

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

17100/I/2010/4104296438

VÝVOJ ÚČTOVANIA PODNIKOVÝCH KOMBINÁCIÍ PODĽA IFRS

Diplomová práca

Bratislava 2010

Bc. Andrea Pavlíková

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

17100/I/2010/4104296438

VÝVOJ ÚČTOVANIA PODNIKOVÝCH KOMBINÁCIÍ PODĽA IFRS

Diplomová práca

Študijný program: Účtovníctvo a finančné riadenie

Študijný odbor: Účtovníctvo

Vedúci práce: Ing. Renáta Parišová, PhD.

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Bratislava 2010

Bc. Andrea Pavlíková

ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

Meno a priezvisko študenta: Andrea Pavlíková
Študijný program: Účtovníctvo a finančné riadenie (Jednoodborové štúdium, inžiniersky II. st., denná forma)
Študijný odbor: 3.3.12 Účtovníctvo
Typ záverečnej práce: Inžinierska záverečná práca
Jazyk záverečnej práce: slovenský

Názov: Vývoj účtovania podnikových kombinácií podľa IFRS
Anotácia: Diplomová práca je venovaná vývoju účtovania podnikových kombinácií podľa IFRS. V diplomovej práci je spracované účtovné zobrazenie podnikových kombinácií podľa IAS 22 a IFRS 3 (2004). Diplomová práca tiež obsahuje spracovanú metódu účtovania podnikových kombinácií podľa IFRS 3 (2008). V diplomovej práci je uvedené aj porovnanie prístupov k účtovaniu podnikových kombinácií podľa jednotlivých IFRS.

Vedúci: Ing. Renáta Parišová, PhD.
Katedra: KÚA FHI - Katedra účtovníctva a audítorstva FHI
Vedúci katedry: doc. Ing. Miloš Tumpach, PhD.

Dátum zadania: 23.02.2009

Dátum schválenia: 31.10.2008
doc. Ing. Mgr. Zuzana Juhászová, PhD.
prodekan pre vzdelávanie

Čestné vyhlásenie

Čestne vyhlasujem, že záverečnú prácu som vypracovala samostatne a že som uviedla všetku použitú literatúru.

Dátum:

.....

(podpis študenta)

ABSTRAKT

PAVLÍKOVÁ, Andrea: *Vývoj účtovania podnikových kombinácií podľa IFRS*. - Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky, katedra účtovníctva a audítorstva. - Vedúci záverečnej práce: Ing. Renáta Parišová, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2010,

Cieľom záverečnej práce bolo analyzovať a porovnávať problematiku podnikových kombinácií. Práca je rozdelená do 3 kapitol. Obsahuje jednu tabuľku, ktorá porovnáva podnikové kombinácie podľa IFRS 3 (2004) a IFRS 3 (2008). Prvá kapitola je venovaná charakteristike podnikových kombinácií, ich historickému vývoju. V ďalšej časti sa charakterizuje cieľ, metodika práce a metódy skúmania. Záverečná kapitola sa zaoberá účtovným zobrazením podnikových kombinácií a účtovným metódam. Výsledkom riešenia danej problematiky je komparácia podnikových kombinácií podľa IFRS.

Kľúčové slová:

Podnikové kombinácie, metóda združenia podielov, nákupná metóda, akvizičná metóda,

ABSTRAKT

Pavlíková, Andrea: *Die Entwicklung der Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen nach IFRS*. - Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky, katedra účtovníctva a audítorstva. – Leiter der Diplomarbeit: Ing. Renáta Parišová, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2010,

Das Ziel der Studie war die Analyse und das Problem der Corporate- Kombination. Die Arbeit ist in drei Kapitel unterteilt. Sie enthält eine Tabelle, die Unternehmenszusammenschlüsse nach IFRS 3 (2004) und IFRS 3 (2008) vergleicht. Das erste Kapitel ist die Charakterisierung der Unternehmenszusammenschluss und historische Entwicklung. In den folgenden Abschnitten definiert den Zweck und die Methodik der Arbeit. Das letzte Kapitel beschäftigt sich mit der Darstellung der Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen und Buchführung. Die Ergebnisse der Problematik ist die Unternehmenszusammenschlüsse nach IFRS zu vergleichen.

Stichwort:

Unternehmenszusammenschlüsse, die Bündelung von Interessen- Methode, der Purchase- Methode der Erwerb- Methode

OBSAH	str.
Úvod	7
1. Súčasný stav problematiky	9
1.1 Charakteristika, druhy a typy podnikových kombinácií.....	9
1.2 Historický vývoj podnikových kombinácií podľa IFRS.....	17
2. Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	19
3. Výsledky práce a diskusia	21
3.1 Účtovné zobrazenie podnikových kombinácií podľa IAS 22 a IFRS 3 (2004).....	21
3.1.1 Účtovné zobrazenie podnikových kombinácií podľa IAS 22.....	21
3.1.2 Účtovné zobrazenie podnikových kombinácií podľa IFRS 3 (2004).....	26
3.1.3 Komparácia IAS 22 a IFRS 3 (2004).....	39
3.2 Účtovné zobrazenie podnikových kombinácií podľa IFRS 3 (2004) a IFRS 3 (2008).....	42
3.2.1 Metóda účtovania podnikových kombinácií podľa IFRS 3 (2008).....	42
3.2.2 Komparácia IFRS 3 (2004) a IFRS 3 (2008).....	57
Záver	61
Zoznam použitej literatúry	63

Úvod

V medzinárodnom prostredí dochádza k neustálym zmenám. Tieto zmeny sledujeme v každej oblasti globalizácie a internacionalizácie krajín. Globalizácia je dlhodobý proces, ktorý funguje vo viacerých rovinách. V účtovníctve je to snaha o harmonizáciu vykazovania účtovných údajov a ich vzájomná porovnateľnosť. Je nutné tento systém zdokonaľovať a meniť pre celosvetové – globálne požiadavky.

V súčasnosti dochádza častejšie k medzinárodným podnikovým kombináciám, ktoré sa uskutočnia na základe akvizície alebo fúzie medzi dvomi a viacerými podnikmi. Podnikové kombinácie vedú k vzniku jednej vykazujúcej jednotky, ktorá sa stáva nadobúdateľom a k dátumu nadobudnutia dosiahne ovládanie nadobúdaného subjektu.

Motívom internacionalizácie podnikov môže byť napríklad zlepšenie postavenia na trhu, zvýšenie obratu, získanie prístupu k novým zdrojom a strategickým aktívam, tak ako aj získanie komplementárnych alebo konkurenčných výhod.

Aby sa zachovala porovnateľnosť informácií pri kombináciách bolo treba vytvoriť medzinárodný účtovný štandard, ktorý zjednotil vykazovanie podnikových kombinácií. Preto IASC vypracoval a schválil IAS 22 *Podnikové kombinácie*. Pri vzniku vzťahu nadobúdateľ a nadobúdaný podnik, bol nadobúdateľ povinný zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku podľa IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka*.

IAS 22 charakterizoval podnikové kombinácie, ktoré sa vytvorili na základe spájania a zlučovania podielov, za účelom získania kontroly nad nadobudnutým subjektom. Podniková kombinácia charakterizovala dva druhy kombinácií, akvizíciu a zlúčenie podielov. Každý z uvedených druhov podnikovej kombinácie účtoval vlastnou účtovnou metódou. Akvizícia sa ku dňu nadobudnutia (deň akvizície) účtovala nákupnou metódou a združenie podielov sa účtovalo metódou združenia podielov.

Projekt podnikových kombinácií bol vypracovaný Radou pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB), ktorá nahradila IASC. Súčasťou projektu boli dve fázy. Prvá fáza bola ukončená prijatím IFRS 3 *Podnikové kombinácie* (2004), ktorý nahradil pôvodný IAS 22. IFRS 3 podrobnejšie špecifikoval finančné vykazovanie a spresňoval charakteristiku podnikových kombinácií. IFRS 3 nepovoľoval už združenie podielov a vykazoval kombinujúce sa podniky už len jedinou nákupnou metódou.

V druhej fáze vývoja účtovania podnikových kombinácií bol vydaný súčasne platný IFRS 3 (2008). Cieľom bolo prepojiť IFRS s US GAAP a poskytnúť tak porovnateľnejšie, úplnejšie a zrozumiteľnejšie informácie užívateľom údajov podnikových kombinácií. IFRS 3 (2008) vyžadoval účtovanie podnikových kombinácií akvizičnou metódou, ktorá nahradila nákupnú metódu.

1. Súčasný stav problematiky

Problematika podnikových kombinácií (business combinations) má v dnešnom svete globalizácie a liberalizácie špecifické postavenie. Tento proces bolo nutné neodkladne riešiť a to nie len z právneho, ale aj z účtovného hľadiska. Bolo dôležité zabezpečiť porovnateľnosť a spoľahlivosť údajov získaných z poskytnutých účtovných závierok kombinujúcich podnikov. V Európskej únii bolo prijaté nariadenie o využívaní medzinárodných účtovných štandardov IFRS.

1.1 Charakteristika, druhy a typy podnikových kombinácií

Podnikovú kombináciu je podľa novelizovaného IFRS 3 (2008) ako transakciu alebo inú udalosť, v rámci ktorej nadobúdateľ (the acquirer) dosiahne ovládanie jedného alebo viacerých podnikov (the acquiree). Transakcie, ktoré sa označujú ako "verné fúzie" alebo "fúzie rovnocenných" sú takisto podnikovými kombináciami.

Samostatné toto spojenie vytvára nové postavenie v podniku, kedy nadobúdateľ, alebo investor, získava kontrolu nad časťou alebo celkom nadobudnutého subjektu. V prípade, ak získava nadobúdateľ, kontrolu nad subjektom, ktorý nie je podnikom, toto spojenie nemožno označiť za podnikovú kombináciu.

Ovládanie je právomoc nadobúdateľa riadiť finančné a prevádzkové politiky nadobudnutého subjektu s cieľom získať úžitky z jej činností (dividendy, podiely na zisku).

Podniková kombinácia môže nastať pri	nadobudnutí identifikovateľných aktív *
	prevzatí záväzkov
	nadobudnutie majetkových podielov

* V prípade podnikovej kombinácie, pri ktorej ide o prevzatie čistých aktív podniku, účtovná jednotka nadobúda podnik resp. jeho časť tak ako je a teda nejde o prevzatie formou nadobudnutia podielu na vlastnom imaní.

Definícia podnikových kombinácií podľa IFRS 3 (2008) stanovuje kritériá podniku, ktorý zo vstupov a procesov vytvára výstupy, pričom výstupy sa nevyžadujú na to, aby bola existencia podniku uznaná. Vstupom sa rozumie ekonomický zdroj, ktorý sa

zúčastňuje na tvorbe výstupu (napríklad: dlhodobý majetok, zamestnanci, licencia a práva, technológia). Procesom je každý systém, štandard, protokol, pravidlo, ktoré vplyvom na vstupy môžu tvoriť výstupy (napríklad: stratégia, prevádzkové procesy, procesy riadenia zdrojov, nezaraďujú sa sem procesy mimo výroby ako administratíva, mzdové a účtovné systémy). Výstup vzniká vplyvom vstupov a procesov a výsledkom sa stáva výnos.

Integrovaný súbor činností a aktív vo fáze vývoja by nemusel mať výstupy. Ak nemá, nadobúdateľ by mal zvážiť ďalšie faktory, aby určil, či je daný súbor podnikom. Pre splnenie kritéria nemusia byť splnené všetky nasledovné faktory:

- začať uskutočňovať hlavné plánované činnosti,
- mať zamestnancov, duševné vlastníctvo a ostatné vstupy a procesy, ktoré by mohol uplatňovať na tieto vstupy,
- plniť plán s cieľom produkovať výstupy a
- byť schopný získať prístup k zákazníkovi, ktorí budú nakupovať tieto výstupy.

Pri realizácii podnikových kombinácií môže byť vznik vzťahu nadobúdateľa, ktorý sa stáva materskou účtovnou jednotkou a jemu podriadenej nadobúdanej účtovnej jednotky. Vo väčšine prípadov je dosť zrejme kto sa stáva v podnikovej kombinácii nadobúdateľom a kto nadobúdaným podnikom. Nadobúdateľ je spravidla podnik, ktorý ovláda, ktorý drží väčšinu hlasovacích práv, ten ktorý menuje vedenie a členov orgánov, ten ktorý riadi a určuje obchodnú politiku spoločnosti. Existujú aj prípady, keď je treba rozlišovať „ekonomického“ a „právneho“ nadobúdateľa. Príkladom je nákup väčšej spoločnosti malou spoločnosťou, aby tak väčšia dostala prístup na zahraničný trh. Právnym nadobúdateľom sa stáva malá spoločnosť, ktorá vlastní väčšinový podiel, avšak väčšia spoločnosť ekonomicky ovláda menšiu spoločnosť (tzv. reverzná akvizícia). Nadobúdateľ v tomto prípade dá prednosť ekonomickému pohľadu na vec¹.

Následkom vzniku vzťahu „nadobúdateľ – nadobúdaný“, nadobúdateľ je povinný postupovať pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky podľa IFRS 3 *Podnikové kombinácie*. Podiely v nadobudnutom podniku vykazuje nadobúdateľ vo svojej individuálnej účtovnej závierke ako investíciu do svojho nadobudnutého podniku v zmysle IAS 27 *Konsolidovaná účtovná závierka a individuálna účtovná závierka* zmenu v účtovaní je treba uviesť v poznámkach.

¹ ČERNÝ, M. R.- CVEČKOVÁ, M.- DEMČÁKOVÁ, I. 2007. Podnikové kombinácie. In *Účtovníctvo - audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2007, roč. 15, č. 5, s. 199.

Náklady na podnikovú kombináciu IFRS 3 definuje ako sumu, za ktorú musí nadobúdateľ zaplatiť pri nadobudnutí podniku. Keďže pri týchto spájaniach podnikov ide zväčša o veľké transakcie, môžu sa podniky dohodnúť na rôznych formách úhrady, napríklad²:

- časť sumy je splatená okamžite,
- časť sumy je splatená neskôr, napr. po 2 rokoch,
- časť úhrady sa môže uskutočniť formou emisie akcií spoločnosti M, a tieto akcie dostane dcéra ako formu úhrady za predané akcie,
- IFRS 3 vo verzii pred novelou (t.j. do 1.7.2009) povoľovala do tejto čiastky zahrnúť i priame náklady spojené s podnikovou kombináciou, napr. náklady na investičného bankára a poradenstvo, Od 1.7.2009 nie sú priame náklady spojené s podnikovou kombináciou súčasťou nákladov na podnikovú kombináciu. Ale sa účtujú priamo do konsolidovanej výsledovky.

Náklady na podnikovú kombináciu sa vypočítajú napríklad³ :

Náklady na podnikovú Kombináciu	=	čiasťka splatná ihneď + súčasná (diskontovaná) hodnota odloženej platby + fair value emitovaných akcií + priamo súvisiace náklady (len u akvizícií uskutočnených do okamžiku, kedy materská spoločnosť začne aplikovať novelizovanú verziu IFRS 3).
---------------------------------	---	--

² ČERNÝ, M. R.- CVEČKOVÁ, M.- DEMČÁKOVÁ, I. 2007. Podnikové kombinácie. In *Účtovníctvo - audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2007, roč. 15, č. 5, s. 199.

³ KRUPOVÁ, L.- VAŠEK, L.- ČERNÝ, M. R. 2005. *IAS/IFRS medzinárodné štandardy účtovníctva*. Praha: VOX, 2005, str. 597.

