodwillu, uvedené v IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*. Namiesto toho sa celá účtovná hodnota investície testuje na zníženie hodnoty v súlade s IAS 36, a to porovnaním jej spätne získateľnej sumy (vyššia suma spomedzi použiteľnej hodnoty a reálnej hodnoty bez nákladov na predaj) s jej účtovnou hodnotou a to vždy, keď uplatňovanie požiadaviek IAS 39 naznačí, že by mohlo dôjsť k zníženiu hodnoty investície. Pri určovaní použiteľnej hodnoty investície podnik odhaduje:

- (a) svoj podiel na súčasnej hodnote odhadovaných budúcich peňažných tokov, u ktorých sa očakáva, že budú vytvorené pridruženým podnikom, vrátane peňažných tokov z činností pridruženého podniku a tržieb z konečného vyradenia investície;

alebo

- (b) súčasnú hodnotu odhadovaných budúcich peňažných tokov, u ktorých sa očakáva, že vzniknú z dividend prijatých z investície a z jej konečného vyradenia.

Pri správnych predpokladoch obidve metódy vedú k rovnakým výsledkom.

C10 IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní* sa zmenil nasledovne.

Definícia spoločnej kontroly uvedená v odseku 3 sa zmenila nasledovne:

Spoločná kontrola je zmluvne dohodnuté zdieľanie kontroly nad ekonomickou činnosťou, a existuje len v prípade, ak strategické finančné a prevádzkové rozhodnutia týkajúce sa činnosti vyžadujú neanonymný súhlas strán, ktoré kontrolu zdieľajú (spoločníci).

Odsek 11 sa zmenil nasledovne:

11. Zmluvná dohoda stanovuje spoločnú kontrolu nad spoločným podnikaním. Táto požiadavka zabezpečuje, aby žiadny zo spoločníkov nemohol jednostranne kontrolovať činnosť.

V odseku 43 bol zrušený odkaz na IAS 22 *Podnikové kombinácie*. V dôsledku tejto zmeny a zmien, ku ktorým došlo v dôsledku IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti* sa odsek 43 zmenil nasledovne:

43. Ak podiel v spoločne kontrolovanom podniku predtým klasifikovaný ako držaný na predaj viac nespĺňa takéto klasifikačné kritérium, bude sa účtovať pomocou pomernej konsolidácie metódy vlastného imania od dátumu, kedy bol klasifikovaný ako držaný na predaj. Účtovné závierky za obdobia od doby klasifikácie ako držaný na predaj sa príslušne upravujú.

IFRS 3

C11 V IAS 32 *Finančné nástroje: Zverejňovanie a prezentácia* (revidovaný v roku 2003) sa odsek 4(c) prečísloval na 4(d). Odsek 4(d) sa prečísloval na 4(c) a jeho znenie sa zmenilo nasledovne:

- (c) *zmluvy týkajúce sa podmienenej úhrady v rámci podnikovej kombinácie (pozri IFRS 3 Podnikové kombinácie). Táto výnimka sa týka iba nadobúdateľa.*

V dôsledku tejto zmeny a zmien vyvolaných IFRS 4 *Poistné zmluvy* sa odsek 4(c) – (e) zmenil nasledovne:

- (c) *zmluvy týkajúce sa podmienenej úhrady v rámci podnikovej kombinácie (pozri IFRS 3 Podnikové kombinácie). Táto výnimka sa týka iba nadobúdateľa.*
- (d) *poistné zmluvy definované v IFRS 4 Poistné zmluvy. Tento štandard sa však vzťahuje na derivátové nástroje, ktoré sú vložené do poistných zmlúv, ak IAS 39 vyžaduje od podniku ich osobitné účtovanie.*
- (e) *finančné nástroje spadajúce do pôsobnosti IFRS 4, pretože obsahujú vlastnosť ľubovoľnej participácie. Emitent takýchto nástrojov je oslobodený od uplatňovania odsekov 15 – 32 a AG25 – AG35 tohto štandardu na tieto črty, pokiaľ ide o odlišenie finančných záväzkov a finančných nástrojov. Tieto nástroje však spadajú pod pôsobnosť všetkých ostatných požiadaviek tohto štandardu. Okrem toho sa tento štandard vzťahuje na derivátové nástroje, ktoré sú vložené do takýchto nástrojov (pozri IAS 39).*

Odsek 4(f) vložený prostredníctvom IFRS 2 *Platby na základe podielov* sa nezmenil.

C12 V IAS 33 *Zisk na akciu* sa odseky 22 a 64 zmenili nasledovne:

22. *Bežné akcie emitované ako súčasť nákladov podnikovej kombinácie sa zahrňajú do váženého priemerného počtu akcií od dátumu nadobudnutia. Je tomu tak preto, že od tohto dátumu nadobúdateľ zahŕňa do svojho výkazu ziskov a strát zisky a straty nadobúdaného.*
64. *Ak... sa zverejní. Okrem toho základné a rozriedené zisky na akciu za všetky prezentované obdobia sa upravia o vplyvy chýb, ako aj o úpravy vyplývajúce zo zmien účtovných metód účtovaných späťne.*

C13 V IAS 34 *Účtovné závierky v priebehu účtovného roka* sa odseky 16(i) a 18 zmenili nasledovne:

16. ...