Náklady na podnikovú kombináciu sa spájajú s ocenením riadku (IV) nasledujúceho dôležitého účtovného vzťahu⁴:

(I)	MD Získané aktíva umiestnené v dcére
(II)	MD Goodwill
(III)	D Prevzaté záväzky a podmienené záväzky umiestnené v dcére
(IV)	D Vydaná hodnota za získanie dcéry (N na podnikovú kombináciu)

Pri spájaní podnikov sa stretávame s tromi základnými typmi podnikových kombinácií: *akvizícia, fúzia a konsolidácia*. Z pohľadu ekonomickej teórie sa za podnikovú kombináciu pokladajú akvizície a fúzie. K dôležitosti týchto spojení však môžeme pripísať významnosť, že dokážu rýchlo pretransformovať portfólio podnikových zdrojov. A teda nadobúdateľ naberá okamžitú možnosť a prístup k právam, technológiám, zamestnancom prípadne i cenám, distribučným sieťam atď.. Je nevyhnutné si však uvedomiť aj riziko možného neúspechu splynutia/zlúčenia podniku, ktoré sa prejavia vo výsledkoch firmy, vernosti zamestnancov alebo reakciou kapitálového trhu.

Pri expanzii na trhu má podnik dve voľby:

- možnosť expandovať rozšírením a zväčšením objemu produkcie, obchodu a iných operácií. Podnik musí investovať do projektu nový kapitál,
- druhou voľbou pre podnik sa stáva kúpa iného podniku. Integráciou dvoch rozdielnych subjektov vznikajú podniku rozdielne náklady. Tie závisia od vzájomnej kompatibility.

Prvým typom podnikovej konsolidácie je *akvizícia*. Ide o podnikové kombinácie, kedy kúpou spoločnosti má nadobúdateľ v úmysle získať väčšinový podiel firmy alebo jej čisté aktíva. Menej typická situácia nastáva ak nadobúdateľ odkúpi len časť spoločnosti napr. prevádzku, typ výroby, ktoré tvoria samostatný ekonomický celok, aj keď v tomto prípade nejde o samostatný podnik. Akvizíciou nadobúdateľ nemení štruktúru ani činnosť nadobúdaných podnikov, existencia nadobudnutých podnikov ostáva zachovaná v pôvodnom stave.

⁴ ČERNÝ, M. R.- CVEČKOVÁ, M.- DEMČÁKOVÁ, I. 2007. Podnikové kombinácie. In *Účtovníctvo - audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2007, roč. 15, č. 5, s. 200.

Ide teda o *ovládnutie* podniku väčšinovým podielom práv nadobúdateľa vo svojom nadobudnutom podniku. Tento väčšinový podiel je spravidla nad 50%, avšak v niektorých prípadoch to nemusí znamenať to, že podnik je nadobúdateľom ovládaný. Ak existujú medzi akcionármi zmluvy o kolektívnom rozhodovaní, či práva veta.

Zásadné dôvody koncentrácie podnikov sú :

- zlučovanie výroby a služieb do čoraz menšieho počtu veľkopodnikov,
- postupovanie globalizácie a liberalizácie trhov,
- nerovnomerný vývoj v jednotlivých odvetviach, regiónov a ekonomík ako celku,
- spájanie vedúcich firiem medzi sebou alebo odchodom slabších z trhu,
- je spätá tiež s centralizáciou kapitálu, rozvojom konkurencie a snahou čo najefektívnejšie zhodnotiť kapitál.

Tento vzťah je zachytený v účtovnom zápise, ktorý do svojej konsolidovanej závierky zahŕňa nadobúdateľ v okamihu keď 100% ovládne svojho nadobúdateľa (nie je tu však zohľadnený menšinový podiel spoločnosti), nazýva sa **základná akvizičná rovnica**. Pre presnosť ide o základnú akvizičnú rovnicu, kde ide o 100% začlenenie nadobúdanej spoločnosti do konsolidácie nadobúdateľa a to v tom prípade, ak sú náklady na podnikovú kombináciu vyššie ako je suma reálnej hodnoty nadobudnutých aktív mínus reálne hodnota prevzatých záväzkov. Teda ide o rovnicu uskutočnenú u akvizície 100% dcéry, z ktorej vzniká goodwill.

V konsolidovanom celku definovanom ako vzťah nadobúdateľa a nadobúdaného podniku sa konsolidovaná účtovná závierka zostavuje na základe jednotlivých individuálnych účtovných výkazov – *úplná metóda konsolidácie*. Pri tejto metóde dochádza ku konsolidácii kapitálu, záväzkov, medzivýsledkov, nákladov a výnosov, ak vznikne rozdiel (napr. goodwill). V tom prípade, ak ide o pridružené podniky, pričom na vrchole konsolidovaného celku je nadobúdateľ, pri konsolidácii sa uplatňuje metóda vlastného imania. Podiely v spoločnom podnikaní sa konsolidujú metódou vlastného imania alebo podielovou metódou.

Druhým typom podnikovej kombinácie je *fúzia*. Tak ako pri akvizícii dochádza k vzniku vzťahu nadobúdateľ – nadobúdaný podnik. Rozdiel môžeme sledovať v tom, že nadobúdaný podnik prestáva existovať. Pri fúziách, kde zaniká aspoň jeden z kombinujúcich sa podnikov, môžu nastať pri presune čistých aktív dva druhy fúzií. Fúzia vytvorená

zlúčením alebo splynutím. Pri fúzii zlúčením sa podniky vopred dohadnú na kurze akcií novej spoločnosti, ktoré budú zamenené za akcie zaniknutej spoločnosti. Pri splynutí prechádzajú všetky aktíva, pasíva, majetok a záväzky do novovzniknutého podniku.

Tretím typom podnikovej konsolidácie je *konsolidácia*. Ide o spojenie dvoch alebo viacerých podnikov, kde zanikajú všetky kombinujúce sa podniky a vzniká úplne nová účtovná jednotka, ktorá nadobúda všetky právomoci a aktíva.

Pri podnikových kombináciách mohlo dôjsť aj k *zlúčeniu (splynutiu) podielov spoločností*. Podľa IAS 22 to bola podniková kombinácia definovaná ako spojenie kombinujúcich sa podnikov, v ktorých akcionári získavajú kontrolu nad všetkými alebo efektívne všetkými čistými aktívami a činnosťami s cieľom dosiahnutia trvalej vzájomnej spoluúčasti na rizikách a úžitkoch kombinovanej jednotky, pričom žiadna zo strán nemôže byť identifikovaná ako nadobúdateľ.

Spojenie dvoch rovnocenných spoločností, kde jedna zo spoločností si ponecháva svoje obchodné meno a ziskava imanie pridružujúcej sa firmy a druhá spoločnosť existenčne zaniká ako účtovná jednotka a stáva sa súčasťou prvej je stanovené ako zlúčenie podnikov. Pri splynutí jednej alebo viacerých spoločností dochádza k zaniknutiu podnikov a ich imanie prechádza na inú „novú“ spoločnosť, ktorá sa svojim vznikom stáva nástupcom zanikajúcich spoločností.

Typy podnikových kombinácií:

➤ *podniková kombinácia realizovaná vo fázach*

Podľa IFRS 3 (2004) mohla podniková kombinácia zahŕňať viac ako jednu výmennú transakciu, napríklad, ak došlo k postupnému nákupu akcií spoločnosti. Každá takáto transakcia bola posudzovaná osobite a pri stanovení sumy goodwillu, súvisiaceho s touto transakciou, sa ku každému dátumu používal dátum transakcie náklady transakcie a informácie o reálnej hodnote.

Ak podniková kombinácia obsahovala viac než jednu výmennú transakciu, reálne hodnoty identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného sa ku každému dátumu výmennej transakcie mohli odlišovať.

Podľa IFRS 3 (2008) je kombinácia realizovaná vo fázach charakterizovaná ako prevzatie kontroly nadobúdateľa nad nadobúdaným subjektom, kde už pred kombináciou

vlastnil podiel na vlastnom imaní, takúto transakciu definujeme ako podniková kombinácia realizovaná vo fázach. Napríklad: nadobúdateľ vlastní 20%-ný podiel na vlastnom imaní podniku X a následne odkúpi ďalších 40% podniku X, s týmto podielom môže ovládnuť podnik. Takúto podnikovú kombináciu IFRS 3 (2008) označuje za realizovanú vo fázach alebo postupným nadobudnutím. Nadobúdateľ oceňuje podiely v reálnej hodnote ku dňu nadobudnutia a zisk alebo stratu vykáže vo výsledku hospodárenia.

➤ *spätne akvizície*

K spätnej akvizícii dochádza podľa návodu stanoveného podľa IFRS 3 (2008). Aby sa transakcia považovala za spätnú akvizíciu, účtovná jednotka, ktorej podiely na vlastnom imaní sa nadobúdajú (nadobúdaný subjekt), musí byť na účtovné účely nadobúdateľom. K spätnej akvizícii dochádza aj vtedy, ak sa účtovná jednotka chce stať verejne obchodovanou účtovnou jednotkou, ale nechce registrovať svoje podiely na vlastnom imaní. Na dosiahnutie tohto cieľa súkromná účtovná jednotka (nadobúdaný subjekt z právneho hľadiska) dohodne nadobudnutie svojich podielov na vlastnom imaní verejne obchodovanou jednotkou výmenou (nadobúdateľ z právneho hľadiska) za podiely na vlastnom imaní verejne obchodovanej účtovnej jednotky.

Takáto podniková kombinácia musí zodpovedať definícii podniku, vykazovať a oceňovať podľa IFRS 3, tak ako aj vykazovať goodwill.

Podľa IFRS 3 (2004), ak sa vytvoril nový podnik, ktorý emitoval majetkové nástroje za účelom realizácie podnikovej kombinácie, jeden z kombinujúcich sa podnikov, ktorý predtým existoval, sa na základe dostupných dôkazov považoval za nadobúdateľa. Pri kombinácii viac než dvoch kombinujúcich podnikov, sa považoval na základe dostupných dôkazov za nadobúdateľa podnik, ktorý existoval už pred kombináciou.

Podniková kombinácia realizovaná bez prevodu plnenia je podniková kombinácia, ktorá uplatňuje metódu akvizície a vzniká bez toho, aby nastal prevod plnenia. Sú to napríklad situácie:

- nadobudnutý subjekt spätne odkúpi pre existujúceho investora (nadobúdateľa) dostatočný počet svojich vlastných akcií, s cieľom dosiahnuť ovládnutie,
- skončí sa platnosť práv menšinového veta, ktoré predtým znemožňovali nadobúdateľovi ovládnuť nadobudnutý subjekt, v ktorom nadobúdateľ držal väčšinové hlasovacie práva,

- nadobúdateľ a nadobudnutý subjekt sa dohodnú na skombinovaní svojich podielov len prostredníctvom zmluvy. Nadobúdateľ tak k dátumu nadobudnutia, alebo predtým, neprevedie výmenu za ovládanie nadobúdaného subjektu žiadne plnenie a nedrží podiely na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu. Napríklad spojenie dvoch podnikov v rámci dohody o zviazanosti alebo vytvorenie duálnej kótovanej korporácie.

Podnikové kombinácie, ktoré boli vyňaté z pôsobnosti IFRS 3 (2008) v rámci druhej fázy Projektu podnikových kombinácií:

- *podnikové kombinácie spoluovládaných účtovných jednotiek,*

Podnikové kombinácie spoluovládaných účtovných jednotiek alebo podnikov sú kombinácie ovládané jednou stranou alebo stranami pred uskutočnením podnikovej kombinácie a po nej, a toto ovládanie nie je prechodné. Táto podniková kombinácia nepatrí do pôsobnosti IFRS 3, ak má skupina jednotlivcov v dôsledku zmluvných dohôd spoločnú právomoc riadiť finančné a prevádzkové politiky každého z kombinujúcich sa podnikov tak, aby skupina získala úžitky z jeho činností a táto právomoc nie je dočasná.

Podnik môže ovládať jednotlivca alebo skupina na základe zmluvy. Takýto jednotlivci nemusia podliehať požiadavkám na finančné vykazovanie rôznych IFRS. Preto nemusia ani byť zahrnuté do tej istej konsolidovanej účtovnej závierky.

- *podnikové kombinácie zahrňajúce iba podielové združenia alebo združenia výlučne prostredníctvom zmluvy (vzájomný podnik),*

Požiadavky pre uplatnenie IFRS 3 (2008) prospektívne má vplyv pre takéto podnikové kombinácie tvorené zmluvou a ich nadobudnutie bolo pred uplatnením tohto štandardu, na klasifikáciu účtovnej jednotky, vykazovanie goodwillu (negatívneho goodwillu).

- *kombinácie, ktoré tvoria vykazujúce jednotky na základe zmluvy, bez nadobudnutia vlastníckych práv.*

1.3 Historický vývoj podnikových kombinácií podľa IFRS

Pre úpravu podmienok porovnateľnosti informácií podnikových kombinácií bolo treba vypracovať štandard pre zjednotenie vykazovania.

Výborom pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB) bolo v novembri 1983 schválené **IAS 22 Podnikové kombinácie**, tento štandard nadobúdal účinnosť 1.1. 1985. Počas doby platnosti bol viackrát novelizovaný a v priebehu tohto obdobia boli k štandardu vydané aj tri usmernenia, interpretácie SIC:

➤ **SIC 9 Podnikové kombinácie** klasifikácia buď ako akvizícia alebo zlúčenie podielov (Business Combinations – Classification either as Acquisitions or Unitings of Interests). Interpretácia SIC 9 sa venovala v prvom rade kritériám pre odlíšenie akvizície a zlúčenia podielov, a teda či môže byť nadobúdateľ identifikovaný, t.j. či akcionári jedného z kombinácie podnikov získavajú kontrolu nad nadobúdaným subjektom. Podnikové kombinácie zhodnocovali a klasifikovali všetky relevantné skutočnosti a okolnosti transakcie. Usmernenia uvedené v IAS 22 uvádzali príklady dôležitých faktorov, ktoré bolo treba zvážiť.

➤ **SIC 22 Podnikové kombinácie** následné úpravy prvotne vykázaných reálnych hodnôt a prvotne vykázaného goodwillu (Business Combinations – Subsequent Adjustment of Fair Values and Goodwill Initially Reported). Za veľmi obmedzených okolností, IAS 22 umožňoval následné uznanie identifikovateľného majetku a záväzkov, ktoré neboli zachytené v pôvodnom zaúčtovaní akvizície v rámci nákupnej. Metódy stanovili prvotne vykázaný goodwill alebo záporný goodwill. SIC 22 sa zameriaval aj na prezentáciu a zverejnenie takejto úpravy.

➤ **SIC 28 Podniková kombinácia** – „dátum výmeny“ a objektívna hodnota podielových nástrojov (Business Combinations – Date of Exchange and Fair Value of Equity Instruments). Zaoberal sa tým, kedy 'dátum výmeny' nastane, kde boli akcie emitované pri akvizícii. Dátum výmeny bol zhodný s dátumom nadobudnutia - to je dátum, keď nadobúdateľ získa kontrolu nad čistým majetkom a operáciami nadobúdaného podniku. SIC 28 sa tiež zaoberal, kedy je potrebné vziať do úvahy iný dôkaz a oceňovacie metódy. Výklad uvádzal, že zverejnená cena k dátumu výmeny poskytuje najlepší dôkaz o reálnej hodnote nástroja a mala by byť použitá, s výnimkou neobvyklých okolností.

Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB) ako nástupca IASC vypracovala v roku 2001 Projekt podnikových kombinácií. Projekt mal dve fázy: prvá fáza bola ukončená prijatím **IFRS 3 – Podnikové kombinácie** s účinnosťou od 31.3.2004, ktorý nahradil v plnom rozsahu IAS 22 a jeho interpretácie. K zmenám, ktoré prinášal IFRS 3, patrilo najmä spresnenie niektorých pojmov, ale aj zníženie počtu prípustných variantov klasifikácie foriem podnikových kombinácií, čo viedlo aj k zjednodušovaniu postupov účtovania a vykazovania skutočností s ňou súvisiacich. IFRS zároveň vymedzoval a spresňoval samotný pojem „podniková kombinácia“. Zmena nastala aj v metóde účtovania. IFRS 3 uplatňoval už len jednu metódu, ktorá sa používala už v Austrálii, Kanade a USA. Pre náročnosť problematiky je dôležité používanie iba jednej metódy namiesto viacerých alternatívnych metód. V nadväznosti na tento IFRS boli revidované taktiež IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* a IAS 38 *Nehmotný majetok*.

Okruhy, ktoré boli vyňaté z prvej fázy boli: podnikové kombinácie spoluovládaných účtovných jednotiek, podnikové kombinácie zahŕňajúce iba podielové združenia alebo združenia výlučne prostredníctvom zmluvy (vzájomný podnik), podnikové kombinácie, ktoré tvoria vykazujúce jednotky na základe zmluvy, bez nadobudnutia vlastníckych práv.

V rámci druhej fázy Projektu podnikových kombinácií vydala IASB v júni 2005 návrh zmien IFRS 3 *Podnikové kombinácie*. Tento návrh mal nahradiť už existujúci IFRS 3 z roku 2004. IFRS 3 bol novelizovaný v januári 2008, ktorý nadobudol platnosť 1.7. 2009.

Súčasne s návrhom zmien podnikových kombinácií, mali nastať zmeny aj v štandardoch IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka* a IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok* a IAS 19 *Zamestnanecké požitky*, avšak neboli novelizované.

2. Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Záverečná práca a zaoberá problematikou podnikových kombinácií podľa IFRS. Sleduje vývoj účtovania podnikových kombinácií a následne ich porovnáva.

Cieľom záverečnej práce je analyzovať a porovnať vývoj účtovného zobrazenia podnikových kombinácií podľa IAS 22, IFRS 3 (2004) a IFRS 3 (2008). Za účelom takto stanoveného cieľa sme si určili nasledovné čiastkové ciele:

- analyzovať a charakterizovať druhy a typy podnikových kombinácií,
- analyzovať historický vývoj podnikových kombinácií podľa IFRS,
- analyzovať účtovné zobrazenia podnikových kombinácií podľa IAS 22 a účtovné zobrazenia podnikových kombinácií podľa IFRS 3 (2004),
- porovnávať výsledky účtovného zobrazenia IAS 22 a IFRS 3 (2004),
- analyzovať metódy účtovania podnikových kombinácií podľa IFRS 3 (2008) a porovnať zmeny a rozdiely IFRS 3 (2008) s IFRS 3 (2004).

Postup spracovania problematiky podnikových kombinácií:

Na začiatku si vyhl'adáme objektívne informácie o problematike podnikových kombinácií, aby sme sa čo najlepšie oboznámili s danou témou.

Analyzujeme podnikové kombinácie podľa IAS 22 a jej účtovné zobrazenie. Charakterizujeme jednotlivé typy podnikových kombinácií, ktoré IAS 22 používal. Rozpracujeme metódy účtovania podnikových kombinácií, samostatne pre akvizíciu a zlúčenie podielov. Definujeme základné kritériá pre identifikovanie nadobúdateľa pri akvizícii. Charakterizujeme povinnosti zverejňovania informácií podnikovej kombinácie.

Ďalej sa venujeme účtovnému zobrazeniu podnikových kombinácií podľa IFRS 3 (2004). Definujeme podnikovú kombináciu a prípady, na ktoré sa nevzťahuje. Analyzujeme nákupnú metódu a jej kroky detailnejšie rozoberieme. Charakterizujeme vznik goodwillu a prebytku podielu podnikových kombinácií. Porovnáme rozdiely a zmeny účtovného zobrazenia podnikových kombinácií IAS 22 a IFRS 3 (2004).

Na záver analyzujeme účtovné zobrazenia podľa novelizovaného IFRS 3 (2008). Charakterizujeme akvizičnú metódu podnikových kombinácií. Definujeme povinnosti zverejňovania informácií podnikovej kombinácie. Porovnávame rozdiely vo vývoji metódy IFRS 3 (2008) s IFRS 3 (2004).

Pri spracovaní diplomovej práce sme použili zdroje z internetu a z univerzitnej knižnice. Dôležitými informáciami sa stali články z časopisov, články zo zborníkov a monografie, príspevky zborníkov na CD-ROM. Napríklad: zborník a monografie Parišová, R.: Vývoj účtovania podnikových kombinácií podľa IAS/IFRS z roku 2007, alebo kniha Kroupová, L., Vašek, L., Černý, M.R. *IAS/IFRS medzinárodní standardy účetního výkaznictví* z roku 2005. Všetky použité zdroje sú zverejnené v zozname použitej literatúry, ktorá je súčasťou záverečnej práce.

Pre analyzovanie a porovnávanie informácií je nutné zovšeobecňovať poznatky a používať abstraktné myslenie, aby sme mohli vyselektovať nepodstatné a vylúčiteľné zložky, od užitočných a pre nás dôležitých. Pri vyhodnocovaní účtovného zobrazenia IAS 22 a IFRS 3 sme využili dedukčnú metódu t.j. postupovali sme od všeobecných informácií o podnikových kombináciách k ich spresneniu. Tieto informácie sme využili pri komparačnej metóde účtovného zobrazenia podnikových kombinácií. Pre prehľadnejšie poskytovanie informácií, sú niektoré záverečné výsledky zobrazené v tabuľkovej forme.

3. Výsledky práce a diskusia

Prvým IAS, ktorý upravoval podnikové kombinácie bol IAS 22 *Podnikové kombinácie*. Tento bol neskôr nahradený s IFRS 3 z roku 2004, ktorý priniesol nový prístup k podnikovým kombináciám. V súčasnosti je v platnosti novelizovaný IFRS 3 (2008).

3.1 Účtovné zobrazovanie podnikových kombinácií podľa IAS 22 a IFRS 3 (2004)

IAS 22 a IFRS 3 (2004) stanovoval cieľ, rozsah podnikových kombinácií, definoval samotné podnikové kombinácie a identifikáciu nadobúdateľa, ako aj využívanie rôznych metód účtovania, vykazovanie goodwillu a iných skutočností podnikových kombinácií.

3.1.1 Účtovné zobrazenie podnikových kombinácií podľa IAS 22

Cieľom IAS 22 *Podnikové kombinácie* bolo stanoviť vykazovanie podnikových kombinácií uskutočnených na základe spájania a zlučovania podnikov pre získanie kontroly. Kombinácia bola definovaná ako spojenie jednej alebo viacerých podnikov do jedného ekonomického celku. Nadobúdateľ sa snažil získať kontrolu nad čistými aktívami a činnosťou nadobúdaného podniku.

IAS 22 stanovil dva druhy podnikových kombinácií akvizíciu a zlúčenie podielov a k nim pridelila osobité metódy účtovania. Aj keď IAS 22 definoval dva druhy kombinácií, prakticky všetky podnikové kombinácie boli akvizíciou, aj keď rozlišoval zlúčenie podielov.

Akvizícia bola podniková kombinácia, v ktorých jeden z podnikov, nadobúdateľ, získal kontrolu nad čistými aktívami a činnosťami iného podniku, nadobúdaného, výmenou za prevod majetku, vzniku záväzku alebo vystavenie vlastného imania. Za akvizíciu sa považovala podniková kombinácia, kde jeden z kombinujúcich podnikov:

- získal viac ako polovicu hlasovacích práv druhého kombinujúceho podniku,
- mal právomoc nad viac ako jednou polovicou hlasovacích práv iného podniku v dôsledku dohody s ostatnými investormi,

- mal moc ovládať finančné a prevádzkové politiky v druhom podniku zo zákona,
- mal právo vymenovať alebo odvolať väčšinu členov predstavenstva alebo ekvivalentného riadiaceho orgánu druhého podniku,
- mal právomoc uplatniť väčšinu hlasov na zasadnutiach predstavenstva iného podniku.

Pri podnikovej kombinácii, ak bola problematická identifikácia nadobúdateľa, pre jeho určenie platili nasledovné usmernenia:

- reálna hodnota jedného z kombinujúcich podnikov bola výrazne väčšia ako ostatných,
- nadobúdateľom bol podnik, ktorý pri výmene hlasovaní kmeňových akcií poskytoval hotovosť,
- nadobúdateľom bol ten, kto ovládal podnik pri výbere manažérskeho tímu.

Akvizícia uplatňovala nákupnú metódu účtovania podnikovej kombinácie. Základné kroky nákupnej metódy boli:

- identifikácia nadobúdateľa,
- náklady akvizície,
- alokácia nákladov akvizície.

Nákupná metóda sa uskutočňovala ku *dňu nadobudnutia* (alebo *dátum akvizície*, bol deň, kedy nadobúdateľ prebral kontrolu nad nadobúdaným podnikom). Nadobúdateľ bol povinný k tomuto dňu vykázať vo výkaze ziskov a strát všetky výsledky od dátumu nadobudnutia a súvaha mala obsahovať identifikovateľný majetok a záväzky nadobúdaného podniku tak ako aj goodwill alebo záporný goodwill, ktorý vznikol pri akvizícii.

Náklady, ktoré vznikli nadobúdateľovi pri akvizícii podľa IAS 22 boli definované ako úhrn peňažných prostriedkov alebo ekvivalentov alebo reálna hodnota k dátumu výmeny za získanie kontroly nad druhým podnikom. Sem sa zahŕňali aj náklady, ktoré priamo súvisia s nákladmi na obstaranie ku dňu nadobudnutia.

Nadobúdateľ vykazoval nadobudnuté aktíva a záväzky nadobudnutého subjektu ku dňu nadobudnutia len vtedy, ak boli identifikovateľné (t.j. pri aktívach sa predpokladalo, že prinesú budúce ekonomické úžitky a dali sa spoľahlivo oceniť reálnou hodnotou).

K dátumu nadobudnutia boli vykázané s výnimkou rezerv na reštrukturalizáciu⁵ iba tie záväzky, ktoré vyplývali buď zo zámerov alebo činností nadobúdateľa, alebo budúcich strát alebo iných očakávaných nákladov, ktoré mali vzniknúť v dôsledku akvizície.

IAS 22 stanovoval všeobecné zásady pri určení reálnych hodnôt nadobúdaného identifikovateľného majetku a záväzkov. Pri alokácii nákladov akvizície rozlišoval základné riešenie a alternatívne riešenie. Tieto dve riešenia sa líšili prístupom k menšinovým podielom. Podľa základného riešenia sa menšinové podiely stanovili vo výške proporcionálneho podielu na účtovnej hodnote nadobúdaného pred akvizíciou. Podľa povoleného alternatívneho riešenia sa menšinové podiely stanovili vo výške proporcionálneho podielu na reálnej hodnote nadobudnutého ku dňu nadobudnutia⁶.

Pri podnikovej kombinácii, ktorá bola dosiahnutá postupnými nákupmi akcií (vo fázach), bola každá transakcia posudzovaná samostatne za účelom stanovenia reálnej hodnoty aktív a záväzkov nadobudnutého subjektu.

Prebytok nákladov na podnikovú kombináciu nad podielom nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku a záväzkov ku dňu nadobudnutia predstavoval vznik goodwillu. Ten bol vykazovaný ako nehmotný majetok ku dňu nadobudnutia.

Goodwill sa podľa IAS 22 odpisoval počas doby použiteľnosti. Hodnota goodwillu bola znižovaná o akumulované odpisy a straty. Existovala vyvrátiteľná domnienka, že doba životnosti je 20 rokov a odpisoval sa lineárnou metódou, ktorá bola stanovená ako najvhodnejšia. Dobu použiteľnosti mohol nadobúdateľ predĺžiť (napríklad v prípade, že je goodwill spojený s iným identifikovateľným majetkom alebo skupinou identifikovateľných majetkov). Doba a metódy odpisovania by mali byť revidované ku koncu každého účtovného obdobia.

Prebytok podielom nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku a záväzkov, ku dňu nadobudnutia nad nákladmi na podnikovú kombináciu

⁵ Nadobúdateľ bol povinný rozpracovať a vyhlásiť plán pre ukončenie alebo redukciu činností nadobúdaného subjektu a následne po akvizícii alebo schválení účtovnej závierky tento plán realizovať.

⁶ PARIŠOVÁ, R. 2007. Vývoj účtovania podnikových kombinácií podľa IAS/IFRS. In AIESA - participácia doktorandov na budovaní spoločnosti založenej na vedomostiach. Medzinárodná vedecká konferencia. AIESA - budovanie spoločnosti založenej na vedomostiach : 11. medzinárodná vedecká konferencia [elektronický zdroj]. Bratislava, 2007 : Fakulta hospodárskej informatiky EU.

predstavoval vznik negatívneho goodwillu. Ovládajúci podnik mal povinnosť znova posúdiť správnosť vykázaného negatívneho goodwillu. Tento typ goodwillu sa vykazoval v súvahe podľa IAS 22 v položkách aktív na zníženie hodnoty majetku podľa presne definovaných podmienok (muselo sa posúdiť, či súvisel s budúcimi stratami alebo nie a podľa toho sa účtoval do výnosov).

Zlúčenie (spojenie) podielov definoval IAS 22 ako podnikovú kombináciu, v ktorej akcionári kombinujúcich sa podnikov získali kontrolu nad všetkým spoločne. Získali spoločnú kontrolu nad čistými aktívami a činnosťou podnikov, tak ako vzájomného zdieľania rizík a výhod spojených s kombináciou. Žiadna zo strán nebola identifikovaná ako nadobúdateľ.

Proces zlúčenia (spojenia) podielov bolo možné vyjadriť⁷:

- zlúčenie podielov do spoločného fondu

$$\mathbf{VK \text{ podniku X} + VK \text{ podniku Y} = VK \text{ podniku Z}}$$

- agregovanie aktív a záväzkov

$$\mathbf{\Sigma \text{ Aktíva podniku X} + \Sigma \text{ Záväzky podniku X}}$$

$$\mathbf{\Sigma \text{ Aktíva podniku Y} + \Sigma \text{ Záväzky podniku Y}}$$

$$\mathbf{\Sigma \text{ Aktíva podniku Z} + \Sigma \text{ Záväzky podniku Z}}$$

Metóda zdruzenia podielov vyjadrovala dohodu o prevzatí kontroly nadobúdateľa nad aktívami a činnosťou nadobudnutého podniku.

$$\mathbf{\Sigma \text{ Aktíva podniku X} - \Sigma \text{ Záväzky podniku X} = VK \text{ podniku X}}$$

$$\mathbf{\Sigma \text{ Aktíva podniku Y} - \Sigma \text{ Záväzky podniku Y} = VK \text{ podniku Y}}$$

$$\mathbf{\Sigma \text{ Aktíva podniku Z} + \Sigma \text{ Záväzky podniku Z} = VK \text{ podniku Z}}$$

V podnikovej kombinácii sa vykazovali aktíva, záväzky a vlastné imanie podnikov v ich účtovných hodnotách. Upravovali sa jedine v tom prípade, keď bolo treba zosúladiť

⁷ VOMÁČKOVÁ, H. 1999. Podnikové kombinace podle mezinárodních účetních standardů. In *Účetnictví. Bilance*. ISSN 0139-5661, 1999, roč. 34, č. 4, s. 30.

bilančné politiky podnikov. Pri tejto metóde nevznikol a nevykazoval sa žiaden goodwill resp. negatívny goodwill.

Základné kritériá pre identifikovanie zlúčenia podielov (tieto podmienky museli byť splnené súčasne):

- veľká väčšina hlasovacích kmeňových akcií podnikov vstupujúcich do kombinácie bola vymenená alebo združená,
- reálna hodnota jedného z podnikov sa významne nelíšila od ostatných podnikov,
- akcionári každého podniku zachovali v podstate rovnaké hlasovacie práva a záujmy aké mali aj pred kombináciou.

Podľa IAS 22 sa zlúčenie podielov účtovalo metódu *združenia podielov*. Táto metóda stanovovala, že sa položky účtovných závierok konsolidujúcich subjektov za obdobie, v ktorom sa podniková kombinácia uskutočnila, budú vykazovať v účtovnej závierke konsolidujúcich podnikov tak, ako kedy boli konsolidované od začiatku kombinovania prvého prezentovaného obdobia.

Nadobúdateľ mal povinnosť zverejňovať informácie podnikovej kombinácie externým užívateľom. Pri zverejňovaní údajov bolo treba uviesť pri všetkých podnikových kombináciách:

- názvy a popisy kombinujúcich podnikov,
- metóda účtovania kombinácie,
- dátum účinnosti podnikovej kombinácie.