- (i) *vplyv zmien v štruktúre podniku počas obdobia v priebehu účtovného roka, vrátane podnikových kombinácií, akvizície alebo vyradenia dcérskych podnikov a dlhodobých investícií, reštrukturalizácie a ukončovaných aktivít. V prípade podnikovej kombinácie podnik zverejní informácie, ktorých zverejnenie sa vyžaduje v súlade s odsekmi 66 – 73 IFRS 3 Podnikové kombinácie;*

a

...

18. *Ostatné štandardy špecifikujú zverejnenia, ktoré by mali byť uvedené v účtovnej závierke. V tomto kontexte, účtovná závierka znamená kompletnú účtovnú závierku, ktorá je bežne súčasťou ročnej finančnej správy a niekedy aj súčasťou iných správ. Okrem požiadaviek uvedených v odseku 16(i) sa zverejnenia vyžadované týmito ostatnými IAS nevyžadujú, ak finančná správa podniku v priebehu účtovného roka obsahuje len skrátenú účtovnú závierku a vybrané vysvetľujúce poznámky (neobsahuje kompletný súhrn finančných výsledkov).*

C14 V IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok* sa odsek 5 zmenil nasledovne:

5. Ak sa iný štandard zaoberá so špecifickým typom rezervy, podmieneného záväzku alebo podmieneného aktíva, podnik aplikuje ten štandard namiesto tohto štandardu. Napríklad IFRS 3 *Podnikové kombinácie* sa zaoberá nadobúdateľským riešením podmienených záväzkov získaných v rámci podnikovej kombinácie. Podobne aj niektoré typy rezerv sú taktiež uvedené v štandardoch o:

...

C15 V IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie* (revidovaný v roku 2003) sa v dôsledku IFRS 4 *Poistné zmluvy* zrušil odsek 2(f) a (h). Odsek 2(g) sa prečísloval na 2(f) a zmenil sa nasledovne. Bol pridaný odsek 2(g) nasledovne. V dôsledku týchto zmien a zmien vyvolaných IFRS 4 *Poistné zmluvy* sa odsek 2(d) – (g) zmenil nasledovne:

- (d) *finančné nástroje vydané spoločnosťou, ktoré spĺňajú definíciu majetkového nástroja v IAS 32 (vrátane opcií a práv na nákup bežných akcií). Držiteľ takýchto majetkových nástrojov však bude uplatňovať tento štandard na tieto nástroje len za predpokladu, že nespĺňajú ustanovenie o výnimke obsiahnuté vo vyššie uvedenom bode (a).*
- (e) *práva a povinnosti v rámci poistnej zmluvy definovanej v IFRS 4 Poistné zmluvy, alebo v rámci zmluvy, ktorá spadá pod pôsobnosť IFRS 4, pretože obsahuje vlastnosť ľubovoľnej účasti. Tento štandard sa však vzťahuje na derivátový nástroj, vložený do takejto zmluvy za podmienky, že derivátový nástroj nepredstavuje sám osebe zmluvu, spadajúcu pod pôsobnosť IFRS 4 (pozri odseky 10 – 13 a Prílohu A odseky AG23 – AG33). Okrem toho – ak poistná zmluva predstavuje zmluvu o finančnej záruke, ktorá je platná alebo ponechaná pri prevode finančného majetku alebo finančných záväzkov na inú stranu v súlade s týmto štandardom, emitent na takúto zmluvu tento štandard uplatní (pozri odsek 3 a Prílohu A odsek AG4A).*
- (f) *zmluvy týkajúce sa podmienenej úhrady v rámci podnikovej kombinácie (pozri IFRS 3 Podnikové kombinácie). Táto výnimka sa týka iba nadobúdateľa.*
- (g) *zmluvy medzi nadobúdateľom a predávajúcim v rámci podnikovej kombinácie, týkajúce sa nákupu alebo predaja nadobúdaného v budúcnosti.*

Odsek 2(i) a (j) bol prečíslovaný na 2(h) a (i). Prostredníctvom IFRS 2 *Platby na základe podielov* bol vložený odsek 2(i).

C16 [Samotných štandardov sa zmeny netýkajú]

C17 [Samotných štandardov sa zmeny netýkajú]

C18 SIC-32 *Nehmotný majetok — Náklady na webovú stránku* sa zmenil nasledovne.

Odseky 8 – 10 sa zmenili nasledovne:

8. Webová stránka, ku vzniku ktorej došlo v dôsledku vývoja, sa bude vykazovať ako nehmotný majetok výlučne v prípade (okrem dodržiavania súladu so všeobecnými požiadavkami IAS 38.21 pre vykazovanie a prvotné oceňovanie), ak podnik splní požiadavky uvedené v IAS 38.57. Podnik môže byť schopný splniť požiadavku na preukázanie toho, ako jeho webová stránka môže generovať budúce ekonomické úžitky v súlade s IAS 38.57(d) vtedy, ak napríklad webová stránka je schopná generovať príjmy, vrátane priamych príjmov vyplývajúcich z možnosti podávania objednávok. Podnik nie je schopný preukázať ako webová stránka, vyvinutá primárne a najmä za účelom propagácie a reklamy svojich vlastných produktov a služieb môže vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky, a následne sa všetky výdaje na vývoj uvedenej webovej stránky vykážu ako náklady v čase ich vzniku.