Pri akvizíciách bolo treba zverejňovať nasledovné údaje:

- percento hlasovacích práv nadobudnutých akcií,
- náklady na obstaranie, vrátane opisu kúpnej odplaty alebo podmienené splatenie,
- doba odpisovania goodwillu,
- položky, v ktorých sú zahrnuté goodwill a odpisy,
- odsúhlasenie účtovnej hodnoty goodwillu na začiatku a na konci účtovného obdobia,
- problémy pri stanovení hodnoty majetku a záväzkov.

Pri zlúčení podielov bolo treba zverejňovať nasledovné údaje:

- informácie o druhu a počte vydaných akcií,
- hodnoty aktív a záväzkov,

- výnosy, ostatné prevádzkové výnosy, mimoriadne položky a čistý zisk alebo stratu za každý podnik do dátumu kombinácie, ktoré boli zahrnuté v čistom zisku alebo strate uvedenej v kombinácii účtovnej závierky podniku.

3.1.2 Účtovné zobrazenie podnikových kombinácií podľa IFRS 3 (2004)

Cieľom IFRS 3 bolo špecifikovať finančné vykazovanie podniku, ktorý bude uskutočňovať podnikovú kombináciu. IFRS 3 (2004) vymedzoval pri účtovaní aj použitie jednotnej nákupnej metódy. Nadobúdateľ mal vykazovať identifikovateľné aktíva, prevzaté záväzky a podmienené záväzky v ich reálnej hodnote ku dňu nadobudnutia, tak ako aj testovanie goodwillu na zníženie hodnoty (neodpisuje sa).

Tento IFRS uplatňovali všetky podniky, nevzťahoval sa však na:

- podnikovú kombináciu, ktorá vznikla spojením samostatných jednotiek alebo podnikov za účelom spoločného podnikania, do formy joint venture, prípadne zakladali nový (IAS 31 – Podiely v podnikoch so spoločnou majetkovou účasťou),
- alebo išlo o podnikovú kombináciu kde dochádzalo k spojeniu jednotiek pod spoločnou kontrolou,
- podniková kombinácia zahŕňala dve alebo viac spoločných podnikov,
- spojenie podnikov, kde samostatné jednotky alebo podniky boli spojené na základe zmluvy bez získania vlastníckych práv (napríklad pri vytvorení dvojito kótovanej korporácie).

IFRS 3 (2004) identifikoval podnikovú kombináciu ako spojenie samostatne existujúcich podnikov do jedného vykazujúceho podniku. Výsledkom bolo získanie kontroly nadobúdateľa nad jedným alebo viacerými nadobudnutými podnikmi.

Podniková kombinácia sa mohla podľa IFRS 3 (2004) uskutočniť: kúpou iného podniku, kúpou majetku alebo časti majetku iného podniku v zostatkovej hodnote, prevzatím jeho záväzkov. Kombinácia sa mohla uskutočniť vydaním majetkových nástrojov (akcií), prevodom peňažných prostriedkov, ekvivalentov alebo iného majetku, prípadne kombináciou týchto spôsobov. Transakcia sa uskutočňovala medzi akcionármi kombinujúcich podnikov alebo jedným podnikom a akcionármi druhého podniku.

Podstatou podnikovej kombinácie mohla byť aj kúpa podielov na vlastnom imaní, pričom nadobúdateľ sa stal materským podnikom a prebral kontrolu nad dcérsym (nadobudnutý podnik) alebo išlo o nákup čistých aktív vrátane goodwillu iného podniku, v tejto situácii nemuselo dôjsť ku vzťahu materská a dcérska spoločnosť. Ak v podnikovej kombinácii nastal vzťah materská a dcérska spoločnosť, materský podnik mal povinnosť zostavovať svoju konsolidovanú účtovnú závierku podľa IFRS 3 a podiely v dcérskej účtovnej jednotke vykazoval v individuálnej závierke v súlade s IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka*.

Podnik získal kontrolu nad nadobudnutým podnikom ku dňu nadobudnutia, tento dátum nemusel byť totožný s dátumom získania vlastníckeho podielu – dátum (dátumy) výmeny. V tom prípade, ak podniková kombinácia zahŕňala viac ako jednu výmennú transakciu, dátum výmeny je dátumom, ku ktorému dôjde k vykázaniu investícii každej jednej výmennej transakcie nadobúdateľa v účtovnej závierke.

IFRS 3 (2004) neuplatňoval účtovanie spoločníkov, týkajúce sa podielov v spoločnom podnikaní.

IFRS 3(2004) sa v súvislosti s podnikovou kombináciou účtoval jedinou metódou t.j. všetky podnikové kombinácie museli byť vykazované *nákupnou metódou*⁸ (purchase method).

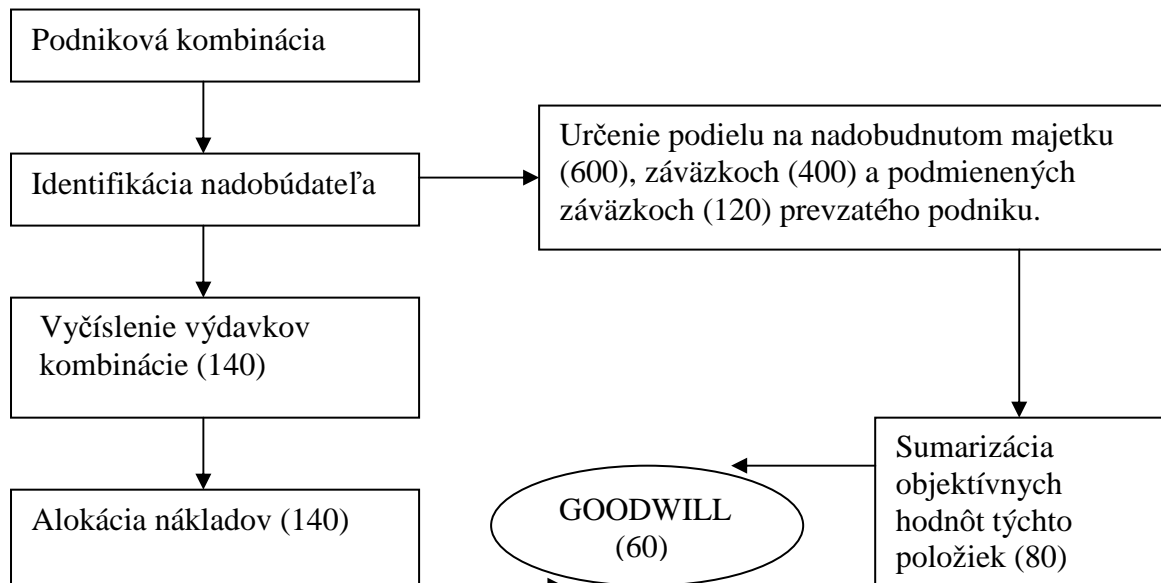
Nákupná metóda spočívala v tom, že pri účtovaní a vykazovaní sa zohľadňoval pohľad nadobúdateľa, ktorý si kúpou obstarával čisté aktíva a identifikoval jednotlivé súčasti nadobudnutých aktív, záväzkov a podmienených záväzkov. Pri tomto postupe sa identifikácia neobmedzovala iba na tie položky, ktoré boli uvádzané v pôvodnej súvahe nadobudnutého subjektu, ale na všetky, ktoré spĺňali podmienky IFRS 3 (2004) na ich identifikáciu. Na oceňovanie aktív a záväzkov nadobúdateľa nemala transakcia vplyv, a tiež sa nevykazovali dodatočné aktíva a záväzky nadobúdateľa ako výsledok transakcie, pretože neboli predmetom transakcie.

⁸ V praxi sa tento pojem vyskytuje ako negatívny goodwill alebo „bedwill“, nákupná metóda používa napr. štandard .IFRS 4.

Nákupná metóda pozostávala z troch základných súčastí:

- identifikácia nadobúdateľa,
- stanovenie nákladov podnikovej kombinácie,
- alokácia (k dátumu nadobudnutia) nákladov podnikovej kombinácie na nadobudnutý majetok, prevzaté záväzky a podmienené záväzky.

Schéma: postupu pri metóde nákupu⁹



Obstarávacie náklady vynaložené na podnikovú kombináciu sa alokovali na identifikovateľné položky aktív, záväzkov a podmienených záväzkov a následne sa určil goodwill resp. negatívny rozdiel.

Identifikácia nadobúdateľa

Povinnosť identifikácie nadobúdateľa bola pri každej podnikovej kombinácii nutnou súčasťou. Kombinujúci podnik sa stal nadobúdateľom, ak získal väčšinový podiel na hlasovaní s možnosťou vykonávania kontroly. Kontrolu mohol získať nadobúdateľ aj v tom prípade, ak nebol vlastníkom väčšinového podielu hlasovacích práv a to v tom prípade ak kombináciou nadobúdateľ získal:

⁹ TUMPACH, M. 2006. *Medzinárodné štandardy na zostavenie závierky IFRS/IAS*. 1. vyd. Bratislava: Edícia Ekonómia, 2006. 248 s. ISBN 80-8078-072-2, str. 237.

- kontrolu nad viac ako polovicou hlasovacích práv na základe dohody s ostatnými investormi,
- právomoc riadiť a mať zásadné rozhodnutia pri finančných a prevádzkových zámeroch druhého podniku na základe štatútu alebo dohody,
- právomoc menovať a odvolávať viac ako polovicu členov predstavenstva prípadne iného riadiaceho a štatutárneho orgánu podniku,
- právomoc mať viac ako polovicu hlasov na zhromaždení predstavenstva prípadne iného ekvivalentného orgánu.

Aj keď identifikácia nadobúdateľa bola v mnohých situáciách jasná, stanovil IFRS 3 (2004) príznaky existencie nadobúdateľa pri podnikovej kombinácii:

- nadobúdateľom sa stal ten podnik, ktorého reálna hodnota bola podstatne vyššia ako reálna hodnota nadobúdaného podniku resp. skupiny,
- nadobúdateľom sa stal ten podnik, ktorý za hlasovacie práva podniku ponúkal príslušnú protihodnotu formou peňažných prostriedkov, ekvivalentov alebo iný majetok,
- nadobúdateľom sa stal ten podnik, ktorý bol dominantný pri obsadzovaní postov výkonného manažmentu podniku.

Podľa IFRS 3 (2004) podnikové kombinácie, ktorých majetkové podiely boli nadobudnuté a nadobudnutým bol emitujúci podnik, bežne nazývame spätné akvizície. Pri vytvorení nového podniku emitujúceho majetkové nástroje bol nadobúdateľom podnik, ktorý už predtým existoval.

Stanovenie nákladov podnikovej kombinácie

Tento krok v rámci nákupnej metódy nasledoval po identifikácii nadobúdateľa. Išlo o vyčíslenie výdavkov, ktoré sa podieľali na podnikovej kombinácii.

Schéma výdavkov na podnikovú kombináciu¹⁰:

Výdavky podnikovej kombinácie (650)	Objektívna hodnota stanovená ku dňu uskutočnenia plnenia (600)	Odobraných aktív (300)	Vynaložených v súvislosti s ovládnutím nadobudnutého o subjektu
		Vzniknutých záväzkov (200)	
		Podmienených nástrojov emitovaných nadobúdateľom (100)	
Všetky výdavky, ktoré možno priamo priradiť k podnikovej kombinácii (50)			

Poznámka: IFRS 3 explicitne uvádzal, že súčasťou výdavkov vynaložených v súvislosti s podnikovou kombináciou nebola všeobecná správna režia, ktorá sa vykazovala v plnom rozsahu ako náklad bežného obdobia (ovplyvňujúceho výsledok hospodárenia). Rovnako neboli súčasťou týchto výdavkov ani náklady súvisiace s emisiou podielových nástrojov vydaných v rámci podnikovej kombinácie a náklady súvisiace so vznikom a zabezpečením finančných záväzkov.

Nadobúdateľ oceňoval náklady podnikovej kombinácie ako sumu:

- reálnych hodnôt poskytnutých ku dňu nadobudnutia poskytnutého majetku, nadobudnutých záväzkov a nadobúdateľom emitovaných majetkových nástrojov,
- všetkých nákladov priamo sa podieľajúcich na podnikovej kombinácii.

V prípade, ak podniková kombinácia nemala rovnaký dátum výmeny a dátum nadobudnutia a kombinujúca transakcia prebiehala vo viac ako jednej transakcii (vo fázach), náklady na kombináciu boli úhrnom nákladov jednotlivých transakcií.

Ak bola podniková kombinácia realizovaná formou výmeny majetkových nástrojov a reálna hodnota sa pri týchto nástrojov nedala spoľahlivo oceniť podľa aktuálnych trhových cien, zohľadňovali sa pri určovaní faktory ako proporcionálny podiel na reálnej hodnote nadobúdateľa alebo nadobúdaného subjektu alebo peňažné vyrovnanie, ponúknuté vlastníkom nadobúdaného subjektu, prípadne vyrovnanie cez majetkové nástroje. Rovnako sa stanovila reálna hodnota aj vtedy, ak nebola stanovená cena kótových podielových nástrojov, alebo ak nadobúdateľ vedel preukázať, že zverejnené ceny neboli spoľahlivým indikátorom pre stanovenie reálnej hodnoty.

¹⁰ TUMPACH, M. 2006. *Medzinárodné štandardy na zostavenie závierky IFRS/IAS*. 1. vyd. Bratislava: Edícia Ekológia, 2006 248 s. ISBN 80-8078-072-2, str. 238.

Ďalšie usmernenia reálnej hodnoty majetkových nástrojov boli definované v súlade s IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie*.

K podnikovej kombinácii sa priradzovali náklady, ktoré sa priamo podieľali na kombinácii. Náklady podnikovej kombinácie nezahŕňali administratívne náklady, náklady na udržanie oddelenia pre akvizíciu a ostatné náklady, ktoré sa nemohli priamo priradiť ku danej kombinácii, vykazovali sa ako náklady v čase vzniku.

Súčasťou podnikovej kombinácie bolo aj emitovanie záväzkov (majetkových nástrojov) podniku, vznikajúcich nákladov na spracovanie a emitovanie finančných záväzkov (majetkových nástrojov), ktoré sa nepriradzovali ku kombinácii, a preto sa nevykazovali ako náklady podnikovej transakcie.

Ak zmluva o podnikovej kombinácii umožňovala úpravu nákladov, ktorá bola podmienená budúcimi udalosťami, mala sa úprava zahrnúť do nákladov k dátumu nadobudnutia, bola splnená podmienka pravdepodobnosti vzniku a jeho spoľahlivosti ocenenia úpravy. Náklady na podnikovú kombináciu bolo potrebné upraviť, ak by k budúcim udalostiam neprišlo, prípadne bolo treba prehodnotiť odhad.

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

Nadobúdateľ k dátumu nadobudnutia alokoval náklady na podnikovú kombináciu, ktoré boli ocenené ako súhrn reálnych hodnôt nadobudnutého majetku, prevzatých záväzkov a podmienených záväzkov k tomuto dátumu a splňali kritériá pre ich vykázanie. Výnimkou bol majetok držaný na predaj, ktorý sa vykazoval v reálnej hodnote bez nákladov na predaj v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*. Podmienky pre vykázanie aktív a záväzkov boli: ich existencia k dátumu nadobudnutia a ich spoľahlivé ocenenie reálnou hodnotou.

Kritériá pre splnenie vykazovania identifikovateľného majetku, prevzatých záväzkov a podmienených záväzkov ku dňu nadobudnutia podľa IFRS 3 boli:

- v tom prípade, ak bol majetok inej podstaty ako nehmotný majetok, bolo pravdepodobné, že akékoľvek súvisiace budúce ekonomické úžitky by plynuli v prospech nadobúdateľa a boli spoľahlivo oceníteľné reálnou hodnotou,

- v prípade iných ako podmienených záväzkov, bolo pravdepodobné, že na vyrovnanie týchto záväzkov bolo potrebné zníženie zdrojov obsahujúcich ekonomické úžitky a reálnu hodnotu bolo možné spoľahlivo stanoviť,
- v prípade nehmotného majetku a podmienených záväzkov sa ich reálna hodnota dala spoľahlivo oceniť.

Pre účely alokácie nákladov na podnikovú kombináciu nadobúdateľ považoval nasledovné ocenenia za reálnu hodnotu podľa IFRS 3 (2004)¹¹:

- *finančné nástroje* - ak boli obchodované na aktívnom trhu, používala sa súčasná trhovú cena. Pokiaľ išlo o finančné nástroje neobchodované na aktívnom trhu nadobúdateľ používal odhady vychádzajúce z ukazovateľov P/E (Price/Earning)¹², výnosnosti dividend a očakávanej miery rastu porovnateľných nástrojov podobných subjektov,
- *pohľadávky, užitočné zmluvy* - nadobúdateľ používal diskontnú sumu dlžnej sumy, prípadne zníženu o hodnotu vyjadrujúcu očakávané straty z nevykonalnosti pohľadávok a nákladov na jej vymáhanie, diskontná sadzba mala byť primeraná a zodpovedať súčasným okolnostiam,
- *Zásoby* - materiál nadobúdateľ oceňoval reprodukčnou obstarávacou cenou. Nedokončenú výrobu predajnou cenou zníženou o náklady na dokončenie, náklady na odbyt a primeranú ziskovú prirážku, táto prirážka sa stanovila na základe podobných výrobkov a tovaru,
Pre oceňovanie výrobkov a tovaru používal predajnú cenu zníženú o náklady na odbyt a primeranú ziskovú prirážku, táto prirážka sa stanovila na základe podobných výrobkov a /alebo tovaru,
- *pozemky a budovy* sa oceňovali trhovou cenou,
- *pre zariadenia a stavby* nadobúdateľ použil trhovú cenu stanovenú na základe znaleckého odhadu, v prípade špecifického charakteru a/alebo limitovaného trhu s týmito aktívami sa vychádzalo z reprodukčnej zostatkovej hodnoty,
- *nehmotné aktíva* - ak existoval aktívny trh – spôsobom stanoveným v IAS 38 pri ňom sa vychádzalo zo súčasnej ceny dopytu, ak táto cena nebola známa vychádzalo sa z ceny transakcií uskutočnených v nedávnej minulosti (podmienky

¹¹ Zpracované podľa: TUMPACH, M. 2006. *Medzinárodné štandardy na zostavenie závierky IFRS/IAS*. 1. vyd. Bratislava: Edícia Ekonomía, 2006 248 s. ISBN 80-8078-072-2, str.239.

¹² P/E dáva do pomeru trhovú cenu akcie k výnosom, ktoré z akcie plynú (vyjadrené ukazovateľom EPS).

ekonomického prostredia sa však nesmeli zásadne zmeniť). Aktívny bol trh, na ktorom sa obchodovalo s homogénnymi položkami, v každom čase bolo na ňom možné nájsť zainteresovaných kupujúcich a predávajúcich a ceny boli dostupné verejnosti.

Ak neexistoval aktívny trh – suma, ktorú nadobúdateľ za dané aktívum zaplatil v nezávislej transakcii medzi dobrovoľne zainteresovanými stranami. Vychádzalo sa z lepšie dostupných informácií alebo z diskontovaných peňažných trhov, ktoré plynuli z daného aktíva, alebo z multiplikátorov zohľadňujúcich napr. vzťah medzi hodnotou aktív a výnosmi z neho plynúcimi,

- *aktíva a záväzky zamestnaneckých požitkov* - nadobúdateľ používal súčasnú hodnotu povinnosti zo stanovených požitkov znížených o objektívnu hodnotu všetkých aktív daného programu (ale iba v rozsahu, v ktorom by tieto aktíva plynuli naspäť účtovnej jednotke, alebo by predstavovali zníženie jeho príspevku),
- *daňové pohľadávky a záväzky* - oceňoval sa sumou daňového úžitku, vyplývajúceho z daňových strát alebo daní splatných na zisk (stratu) v súlade s IAS 12 *Dane z príjmu*, pričom sa vychádzalo z pohľadu kombinovaného subjektu (t.j. tak nadobúdateľa ako aj nadobúdaného podniku). Vyčísloval sa až po zohľadnení možného vplyvu precenenia aktív, záväzkov a podmienených záväzkov na ich objektívnu hodnotu a nediskontoval sa,
- *zmenky z obchodného styku, dlhodobé úvery, záväzky, časovo rozlíšené záväzky a ostatné splatné nároky* sa oceňovali súčasnými hodnotami súm vyplatených pri splatení záväzku,
- *nevýhodné zmluvy a ostatné identifikovateľné záväzky* sa oceňovali súčasnými hodnotami súm vyplatených pri splatení záväzku,
- *podmienené záväzky*¹³ nadobúdateľ oceňoval sumou, ktorú by zaplatila tretia strana za prevzatie týchto podmienených záväzkov,

Menšinové podiely v nadobudnutom podniku sa vykazovali ako menšinový podiel na reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov, ktoré spĺňali kritériá IFRS 3 (2004) na vykazovanie.

¹³ Podmienené záväzky sa vykazujú len vtedy, ak sa dajú spoľahlivo oceniť. Po prvotnom vykázaní by sa mali tieto záväzky zohľadniť v hodnote, ktorá je vyššia z dvoch nasledujúcich súm: a/ sumy, ktorá by bola vykázaná podľa IAS 37 b/ sumy vykázanéj pri prvotnom vykázaní, zníženej o prípadnú amortizáciu (v súlade s IAS 18)

Identifikovateľný majetok a záväzky nadobúdaného podniku predstavovali všetok majetok a záväzky nadobúdaného podniku, ktoré existovali ku dňu nadobudnutia. Mohol taktiež zahŕňať majetok a záväzky, ktoré predtým v účtovnej závierke nadobudnutého podniku nevykazovali, pretože pred akvizíciou nespĺňali podmienky vykazovania.

V rámci IFRS 3 (2004) sa ďalej taktiež sledovali aj záväzky nadobúdaného podniku na obmedzenie alebo ukončenie aktív tzv. záväzky na reštrukturalizáciu, nehmotný majetok nadobudnutého podniku a podmienené záväzky.

Nadobúdateľ vykazoval záväzky na ukončenie alebo obmedzenie aktív nadobúdaného podniku len vtedy, ak ku dňu nadobudnutia účtoval o existencii záväzku na rekonštrukciu podľa IAS 37 – *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*.

Nehmotný majetok nadobúdaného podniku sa vykazoval k dátumu nadobudnutia, ak splnil základné kritériá v IAS 38 – *Nehmotný majetok*. Nehmotný majetok bol identifikovateľný:

- ak bol oddeliteľný od podstaty podniku t.j. dal sa samostatne alebo na základe zmluvy, majetku alebo záväzku predať, previesť, prenajať, vymeniť, licenčne poskytnúť so súvisiacou zmluvou, majetkom alebo záväzkom,
- ak išlo o majetok, ktorý vznikol na základe zmluvy, prípadne právneho charakteru, pričom jeho oddeliteľnosť od podniku nebola podstatná.

V tom prípade, ak nadobúdateľ dokázal spoľahlivo oceniť podmienené záväzky reálnou hodnotou, mohol ich vykázať ako náklady podnikovej kombinácie. Ak nadobúdateľ nemohol spoľahlivo oceniť podmienené záväzky reálnou hodnotou:

- vplývali na položku vykázanú ako goodwill, alebo išlo o prebytok, ktorý presahoval náklady na kombináciu nadobúdateľa na reálnej hodnote aktív, nadobudnutých záväzkov a podmienených záväzkov,
- nadobúdateľ zverejňoval tento podmienený záväzok v súlade s IAS 37.

Goodwill a prebytok podielu

Pri podnikovej kombinácii sa goodwill ku dňu nadobudnutia vykazoval ako majetok nadobúdateľa. IFRS 3 (2004) definoval goodwill ako prebytok nákladov na podnikovú kombináciu nad podielom nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľných aktív, prevzatých záväzkov a podmienených záväzkov.

Ak tento podiel prevyšoval náklady na podnikovú kombináciu, nadobúdateľ bol povinný:

- znova prehodnotiť identifikáciu a ocenenie nákladov, alebo aktív, záväzkov a podmienených záväzkov,
- po prehodnotení prebytok vykázat' do výsledku hospodárenia.

Schéma: vykázania rozdielu medzi výdavkami a podielom na čistej objektívnej hodnote¹⁴

Náklady > podiel na čistej objektívnej hodnote	Goodwill – vykazoval sa ako aktívum podľa IFRS 3 (2004)
Náklady < podiel na čistej objektívnej hodnote	Negatívny rozdiel – vykazoval sa ako výnos

Po prvom zaúčtovaní – nadobúdateľ goodwill vykazoval vo výške zodpovedajúcej nákladom, ktoré boli znížené o akumulované straty zo zníženia hodnoty. Goodwill, ktorý vznikol pri podnikovej kombinácii predstavoval platbu, ktorú musel uskutočniť nadobúdateľ, pričom očakával z tohto druhu majetku budúce ekonomické úžitky.

Podľa IFRS 3 (2004) sa goodwill vznikajúci z podnikovej kombinácie nesmel odpisovať (odpisovanie sa uplatňovalo pri IAS 22), ale nadobúdateľ mal povinnosť ho testovať každý rok alebo ak to okolnosti a zmeny v dôsledku zníženia jeho hodnoty vyžadovali aj častejšie. Testovanie goodwillu na zníženie hodnoty sa uskutočňovalo v súlade s IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

Cieľom IAS 36 bolo predpisovanie postupov na zabezpečenie účtovnej hodnoty majetku, aby nebola vyššia ako jeho spätne ziskateľná suma. Taktiež upravoval straty zo zníženia hodnoty majetku. To nastávalo, ak bola účtovná hodnota vyššia ako bola jeho spätne ziskateľná suma. IAS 36 definoval aj to, kedy by mal podnik zrušiť stratu zo zníženia hodnoty a zverejnenie.

Postup pri testovaní goodwillu na zníženie hodnoty¹⁵:

1. *Identifikácia jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky*

Ak nadobúdateľ nemohol spätne stanoviť ziskateľnú sumu majetku, mal by spätne stanoviť sumu pre jednotku, do ktorej majetok patril (jednotka majetku). Jednotka majetku je najmenšia skupina majetku, ktorá zahŕňala majetok a vytvárala príjmy peňažných

¹⁴ TUMPACH, M. 2006. *Medzinárodné štandardy na zostavenie závierky IFRS/IAS*. 1.vyd. Bratislava: Edícia Ekonómia, 2006 248 s. ISBN 80-8078-072-2, str.241.

¹⁵ HVOŽDÁROVÁ, J. a kol. 2007. *Konsolidácia účtovnej závierky – Praktikum* Bratislava : EKONÓM, 2007. 18 s. ISBN 978-80-225-2406-3, str. 37-40.

prostriedkov, ktoré boli vo veľkej miere nezávislé od príjmov z ostatného majetku alebo skupín majetku.

2. Stanovenie spätne získateľnej sumy a účtovnej hodnoty jednotiek, ktorá vytvára peňažné prostriedky

Spätne získaná suma jednotky bola vyššia suma medzi reálnou hodnotou bez nákladov na predaj a použiteľnej hodnoty jednotky.

Účtovná hodnota jednotky, zahŕňala iba ten majetok, ktorý sa mohol priradiť priamo alebo alokovať na konzistentnom základe a ten vytváral budúce príjmy peňažných prostriedkov pri určení použiteľnej hodnoty jednotky. Účtovná hodnota nezahŕňala hodnotu vykázaného záväzku, okrem toho prípadu, keď sa spätne získateľná suma nedala bez takéhoto záväzku určiť.

3. Alokácia goodwillu k jednotke resp. jednotkám

Goodwill netvoril peňažné toky nezávisle od iného majetku alebo jeho skupín, ale k týmto tokom prispieval. Pre účel testovania sa goodwill z podnikovej kombinácie odo dňa nadobudnutia pridal ku každej jednotke tvoriacej peňažné prostriedky nadobúdateľa. Kombinácia jednotiek mala priniesť úžitok bez toho či prišlo k nadobudnutiu majetku, skupinám majetku, alebo záväzkov.

Goodwill sa nemohol alokovať na neľubovoľnom základe. Každá takáto jednotka predstavovala najnižšiu úroveň jednotky, tu sa goodwill sledoval pre manažérske potreby, ale nesmela sa porušiť úroveň segmentovaného vykazovania podľa IAS 14¹⁶.

IAS 14 stanovoval, že sa nesmie uskutočňovať kombinácia v prípade segmentov, ktorých podiel na¹⁷:

- úhrnných výnosoch z bežnej činnosti voči externým zákazníkom dosahoval 10% a viac, alebo
- úhrnných aktívach dosahoval 10% a viac, alebo
- úhrnnej strate všetkých segmentov dosahujúcich stratu dosahoval 10% a viac, alebo
- úhrnnom zisku všetkých segmentov dosahujúcich zisk dosahoval 10% a viac.

¹⁶ IAS 14 bol neskôr zrušený a nahradený s IFRS 8 *Prevádzkové segmenty* s účinnosťou od 1.1.2009.

¹⁷ TUMPACH, M. 2006. *Medzinárodné štandardy na zostavenie závierky IFRS/IAS*. 1. vyd. Bratislava: Edícia Ekónómia, 2006 248 s. ISBN 80-8078-072-2, str. 242.

4. Testovanie zníženie hodnoty jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky a goodwill

Goodwill vykázaný v podnikovej kombinácii nadobudnutý materskou spoločnosťou cez vlastnícke podiely. Goodwill, ktorý súvisí s menšinovým podielom sa v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti nevykazoval.

Ak existoval menšinový podiel na jednotke vytvárajúcej peňažné prostriedky, na ktorú sa alokoval goodwill, účtovná hodnota tejto jednotky obsahovala¹⁸:

- podiel materskej spoločnosti a menšinový podiel na identifikovateľnom majetku v zostatkovej hodnote jednotky,
- a podiel materskej spoločnosti na goodwille.

Podľa IFRS 3 (2004) mohli byť v zmluve o podnikovej kombinácii stanovené podmienky, ktoré by viedli k potrebe úpravy výšky výdavkov podnikovej kombinácie. Úprava nastala, ak bolo možné definovať:

- výšku,
- pravdepodobnosť vzniku súvisiacich budúcich udalostí.

Zrušenie účinkov zníženia hodnoty goodwillu

Štandard IAS 38 *Nehmotný majetok* ustanovoval dve základné pravidlá:

- identifikácia (následné vykázanie) interného goodwillu bola zakázaná,
- zrušenie účinkov zníženia hodnoty goodwillu sa považovalo za zvýšenie interného goodwillu (zrušenie účinkov zníženia hodnoty goodwillu sa v účtovníctve nezobrazovalo).

Predaj prevádzke generujúcej peňažné prostriedky a zahŕňajúcej goodwill¹⁹

Ak účtovná jednotka odpredala prevádzku tvoriacu peňažné prostriedky (obsahujúcu goodwill), mala by pri výpočte pasívnych ziskov (strát) zohľadňovať v plnom rozsahu aj goodwill priradený takejto prevádzke. Pri predaji iba časti aktív prevádzky sa musí tento postup modifikovať:

¹⁸ HVOŽDÁROVÁ, J. a kol. 2007. *Konsolidácia účtovnej závierky – Praktikum*. Bratislava : EKONÓM, 2007. 18 s. ISBN 978-80-225-2406-3, str. 41.

¹⁹ TUMPACH, M. 2006. *Medzinárodné štandardy na zostavenie závierky IFRS/IAS*. 1. vyd. Bratislava: Edícia Ekonómia, 2006 248 s. ISBN 80-8078-072-2, str. 243.

1. Určil sa podiel predávajúcej časti na celom goodwillu prevádzky:

$$\frac{\text{Podiel zníženia goodwillu}}{\text{Celkový goodwill}} = \frac{\text{Hodnota predávajúcej časti}}{\text{Hodnota celkovej zložky generujúcej PP}}$$

- účtovná jednotka mohla postupovať aj iným spôsobom, ak bola však schopná odôvodniť, že ňou zvolený spôsob určenia podielu zodpovedal lepšie štandardu IAS 36.86.