IFRS 3

9. Akékoľvek interné výdaje na vývoj a prevádzku vlastnej podnikovej webovej stránky sa budú účtovať v súlade s IAS 38. Charakter každej činnosti, v dôsledku ktorej výdaj vzniká (napr. školenie zamestnancov a údržba webovej stránky) a stav vývoja alebo povývojový stav webovej stránky sa zhodnotí za účelom stanovenia príslušného účtovného riešenia (ďalšie usmernenia obsahuje Príloha k tejto interpretácii). Napríklad:
- (a) fáza Plánovania je v podstate podobná výskumnej fáze uvedenej v IAS 38.54-.56. Výdaje v tejto fáze sa budú vykazovať ako náklady v čase ich vzniku.
 - (b) fáza Aplikácie a Vývoja infraštruktúry, Grafického návrhu a Vývoja obsahu s výnimkou situácie, ak sa obsah vyvíja za iným účelom, než za účelom propagácie a reklamy podnikových výrobkov a služieb, sú podobné fáze vývoja uvedenej v IAS 38.57-.64. Výdaje súvisiace s týmito fázami sa zahrnú do nákladov webovej stránky, vykázaných ako nehmotný majetok v súlade s odsekom 8 tejto Interpretácie v prípade, ak výdaje možno priamo priradiť a sú nevyhnutné na vytvorenie, výrobu alebo prípravu webovej stránky tak, aby bola schopná prevádzky v súlade so zámermi manažmentu. Napríklad výdaje na nákup alebo vytvorenie obsahu (iného než obsahu, ktorý propaguje a reklamuje podnikové produkty a služby) špecificky pre webovú stránku, alebo výdaj na umožnenie používania obsahu (t. j. poplatok za získanie licencie na reprodukciu) webovej stránky sa zahrnie do nákladov na vývoj po splnení tejto podmienky. Avšak v súlade s IAS 38.71 sa výdaj na nehmotnú položku, ktorý sa prvotne v predchádzajúcej účtovnej závierke vykázal ako náklad, nebude vykazovať ako súčasť nákladov nehmotného majetku k neskoršiemu dátumu (napr. ak náklady na autorské práva boli plne odpísané a obsah sa následne poskytuje na webovej stránke).
 - (c) výdaje súvisiace s fázou Vývoja obsahu do rozsahu, v ktorom sa obsah vyvíja za účelom propagácie a reklamy podnikových výrobkov a služieb (napríklad digitálne fotografie výrobkov) sa bude v súlade s IAS 38.69(c) vykazovať ako náklad v čase jeho vzniku. Napríklad – pri účtovaní výdajov za odborné služby, týkajúce sa zhotovovania digitálnych fotografií podnikových vlastných výrobkov a zlepšenia ich zobrazenia sa výdaj bude vykazovať ako náklad, keďže odborné služby sa získavajú v priebehu procesu a nie až po zobrazení digitálnych fotografií na webovej stránke.
 - (d) fáza Prevádzky sa začína až po ukončení fázy vývoja webovej stránky. Výdaje, ku ktorým došlo v priebehu tejto fázy, sa budú vykazovať ako náklad v čase jeho vzniku s výnimkou situácie, ak takýto náklad spĺňa podmienky vykazovania uvedené v IAS 38.18.
10. Webová stránka, ktorá sa vykazuje ako nehmotný majetok v súlade s odsekom 8 tejto interpretácie sa bude oceňovať po prvotnom vykázaní prostredníctvom uplatnenia požiadaviek obsiahnutých v IAS 38.72-.87. Najlepší odhad doby použiteľnosti webovej stránky bude krátky.

Odsek **Dátum účinnosti** sa zmenil nasledovne:

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou dňa 25. marca 2002. Vplyvy uplatnenia tejto interpretácie sa budú účtovať prostredníctvom použitia prechodných požiadaviek uvedených vo verzii IAS 38, ktorá bola vydaná v roku 1998. Preto ak webová stránka nespĺňa kritériá na jej vykázanie ako nehmotného majetku, avšak predtým sa vykazovala ako majetok, vykazovanie tejto položky sa ukončí ku dňu účinnosti tejto interpretácie. Ak webová stránka existuje a výdaje na jej vývoj spĺňajú kritériá pre ich vykázanie ako nehmotného majetku, avšak predtým neboli vykazované ako majetok, nehmotný majetok sa nebude vykazovať k dátumu, ku ktorému táto interpretácia nadobudne účinnosť. Ak webová stránka existuje a náklad na jej vývoj spĺňa kritériá pre jeho vykázanie ako nehmotného majetku, bola predtým vykázaná ako majetok a prvotne ocenená v nákladoch, prvotne vykázaná suma sa bude považovať za správne stanovenú.