2. Na záver sa táto suma použila pri výpočte pasívnych ziskov a strát z predaja

Prebytok podielu

Prebytok podielu²⁰ bolo oficiálne označenie pre IFRS 3 (2004). Definoval sa ako podiel nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote aktív, záväzkov a podmienených záväzkov nad nákladmi na podnikovú kombináciu (išlo teda o obstaranie čistých aktív, ktorých reálna hodnota bola vyššia ako je suma, ktorá sa za ne zaplatila). Prebytok podielu bol označovaný aj ako negatívny goodwill, *bedwill*, čo bol dosť nepresný názov.

Dôvody, že sme kúpili hodnotné aktíva za malú protihodnotu mohli byť²¹:

- chybné ocenenie nákladov podnikovej kombinácie. Toto nastalo, ak do nákladov bola zahrnutá aj emisia akcií, ktoré sa verejne nadobúdali, preto sa ich reálna hodnota odhadovala pomocou oceňovacích modelov,
- chybné ocenenie získaných záväzkov a aktív. Ocenenie niektorých aktív a záväzkov nebolo spoľahlivé. Išlo napríklad o nehmotné aktíva (práva, duševné vlastníctvo, licencie, výskum, a.i.), o neisté záväzky a o podmienené záväzky,
- alebo išlo o ocenenie reálnou hodnotou, pre ktoré platia výnimky (napríklad, ak išlo o odložené daňové pohľadávky, zaraďovali sa do súvahy vo vyššom ocenení, ako bola reálna hodnota a to malo za dôsledok vznik negatívneho goodwillu.

²⁰ Táto položka nie je moc obľúbená, ide síce o výnos vylepšujúci konsolidovanú účtovnú závierku, avšak na druhej strane ide o výnos, ktorý neprináša peniaze. Ak negatívny goodwill vznikne z nadhodnotenia aktív, typicky hmotného a nehmotného majetku, tak to do budúcnosti prinesie len vyššie vykázané náklady pre vyššie odpisy a opravným položkám. To môže ďalej viesť len k problémom v podniku.

²¹ ČERNÝ, M. R.- CVEČKOVÁ, M.- DEMČÁKOVÁ, I. 2007. Podnikové kombinácie. In *Účtovníctvo - audítorstvo - daňovníctvo : v teorii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2007, roč. 15, č. 6, str. 225.

Ak pri podnikovej kombinácii vznikol prebytok podielu, IFRS 3 (2004) vyžadovala znovu zhodnotenie identifikácie a ocenenia všetkých identifikovateľných aktív a prevzatých záväzkov a či nehmotné aktíva spĺňali stanovené kritériá podľa IAS 38 *Nehmotné aktíva* (napríklad, či sa naozaj uplatnila daňová pohľadávka a či sme neprecenili nehmotné aktíva). Treba zhodnotiť aj to, či boli vykázané všetky podmienené záväzky.

Pri opätovnom oceňovaní aktív a záväzkov nebolo nutné privolať nového znalca, ktorý by vykonal nové ocenenie. Je dôležitejšie, aby sa firma znova zamerala na tie položky, ktorých odhad reálnej hodnoty a ich identifikácia bola neistá. Takéto položky aktív, záväzkov a podmienených záväzkov mávali obvykle široký interval hodnôt, v ktorom bolo možné vysledovať tú správnu reálnu hodnotu. Pri novom oceňovaní mohla nastať situácia, kde nakoniec nevznikol ani negatívny ani kladný goodwill.

Ak prehodnotenie situácie neukázalo žiadnu zmenu, tak takýto negatívny goodwill sme vykázali ako výnos a v prílohe vysvetlili jeho príčinu.

Menšinové podiely

IFRS 3 (2004) definoval menšinový podiel ako časť zisku alebo straty a majetku v zostatkovej hodnote dcérskeho podniku, priraditeľná podielom na vlastnom imaní, ktoré neboli vlastnené priamo materským podnikom cez dcérske podniky.

Majetok a záväzky právneho dcérskeho podniku sa vykazovali a oceňovali v konsolidovanej účtovnej závierke v ich účtovných hodnotách pred kombináciou, menšinový podiel odrážal pomerný podiel menšinových akcionárov na účtovnej hodnote majetku v zostatkovej hodnote právneho dcérskeho podniku pred kombináciou.

3.1.3 Komparácia IAS 22 a IFRS 3 (2004)

Európsky parlament a Rada pre medzinárodné účtovné štandardy sa zaoberali vymedzovaním finančného vykazovania podnikových kombinácií. Cieľom IAS 22 a IFRS 3 (2004) bola aj harmonizácia spôsobu účtovania podnikových kombinácií, ktorá by poskytovala spoľahlivé a porovnateľné informácie o finančnej a povahovej stránke podnikovej kombinácie na medzinárodnej úrovni.

Pri analýze IAS 22 a IFRS 3 (2004) bolo možné sledovať zmeny v identifikácii nadobúdateľa, metódy účtovania, oceňovania a vykazovania identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného podniku.

IAS 22 definovala kombináciu ako spájanie samostatne existujúcich spoločností do jedného ekonomického celku, výsledkom tohto zlúčenia (splynutia) bolo získanie kontroly nad nadobúdaným podnikom, tak ako aj nad jeho čistými aktívami a činnosťou. Podľa IAS 22 bolo možné sledovať dva druhy podnikových kombinácií akvizícia a zlúčenie podielov. Pre každý druh bola stanovená samostatná metóda účtovania. Akvizícia uplatňovala účtovanie nákupnou metódou a združenie podielov účtovalo metódou združenia podielov.

Účtovanie podnikových kombinácií podľa IFRS 3 (2004), ktorý nahradil existujúci IAS 22, prinieslo mnohé zmeny. Tento štandard definoval podnikovú kombináciu v samotnej jej podstate ako kúpu a požadoval, aby účtovná jednotka identifikovala nadobúdateľa. Nadobúdateľom bol z pravidla kombinujúci podnik, ktorý ku dňu nadobudnutia preberal kontrolu nad nadobúdaným subjektom. IFRS 3 (2004) zamietol existenciu zlúčenia podielov a kombinácie sa mohli účtovať iba nákupnou metódou, ktorá mala tri kroky: identifikácia nadobúdateľa, náklady podnikovej kombinácie a alokácia týchto nákladov.

Najväčšie zmeny nastali pri definovaní goodwillu. Podľa IAS 22, goodwill mal dobu životnosti 20 rokov a mohol sa odpisovať lineárnou alebo vo výnimočných prípadoch nelineárnou metódou. Metódu prehodnocovali každé účtovné obdobie a doba odpisovania sa mohla predĺžiť. Pri predĺžení sa goodwill testoval na poškodenie podľa IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

IFRS 3 (2004) prešiel od tohto prístupu odpisovania na základe stanovenej doby životnosti k testovaniu na zníženie hodnoty v súlade s IAS 36. Testovanie goodwillu na zníženie hodnoty sa uskutočňovalo raz za rok alebo častejšie, ak si to vyžadovali okolnosti.

Záporný rozdiel, ktorý vznikol medzi nákladmi podnikovej kombinácie a podielom nadobúdateľa na reálnej hodnote identifikovateľného majetku a záväzkov sa v IAS 22 označoval ako negatívny goodwill. Negatívny goodwill bol súčasťou majetku a účtovná jednotka ho podľa stanovených podmienok rozpúšťala do výnosov.

V prípade, že nadobúdateľovi vznikol takýto rozdiel, podľa IFRS 3 (2004) sa muselo stanoviť prehodnotenie identifikácie a ocenenia identifikovateľného majetku, prevzatých záväzkov a podmienených záväzkov. Po prehodnotení sa rozdiel vykazoval ako súčasť výsledku hospodárenia.

Podmienené záväzky sa podľa IAS 22 nevykazovali samostatne a pripočítavali sa k položkám kladného a negatívneho goodwillu. IFRS 3 (2004) vykazovala podmienené záväzky samostatne v tom prípade, ak sa dali spoľahlivo oceniť.

3.2 Účtovné zobrazenie podnikových kombinácií podľa IFRS 3 (2004) a IFRS 3 (2008)

V roku 2008 nastali pre vývoj podnikových kombinácií zmeny a to v zmysle projektu prepojenia IFRS a US GAAP. Cieľom novelizovaného IFRS 3 *Podnikové kombinácie*, ktorý nadobudol účinnosť 1. júla 2009, bolo poskytovanie objektívnejších, porovnateľnejších a zrozumiteľnejších informácií pre užívateľov.

Zmena nastala aj v štandarde IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka*²², ktorý nadväzuje na novelizovaný IFRS 3.

3.2.1 Metóda účtovania podľa IFRS 3 (2008)

V novelizovanom IFRS 3 (2008) sa ustanovujú pravidlá a zásady účtovania podnikových kombinácií.

Rozsah pôsobnosti štandardu sa nevzťahuje na:

- vytvorenie spoločného podniku,
- nadobudnutie aktív resp. skupiny aktív, ktoré nepredstavujú podnik. Nadobúdateľ vykazuje identifikovateľné aktíva a prevzaté záväzky. K dátumu nákupu sa obstarávacia cena alokuje na základe relatívnych reálnych hodnôt a pri takejto kombinácii nevzniká goodwill,
- podniky, ktoré sú spoluovládané.

IFRS 3 (2008) vyžaduje, aby sa každá podniková kombinácia, ktorá patrí do jeho pôsobnosti, zaúčtovala akvizičnou metódou. Táto metóda nahradila nákupnú metódu, ktorú nadobúdateľ uplatňoval podľa IFRS 3 (2004).

Akvizičnú metódu uplatňuje nadobúdateľ pri transakciách, kde dochádza k preberaniu kontroly nad jedným alebo viacerými podnikmi. Nadobúdateľ ovládne

²² Novelizovaný IFRS môže účtovná jednotka aplikovať aj v skoršom dátume ako k 1. júlu 2009, avšak nemôže ho používať skôr ako ku alebo po 30. júne 2007. Ak sa účtovná jednotka rozhodne pre zavedenie IFRS 3 (2008) skôr, má povinnosť toto rozhodnutie zverejniť a zároveň musí v tú istú dobu aplikovať aj novelizovaný IAS 27 (2008).

nadobudnutý subjekt napríklad: prevodom peňazí, peňažných ekvivalentov alebo iného majetku, vznikom záväzkov, emitovaním podielov na vlastnom imaní, poskytnutím viac ako jedného typu plnenia (zmluva) bez prevodu plnenia.

Metódy účtovania podnikových kombinácií podľa IFRS 3 (2004) a IFRS 3 (2008)²³

	Nákupná metóda IFRS 3 (2004)	Akvizičná metóda IFRS 3 (2008)
Základné kroky metód podnikovej kombinácie	1/ Identifikácia nadobúdateľa 2/ Určenie nákladov podnikovej kombinácie 3/ Alokácia nákladov podnikovej kombinácie	1/ Identifikácia nadobúdateľa 2/ Určenie dátumu nadobudnutia 3/ Vykazovanie a oceňovanie nadobudnutých identifikovateľných aktív, prevzatých záväzkov a každého nekontrolujúceho podielu nadobúdanom podniku 4/ Vykazovanie a oceňovanie goodwillu alebo zisku z výhodnej kúpy

Zmena v označení metód súvisí s tým, že kombinácia nevzniká vždy iba pri nákupe, ale napríklad aj na základe zmluvy, preto označenie „akvizičná metóda“ je presnejšie ako pôvodné označenie nákupná metóda. Je možné sledovať podobnosť týchto metód, zmeny priniesli viac detailnejšie prepracovanie, ktoré je možné aplikovať pre viaceré druhy podnikov.

Metódy účtovania podnikových kombinácií podľa IFRS 3 (2008):

1. Identifikácia nadobúdateľa

Pri podnikových kombináciách je nutnosťou definovanie jedného z účastníkov transakcie ako nadobúdateľa. Nadobúdateľom je teda podnik, ktorý preberá kontrolu a má v kombinácii prevahu. Do podnikovej kombinácie môže vstúpiť viacero účastníkov, avšak nadobúdateľom sa môže stať len jeden tzv. materská spoločnosť, ktorá je zo zákona

²³ Zpracované podľa: PARIŠOVÁ, R. 2009. Podnikové kombinácie podľa novelizovaného IFRS 3. In *Účtovníctvo- auditorstvo- daňovníctvo: v teórii a praxi*. ISSN 1335-2024, 2009, roč. 17, č. 7-8, s.239.

povinná vytvárať konsolidovanú účtovnú závierku podľa IFRS, neplatí to pre každú podnikovú kombináciu, pretože nie všetky podnikové kombinácie vedú k vzniku materskej a dcérskej spoločnosti.

Ak prišlo k podnikovej kombinácii, identifikácia nadobúdateľa sa uskutočňuje, ak to okolnosti jasne naznačujú, podľa IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka*.

Kritériá pre identifikáciu nadobúdateľa podľa IAS 27²⁴:

Kritériá sú založené na výške hlasovacích práva v inom podniku. Kontrola vznikne, ak podnik vlastní viac ako 50% hlasovacích práv v inom podniku, ak sa nepreukáže, že toto vlastníctvo hlasovacích práv nezabezpečuje kontrolu. Podnik môže kontrolu získať aj keď vlastní menej ako 50% hlasovacích práv v inom podniku, ale má iné práva (napr. právo riadiť na základe zmluvy alebo stanov, právo menovať a odvolávať členov poradenstva a.i.), ktoré mu umožňujú uplatňovať kontrolu. Tieto kritériá sú dôležité pri testovaní, či v rámci podnikovej kombinácie vznikol vzťah materský – dcérsky podnik. Materský podnik je podnikom, ktorý má aspoň jednu dcérsku spoločnosť.

V prípade ak okolnosti jasne nenaznačujú, ktorá z kombinujúcich jednotiek je jednotka ovládajúca nadobudnutý subjekt, účtovná jednotka berie do úvahy kritériá stanovené podľa IFRS 3 (2008).

Ďalšie kritériá pre identifikáciu nadobúdateľa podľa IFRS 3 (2008):

- nadobúdateľom sa stáva účtovná jednotka, ktorá ako protihodnotu prevádza peňažné prostriedky, ekvivalenty, majetok alebo jej vznikajú záväzky,
- účtovná jednotka, ktorej podiely na vlastnom imaní sa nadobúdajú, musí byť na účtovné účely nadobúdateľom. Takúto kombináciu štandard definuje ako „spätná akvizícia“²⁵, na účtovné účely je ako nadobúdateľ identifikovaná účtovná jednotka, ktorá emituje cenné papiere,

²⁴ PARIŠOVÁ, R. 2009. Podnikové kombinácie podľa novelizovaného IFRS 3. In Účtovníctvo- audítorstvo-daňovníctvo: v teórii a praxi. ISSN 1335-2024, 2009, roč. 17, č. 7-8, s.240.

²⁵ Aby sa transakcia zaúčtovala ako spätná akvizícia, musí subjekt zodpovedať definícii podnikovej kombinácie, tak ako aj vykazovania a oceňovania podľa IFRS. Návod ako postupovať pri takomto type kombinácie je súčasťou IFRS 3 (2008) aj IFRS 3 (2004).

- pri podnikovej kombinácii uskutočnenej výmenou podielov na vlastnom imaní sa zvažuje aj:
 - relatívne hlasovacie práva v účtovnej jednotke po podnikovej kombinácii (vlastníkom sa stáva zväčša podnik, ktorý má v nadobúdanom podniku väčšinový podiel na hlasovacích právach. Kto si ponechá väčšinovú časť hlasovacích práv závisí od osobitých dohôd),
 - najväčší menšinový hlasovací podiel v konsolidácii, ak nik iný nemá dostatočné množstvo hlasovacích podielov pre ovládnutie spoločnosti (t.j. vlastník alebo organizovaná skupina vlastníkov držiaca najväčší menšinový podiel na hlasovacích právach),
 - zloženie riadiaceho orgánu podnikovej kombinácie (t.j. podnik, ktorého vlastníci majú schopnosť voliť, odvolávať a vyberať členov riadiaceho orgánu),
 - zloženie vyššieho manažmentu podnikovej kombinácie (t.j. vyšší manažment ovláda manažment kombinovaného podniku),
 - podmienky výmeny podielov na vlastnom imaní (nadobúdateľom sa stáva podnik, ktorý platí prémie nad reálnu hodnotu podielov na vlastnom imaní pred kombináciou).
- Nadobúdateľ je podnik, ktorého relatívna veľkosť prevyšuje nad veľkosťou iného z kombinujúcich sa podnikov (t.j. jeho aktíva, zisky alebo výnosy sú pomerne vyššie),
- Ak sú v kombinácii viac ako dve účtovné jednotky, IFRS berie do úvahy aj to, kto dal podnet na kombináciu a jeho relatívnu veľkosť,

2. Určenie dátumu nadobudnutia

Podľa IFRS 3 (2008) je nadobúdateľ povinný stanoviť dátum nadobudnutia (deň akvizície). Tento deň predstavuje deň, ktorým nadobúdateľ prevezme kontrolu nad nadobudnutým subjektom podľa IFRS. Týmto dňom sa spravidla stáva deň, kedy nadobúdateľ právne prevedie stanovenú protihodnotu, nadobudne aktíva alebo prevezme záväzky nadobúdaného subjektu t.j. deň uzavretia (closing date). Deň uzavretia je zväčša zhodný s dňom nadobudnutia. Môže nastať aj situácia, kedy nadobúdateľ prevezme kontrolu skôr alebo neskôr ako je deň uzavretia (napríklad ak je to stanovené v písomnej

dohode). Nadobúdateľ pri definovaní dňa nadobudnutia zohľadňuje všetky skutočnosti a okolnosti.

Samotné vymedzenie dňa nadobudnutia podľa IFRS 3 (2008) a IFRS 3 (2004) sa nemení. Avšak podľa IFRS 3 (2004) sa určenie dňa nadobudnutia nedefinuje v samostatnom kroku metódy účtovania podnikovej kombinácie, ale je súčasťou kroku pre určenie nákladov podnikovej kombinácie. Ďalším rozdielom je výskyt dátumu uzavretia, ktorý IFRS 3 (2004) neobsahoval. Používal však deň výmeny²⁶ a deň dohody²⁷ (zmluvný dátum), ktoré sa pre zmenu nevyskytujú v IFRS 3 (2008).

3. Vykazovanie a oceňovanie nadobudnutých identifikovateľných aktív, prevzatých záväzkov a každého nekontrolujúceho podielu nadobúdanom podniku

Nadobúdateľ vykazuje podľa IFRS 3 (2008) samostatne od goodwillu nadobudnuté identifikovateľné aktíva a prevzaté záväzky a každý nekontrolujúci podiel (non-controlling interest) v nadobúdanom podniku ku dňu akvizície (princíp vykazovania – recognition principle). Vykazovanie nadobudnutých identifikovateľných aktív a prevzatých záväzkov je upravené podmienkami vykazovania (recognition conditions)²⁸.

Podmienky vykazovanie:

- pre vykazovanie majetku a záväzkov ako súčasť metódy akvizície je nutné, aby spĺňali definíciu podľa koncepcného rámca prípravy a prezentácie účtovnej závierky²⁹.
- aby identifikovateľný nadobudnutý majetok a záväzky spĺňali kritériá na vykazovanie pre uplatnenie akvizičnej metódy, musí nadobúdateľ určiť o aký majetok a záväzky v rámci transakcie ide. Majetok a záväzky, ktoré sú súčasťou výmeny alebo sú výsledkom oddelených transakcií.

²⁶ Ak podniková kombinácia obsahuje viac ako jednu výmennú transakciu (napríklad pri postupných nákupoch akcií), potom dátum výmeny je dátumom každej výmennej transakcie a dátum nadobudnutia je dátum, kedy nadobúdateľ preberá kontrolu nad nadobudnutým subjektom.

²⁷ Dátum, ku ktorému dôjde k poslednej dohode kombinujúcich strán v prípade verejne kótovaných spoločností – dátum verejného oznámenia. V prípade získania konkurencie je to dátum akceptovania ponuky nadobúdajúceho na prevzatie kontroly.

²⁸ PARIŠOVÁ, R. 2009. Podnikové kombinácie podľa novelizovaného IFRS 3. In Účtovníctvo- audítorstvo-daňovníctvo: v teórii a praxi. ISSN 1335-2024, 2009, roč. 17, č. 7-8, s.241.

²⁹ Napríklad náklady, ktoré očakávame, že vzniknú v budúcnosti (náklady na ukončenie činnosti nadobudnutého subjektu prípadne zamestnaneckých pomerov), no nie sú vykázané ku dňu nadobudnutia ako záväzky, a preto nie sú súčasťou uplatnenie metódy akvizície.

K samostatným transakciám, pri ktorých sa neuplatňuje akvizičná metóda patria napríklad: transakcie vysporiadania predchádzajúcich vzťahov kombinujúcich strán, transakcie, ktoré súvisia s budúcim odmeňovaním zamestnancov alebo vyplácanie úhrad nákladov na nadobudnutie nadobúdanému subjektu. Takéto transakcie vznikli ešte pred vznikom podnikovej kombinácie a pridávajú nadobúdateľovi na hodnote tak ako aj zlepšujú podmienky budúcim vlastníkom. IFRS 3 (2004) sa definovaním týchto transakcií nezaoberal a neposkytol ani návod na ich spracovanie.

Na základe uplatnenia podmienok vykazovania, môže nadobúdateľ vykázat' také aktíva a záväzky, ktoré predtým v účtovnej závierke nevykazoval ako aktíva a záväzky (napríklad: obchodná značka, patent, vzťahy so zákazníkmi).

Vykazovanie konkrétneho nadobudnutého majetku a záväzkov:

- *Operatívne lízingy*³⁰ - nadobúdateľ nevykazuje žiadne aktíva ani záväzky súvisiace s operatívnym lízingom, v ktorom je nadobúdaný podnik nájomcom. Výnimkou sú prípady, kedy sú podmienky pre nadobúdateľa vo vzťahu k trhovým podmienkam výhodné alebo nevýhodné. Pričom nehmotný majetok vykáže, ak sú podmienky lízingu priaznivé vo vzťahu k trhovým a záväzky vykáže, ak sú podmienky lízingu k trhovým nepriaznivé. Platiť cenu za lízing na úrovni trhových podmienok pri ochote účastníkov trhu sa môže tiež vykázat' ako identifikovateľné nehmotné aktívum operatívneho lízingu (napríklad lízing vstupných a výstupných priestorov na letisku).

Pri určení reálnej hodnoty, ktorú má k dátumu nadobudnutia majetok, ako sú budovy alebo patenty, ktorý je predmetom operatívneho lízingu, v rámci ktorého je nadobúdaný subjekt prenajímateľom, berie nadobúdateľ do úvahy lízingové podmienky.

- *Nehmotný majetok* – nadobúdateľ vykazuje identifikovateľný nehmotný majetok podnikovej kombinácie oddelene od goodwillu. Identifikovateľný je v tom prípade, ak spĺňa jednu z dvoch podmienok oddeliteľnosť alebo zákonne- zmluvný vznik.

1. oddeliteľnosť nehmotného majetku znamená, že účtovná jednotka bez toho či to plánuje urobiť alebo nie, môže dané aktívum oddeliť alebo rozdeliť od nadobudnutého subjektu a toto aktívum ďalej predat', previesť, poskytnúť licenciu

³⁰ Ide o krátkodobý zmluvný vzťah lízingovej spoločnosti a nájomcu. Prenajíma sa majetok, ktorý nájomca využíva, a na konci nájmu vlastnícke práva ostávajú na strane lízingovej spoločnosti.

(zoznam zákazníkov a predplatiteľov), prenajať, vymeniť a to samostatne alebo so súvisiacou zmluvou, majetkom alebo záväzkom.

2. zákonne- zmluvný vznik je identifikovateľný aj keď nespĺňa podmienku oddeliteľnosti. Napríklad: nadobúdaný subjekt má v prenájme výrobnú prevádzku v rámci operatívneho lízingu, ktorého podmienky sú priaznivé vo vzťahu k trhovým alebo nadobudnutý subjekt vlastní a prevádzkuje jadrovú elektrárňu prípadne vlastní patent na technológiu.

➤ *Znovunadobudnuté práva* – nadobúdateľ má možnosť znovunadobudnuté práva, ktoré predtým poskytol nadobúdanej účtovnej jednotke. (napríklad: právo na používanie obchodného mena, obchodnej známky, technológie). Znovunadobudnuté právo sa vykazuje oddelene od goodwillu.

Pre nehmotné aktívum nadobudnuté v podnikovej kombinácii, ktoré spĺňa kritérium oddeliteľnosti alebo vyplýva zo zmluvných alebo iných zákonných práv (t.j. je identifikovateľné), existujú dostatočné informácie pre jeho ocenenie reálnou hodnotou, a preto kritérium spoľahlivosti ocenenia reálnou hodnotou sa považuje za splnené³¹. Výsledkom je vždy splnenie kritéria spoľahlivosti ocenenia reálnou hodnotou. Podľa IFRS 3 (2004) boli vykazované identifikovateľné nehmotné aktíva len vtedy, ak boli ku dňu nadobudnutia spoľahlivo ocenené reálnou hodnotou³².

Položky, ktoré nie sú k dátumu nadobudnutia definované ako identifikovateľné, nadobúdateľ započítava do hodnoty goodwillu. K takýmto položkám patrí aj zhromaždenú pracovnú silu, ktorú tvoria zamestnanci prevádzky po dátume nadobudnutia a nepatrí sem intelektuálny kapitál, znalosti a skúsenosti zamestnancov. Do goodwillu sa započítavajú aj položky, ktoré nespĺňajú podmienky kladené na majetok.

K dátumu nadobudnutia nadobúdateľ oceňuje identifikovateľný nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky v reálnej hodnote. IFRS 3 (2008) oceňuje pri každej podnikovej kombinácii nekontrolujúci podiel nadobúdaného subjektu reálnou hodnotou alebo pomerným podielom nekontrolovateľného podielu v čistých aktívach nadobudnutého

³¹ IFRS 3 (2008) rozdeľuje nehmotné aktíva : na nehmotný majetok súvisiaci s marketingom, nehmotný majetok súvisiaci so zákazníkmi, nehmotný majetok súvisiaci s umeleckými dielami, nehmotný majetok na zmluvnom základe a nehmotný majetok súvisiaci s technológiami.

³² PARIŠOVÁ, R. 2009. Podnikové kombinácie podľa novelizovaného IFRS 3. In Účtovníctvo- audítorstvo- daňovníctvo: v teórii a praxi. ISSN 1335-2024, 2009, roč. 17, č. 7-8, s.243.

subjektu. Nadobúdateľ určí reálnu hodnotu nekontrolovateľného podielu k dátumu nadobudnutia buď z cien podielov na vlastnom imaní, ktoré nevlastní nadobúdateľ na aktívnom trhu alebo z ceny podielov na vlastnom imaní stanovených na aktívnom trhu.

Podľa IFRS 3 (2004) sa podiely, ktoré vlastnili iní spoločníci, označovali ako menšinové podiely (minority interests) a oceňovali sa proporcionálnym podielom na čistej reálnej hodnote nadobúdaných identifikovateľných aktív, prevzatých záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného podniku. Pojem nekontrolujúci podiel je presnejším vyjadrením ako menšinový podiel, pretože nie každý nekontrolujúci podiel musí byť menšinovým podielom³³.

Výnimky zo zásad vykazovania alebo oceňovania:

➤ *výnimky zo zásady vykazovania* – výnimku tvoria podmienené záväzky, sú definované podľa IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*. Podmienené záväzky predstavujú jednu alebo viac neurčitých udalostí, ktoré účtovná jednotka nemôže ovplyvniť alebo súčasnú udalosť, ktorá sa tvorí z minulých udalostí, no nevykazuje sa, pretože nie je pravdepodobné, že príde pri vysporiadaní záväzku dôjde k úbytku ekonomických úžitkov alebo sa podmienené záväzky nedajú spoľahlivo oceniť. Nadobúdateľ len ťažko podľa IAS 37 určí, ktorý z podmienených záväzkov vykáže k dátumu nadobudnutia. Preto vykazuje podmienené záväzky, ktoré nadobudol kombináciou, vznikli súčasnou povinnosťou, ktorá vznikla v minulosti a dá sa spoľahlivo oceniť. Pri vykazovaní sa IFRS 3 a IAS 37 nezhodujú.

➤ *výnimky zo zásad vykazovania a zo zásad oceňovania* – výnimkou je daň z príjmov, zamestnanecké požitky, majetok z odškodnenia.

Pri dani z príjmov je nadobúdateľ povinný postupovať pri vykazovaní a oceňovaní odloženej daňovej pohľadávky a odloženého daňového záväzku ku dňu nadobudnutia alebo vznikajúcich ako výsledok nadobudnutia podľa IAS 12 *Dane z príjmov*.

Pri majetku z odškodnenia sa predávajúci v rámci podnikovej kombinácie môže zmluvne zaviazat' nahradiť nadobúdateľovi škodu vzniknutú v dôsledku podmienenej udalosti alebo neistoty v súvislosti s určitým majetkom alebo záväzkom alebo ich časťou. Predávajúci takto odškodní nadobúdateľa a nadobúdateľ získava majetok z odškodnenia. Takúto položku vykáže a ocení ku dňu nadobudnutia reálnou hodnotou. Majetok z

³³ PARIŠOVÁ, R. 2009. Podnikové kombinácie podľa novelizovaného IFRS 3. In Účtovníctvo- audítorstvo- daňovníctvo: v teórii a praxi. ISSN 1335-2024, 2009, roč. 17, č. 7-8, s.244.

odškodnenia sa môže vzťahovať aj na podmienené záväzky, ktoré sa ku dňu nadobudnutia nedajú spoľahlivo oceniť alebo to môžu byť zamestnanecké požitky, ktoré sa ku dňu nadobudnutia oceňujú inou ako reálnou hodnotou. IFRS 3 (2004) sa takouto položkou nezaoberal.

➤ *výnimka zo zásady oceňovania* – k takýmto výnimkám zaraďujeme znovunadobudnuté práva, prísľuby platieb formou akcií a majetok držaný na predaj. Znovunadobudnuté práva vykazujúce ako nehmotný majetok na základe zostávajúcej doby stanovené z príslušnej zmluvy, pričom nebrali do úvahy možné obnovenie. Nadobúdateľ oceňuje položku prísľubu platieb formou akcií v súlade s metódou IFRS 2 *Platby na základe podielov*³⁴. Majetok držaný na predaj nadobúdateľ oceňuje ku dňu nadobudnutia podľa IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti* reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj. IFRS 3 (2004) sa zaoberal len majetkom držaným na predaj.

4. Vykazovanie a oceňovanie goodwillu alebo zisku z výhodnej kúpy

V podnikovej kombinácii môže dôjsť ku dňu nadobudnutia k vzniku goodwillu³⁵ resp. zisku z výhodnej kúpy.

Aby nadobúdateľ získal kontrolu nad nadobudnutým subjektom musí poskytnúť adekvátnu protihodnotu (Prevedené plnenie). Protihodnota sa v rámci kombinácie oceňuje reálnou hodnotou a stanovuje sa ako súčet reálnych hodnôt nadobudnutého majetku, prevzatých záväzkov nadobúdateľom a podielov na vlastnom imaní emitovaných nadobúdateľom. Tam kde si oba podniky podnikovej kombinácie vymieňajú len podiely na vlastnom imaní, reálna hodnota nadobúdaného subjektu týchto podielov na vlastnom imaní môže byť spoľahlivejšie oceníteľná ako reálna hodnota podielov nadobúdateľa. Pre podnik je lepšie, ak si zvolí práve reálnu hodnotu nadobúdaného subjektu týchto podielov na vlastnom imaní, pri výpočte goodwillu alebo zisku z výhodnej kúpy, namiesto reálnej hodnoty podielov na vlastnom imaní presunutých ku dňu nadobudnutia.

Goodwill definuje IFRS 3 (2008) ako aktívum predstavujúce budúce ekonomické úžitky vyplývajúce z iných aktív nadobudnutých v podnikovej kombinácii, ktoré nie sú samostatne identifikované a osobitne vykázané.

³⁴ Podľa IFRS 2 sa metóda oceňovania označuje ako „trhové ocenenie“ prísľubu.

³⁵ Budúce ekonomické úžitky vznikajúce z aktív, ktoré nemožno individuálne identifikovať a samostatne vykázať. Budúce ekonomické úžitky môžu byť výsledkom synergického efektu.

Nadobúdateľ má vykázat goodwill ku dňu nadobudnutia určený ako prebytok súhrnu³⁶:

- poskytnutej a ocenej protihodnoty v súlade s IFRS 3 (2008) – reálnou hodnotou ku dňu akvizície,
- sumy každého nekontrolujúceho podielu v nadobúdanom podniku v súlade s IFRS 3 (2008) – v reálnej hodnote alebo proporcionálnym podielom a čistých aktívach nadobúdaného podniku,
- reálnej hodnoty predtým držaného podielu nadobúdateľom na vlastnom imaní v nadobúdanom podniku ku dňu akvizície v podnikovej kombinácii dosiahnutej postupne.

Náklady súvisiace s akvizíciou zahŕňajú: poplatky poradcovi, právnikom, účtovníkom, znalcom, konzultantom, taktiež sem patria náklady na akvizičné oddelenie a na registráciu a vydanie dlhových resp. podielových cenných papierov. Nadobúdateľ je povinný zaúčtovať tieto náklady vzťahujúce sa k akvizícii ako náklady v období, v ktorom vznikli, okrem nákladov na dlhové resp. podielové cenné papiere, tie sa vykážu podľa IAS 32 – *Finančné nástroje a prezentácie* a IAS 39 – *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie*. IFRS 3 (2004) berie náklady (obstarávacie náklady) ku dňu výmeny nákladov podnikovej kombinácie ako úhrn reálnych hodnôt vydaných aktív, vzniknutých alebo prevzatých záväzkov a vydaných podielových nástrojov nadobúdateľom výmenou za kontrolu ovládaného podniku a všetkých priamych nákladov vzťahujúcich sa k podnikovej kombinácii okrem výnimiek. IFRS 3 (2008) vyžaduje ocenenie protihodnoty ku dňu nadobudnutia reálnou hodnotou a náklady, ktoré sa vzťahujú k podnikovej kombinácii ku dňu nadobudnutia sa účtujú do obdobia, s ktorým vecne a časovo súvisia³⁷.

V podnikovej kombinácii, pri ktorej dochádza ku vzniku nekontrolujúcich podielov je dôležitý aj spôsob ocenenia, je to buď:

³⁶ PARIŠOVÁ, R. 2009. Podnikové kombinácie podľa novelizovaného IFRS 3. In Účtovníctvo- audítorstvo- daňovníctvo: v teórii a praxi. ISSN 1335-2024, 2009, roč.17, č. 7-8, s.247.

³⁷ Zpracované podľa: PARIŠOVÁ, R. 2009. Podnikové kombinácie podľa novelizovaného IFRS 3. In Účtovníctvo- audítorstvo- daňovníctvo: v teórii a praxi. ISSN 1335-2024, 2009, roč.17, č. 7-8, s.246-247.

- reálnou hodnotou - ak sa nekontrolujúce podiely oceňujú v reálnej hodnote, je účtovná jednotka povinná vykázať tiež goodwill pripadajúci na nekontrolujúce podiely v konsolidovanej účtovnej závierke tzv. plný goodwill, alebo
- proporcionálnym podielom na čistých aktívach nadobudnutého podniku - ak sa nekontrolujúce podiely oceňujú proporcionálnym podielom na nadobudnutých čistých aktívach postupuje sa presne tak isto ako pri IFRS 3 (2004), v konsolidovanej účtovnej závierke sa vykazuje goodwill pripadajúci len na podiely materského podniku.

Podľa IFRS 3 (2004) tak ako aj IFRS 3 (2008) sa goodwill testuje na zníženie hodnoty a to v súlade s IAS 36 *Zníženie hodnoty aktív*. Toto testovanie vykonáva nadobúdateľ ročne, prípadne častejšie ak si to vyžadujú okolnosti naznačujúce zníženie jeho hodnoty. IAS 36 uplatňuje v rámci testovania postup, ktorý tvoria štyri kroky:

- identifikácia jednotky tvoriaca peňažné prostriedky,
- identifikovanie spätne získanej sumy a účtovnej hodnoty jednotky tvoriacej peňažné prostriedky,
- alokácia goodwillu k jednotke tvoriacej peňažné prostriedky resp. jednotkám tvoriacich peňažné prostriedky,
- testovanie zníženia hodnoty jednotiek tvoriacich peňažné prostriedky s goodwillom.

Pri alokácii straty zo zníženia hodnoty sa najskôr zníži účtovná hodnota goodwillu alokovaná k jednotke (k skupine jednotiek) a zostávajúca časť straty sa alokuje k ostatným aktívam vytvárajúcim jednotku (skupinu jednotiek). Ak sú nekontrolujúce podiely ocenené proporcionálnym podielom na nadobudnutých čistých aktívach dcérskeho podniku, vykazuje sa strata zo zníženia hodnoty goodwillu len na podiely materského podniku³⁸.

Zisk z výhodnej kúpy predstavuje podniková kombinácia, v rámci ktorej rozdiel medzi hodnotami identifikovateľného majetku k dátumu nadobudnutia a prevzatých záväzkov, ocenených v súlade s IFRS presiahne súhrnnú hodnotu prevedeného plnenia, oceneného v súlade s IFRS a sumy každého nekontrolného podielu v nadobúdanom podniku. Ak nastane táto situácia je potrebné, aby nadobúdateľ pri vzniku zisku z výhodnej kúpy znova prehodnotil správnosť identifikovania majetku a záväzkov a ich ocenenia.

³⁸ PARIŠOVÁ, R. 2009. Podnikové kombinácie podľa novelizovaného IFRS 3. In Účtovníctvo- audítorstvo- daňovníctvo: v teórii a praxi. ISSN 1335-2024, 2009, roč.17, č. 7-8, s.248.

Nadobúdateľ prevedie kontrolu pri nasledujúcich položkách:

- identifikovateľného nadobúdaného majetku a prevzatých záväzkoch,
- nekontrolných podieloch nadobudnutého subjektu,
- ak ide o transakciu vo fázach, treba znova prehodnotiť na začiatku vlastný podiel nadobúdateľa na vlastnom imaní nadobudnutého subjektu,
- prevedené plnenie (protihodnota).

Požiadavky pre zverejňovanie informácií, ktoré platia pre IFRS 3:

Nadobúdateľ zverejňuje informácie o podnikovej kombinácii pre externých používateľov, aby mohli vyhodnotiť povahu podniku a stanoviť jeho finančnú situáciu.

Zverejňovanie realizuje:

- 1/ počas vykazovaného obdobia,
- 2/ po skončení účtovného obdobia, ale pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie.

1/ Zverejňovanie informácií o každej podnikovej kombinácii, ktorá nastala v priebehu vykazovaného obdobia:

Pre dodržanie požiadaviek pre zverejnenie informácií by mal nadobúdateľ zverejniť tieto informácie:

- a/ názvy a popisy kombinujúcich podnikov,
- b/ dátum nadobudnutia,
- c/ percento získaných nástrojov vlastného imania s hlasovacím právom,
- d/ dôvody podnikovej kombinácie a popis, ako nadobúdateľ získal možnosť ovládania nadobúdanej spoločnosti,
- e/ kvalitatívny popis faktorov, ktoré vytvárajú vykázaný goodwill, ako napríklad synergiu vyplývajúcu zo spojenia činností nadobúdateľa a nadobúdaného, nehmotné aktíva, ktoré nie je možné samostatne vykázať a iné faktory,
- f/ reálne hodnoty celkovej protihodnoty, ktorú nadobúdateľ previedol v deň nadobudnutia a reálna hodnota hlavných tried protihodnoty prevedených ku dňu nadobudnutia, t.j. náklady na podnikovú kombináciu a popis zložiek tohto nákladu vrátane všetkých nákladov priamo priradených tejto kombinácii. Pokiaľ sú v rámci nákladov vystavené alebo vystaviteľné nástroje vlastného imania, zverejnia sa taktiež nasledujúce informácie:

- peniaze,

- ostatné hmotné a nehmotné aktíva do ktorých sa zahŕňajú aj podnikové aktíva alebo dcérinej spoločností nadobúdateľa,
- vzniknuté záväzky, napr. záväzky za podmienenú protihodnotu,
- podiel nadobúdateľa na vlastnom imaní, počet vystavených alebo vystaviteľných nástrojov vlastného imania,
- reálna hodnota týchto nástrojov vlastného imania a podklad pre stanovenie metódy a podielov fair value nástrojov alebo podielov,

g/ pre dohody o podmienenej protihodnote a pre aktíva súvisiace s odškodnením:

- čiastku vykázanú k dátumu nadobudnutia,
- popis dohody a samotný základ pre stanovenie čiastky platby,
- odhad rozmedzia výsledkov (nediskontovaných), alebo pokiaľ rozmedzie nemôže byť odhadnuté treba udať dôvod. Pokiaľ maximálne čiastka platby nie je obmedzená, musí nadobúdateľ túto skutočnosť zverejniť,

h/ v prípade nadobudnutých pohľadávok:

- reálna hodnota pohľadávok,
- hrubé zmluvné čiastky pohľadávok,
- k dátumu nadobudnutia najlepší možný odhad peňažných čiastok, ktoré z hrubej zmluvnej čiastky pravdepodobne nebudú vyplatené,

Zverejnenie by malo byť uskutočnené podľa hlavných tried pohľadávok, ako napríklad samostatné členenie: pôžičiek, priamy finančný lízing a.i.,

i/ ostatky vykázané k dátumu nadobudnutia pre každú hlavnú triedu nadobudnutých aktív a prevzatých záväzkov,

j/ pre každý podmienený záväzok vykázaný k dátumu nadobudnutia sa zverejnia informácie, ktoré sú vyžadované štandardom IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*. Ak však nemôže byť spoľahlivo vykázaná reálna hodnota podmieneného záväzku, nadobúdateľ zverejní:

- pre každú triedu podmieneného záväzku ku koncu účtovného obdobia stručný popis podstaty podmieneného záväzku, a pokiaľ sa dá uskutočniť:
 - odhad finančného dopadu,
 - neistotu vzťahujúcu sa k čiastke alebo obdobiu všetkých odtokov,
 - možnosť akejkoľvek náhrady,
- dôvod, pre ktorý nemôže byť záväzok spoľahlivo ocenený,

k/ celková čiastka goodwillu, ktorá bude na konci obdobia odpočítaná pre daňové účely,

l/ podrobné informácie o všetkých transakciách oddelených od aktív a záväzkov, ktoré sa účtovná jednotka rozhodla odpredať v dôsledku kombinácie resp. detaily všetkých operácií, ktoré sa jednotka rozhodla následkom kombinácie ukončiť. Zverejňuje:

- popis každej transakcie,
- spôsob účtovania tejto transakcie,
- suma, ktorou bola transakcie vykázaná a riadok účtovného výkazu, kde sa čiastky vykázala,
- pokiaľ je transakcia vysporiadaním vzťahu existujúceho v minulosti, je treba zverejniť metódu použitú k určeniu čiastky vysporiadania,

m/ zverejnenie samostatne vykázaných transakcií požadované v bode l/ musí zahrnúť sumu nákladov, ktoré sa priradujú k akvizícii a samostatne vykázat čiastku nákladov akvizície, ktoré boli vykázané ako náklad a riadok alebo riadky vo výkaze o úplnom výsledku, v ktorých sú zahrnuté. Zverejňuje sa aj suma nákladov akvizície, ktorú jednotka nevykázala ako náklad a spôsob ako bola táto suma vykázaná,

n/ v prípade výhodnej kúpy sa zverejňuje:

- čiastka vykázaného zisku a riadok výkazu o úplnom výsledku, v ktorom je tento zisk vykázaný,
- popis dôvodu, prečo pri transakcii vznikol zisk,

o/ pri každej podnikovej kombinácii, pri ktorej nadobúdateľ je vlastníkom menej ako 100 percent podielu na vlastnom imaní dcérskej spoločnosti k dátumu nadobudnutia sa zverejní:

- čiastka podielu nezakladajúceho ovládanie v nadobudnutej jednotke vykázaná k dátumu nadobudnutia a oceňovaciu základňu pre stanovenú čiastku,
- pre každý podiel nezakladajúceho ovládania, ktorý je ocenený v reálnej hodnote, sa zverejní technika ocenenia a kľúčové vstupy do modelu použitého pre stanovenie reálnej hodnoty,

p/ v prípade ak podniková kombinácia prebieha vo fázach, sa zverejňuje:

- reálne hodnota podielu na vlastnom imaní v nadobúdanej jednotke k dátumu nadobudnutia, ktorá bola držaná nadobúdanou jednotkou bezprostredne pred dátumom nadobudnutia,
- suma zisku alebo straty vykázaných v dôsledku precenenia podielu na vlastnom imaní nadobúdanej jednotky držanej nadobúdateľom pred podnikovou kombináciou na reálnu hodnotu a položku výkazu o úplnom výsledku, v ktorom sú zisk a strata vykázané.

Tieto informácie sa zverejňujú:

- suma tržieb a výsledku dcérskej jednotky do dátumu nadobudnutia zahrnutej v konsolidovanom výkaze o úplnom výsledku za dané obdobie,
- tržby a výsledky kombinácie spoločností za bežné vykazované obdobie tak, ako keby dátum nadobudnutia u všetkých podnikových kombinácií, ktoré sa uskutočnili v danom období, bolo na začiatku ročného obdobia.

Pokiaľ sú niektoré požadované informácie neuskutočniteľné, je potrebné zverejniť túto skutočnosť a vysvetliť prečo je zverejnenie nemožné.

2/ Zverejňovanie informácií o každej podnikovej kombinácii po skončení účtovného obdobia, ale pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie:

Aby boli splnené požiadavky zverejnenia, musí nadobúdateľ zverejniť informácie, ktoré sú totožné so zverejnením počas obdobia pre každú podnikovú kombináciu (ktorá bola realizovaná po súvahovom dni, ale pred tým než sa schválilo zverejnenie ročnej závierky). Pokiaľ to bude možné, ak nebude takéto zverejnenie informácií možné, podá sa tento fakt spolu s vysvetlením, prečo zverejnenie nie je možné.

3/ Ďalšie zverejňovanie informácií:

Nadobúdateľ zverejní informácie, ktoré umožňujú používateľom jeho účtovnej závierky zhodnotiť finančný dopad zisku, strát, oprav chýb a iných úprav vykázaných v bežnom období, ktoré sa vzťahuje k podnikovým kombináciám realizovaným v bežnom alebo predchádzajúcom období.

Aby sa tento princíp mohol uplatniť, účtovná jednotka zverejňuje nasledovné informácie:

- čiastku a vysvetlenie všetkých ziskov alebo strát vykázaných v bežnom účtovnom období, ktoré:
 - súvisia s identifikovateľnými získanými aktívami alebo záväzkami, alebo podmienenými záväzkami prevzatými v podnikovej kombinácii, ktorá sa realizovala v bežnom alebo predchádzajúcom období a
 - sú takého rozsahu, typu alebo majú taký výskyt, že zverejnenie je relevantné pre pochopenie finančnej výkonnosti kombinovanej účtovnej jednotky,
- ak pôvodné účtovanie o podnikovej kombinácii, ktorá sa realizovala v období bezprostredne predchádzajúcim, bolo stanovené len provizórne na konci tohto