

**Deloitte.**

# Účetní aspekty akvizic

16. září 2008

Audit. Daně. Poradenské služby. Finanční poradenství.



# Obsah

- Role auditora při akvizicích
- IFRS 3 Podnikové kombinace
  - Nehmotná aktiva pořízená v rámci podnikové kombinace
  - Goodwill
- IAS 27 Konsolidovaná a individuální účetní závěrka

# Role auditora při akvizicích



# Role auditora při akvizicích

- Forma spolupráce auditora
  - Audit
  - Due dilligence
  - Předem dohodnuté procedury
- Co může auditor ověřovat v rámci akvizice
  - Řádnou/mimořádnou účetní závěrku k datu akvizice
  - Kupní cenu
  - Specifické části účetní závěrky nebo kalkulace kupní ceny

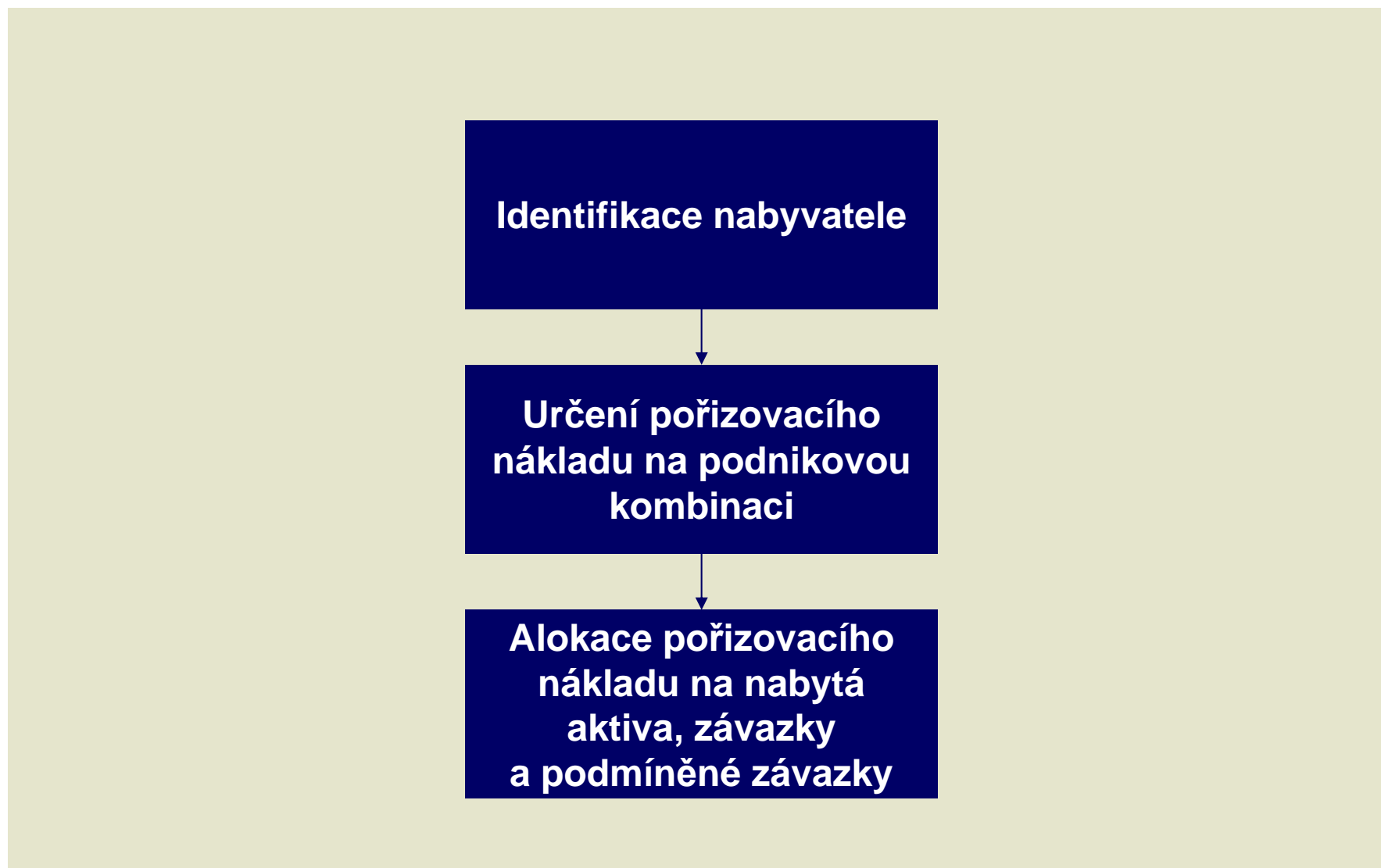
# IFRS 3 – Podnikové kombinace



## Novela IFRS 3 – Účinnost

- Platné pro roční účetní období začínající 1. července 2009 nebo později
- Zároveň byl novelizován i standard IAS 27 Konsolidovaná a individuální účetní závěrka
- Možnost dřívějšího použití za určitých podmínek
  - Oba novelizované standardy musejí být přijaty současně
  - Nelze použít pro roční účetní období, která začínají dříve než 30. června 2007
  - Informaci o dřívějším přijetí je nutné zveřejnit
- Úpravy se promítly i do dalších standardů (zejména IAS 28 Investice do přidružených podniků a IAS 31 Účasti ve společném podnikání)

## Metoda koupě – stávající standard



## Metoda koupě – novela

**Identifikace nabyvatele  
a určení data akvizice**



**Vykázání a ocenění  
pořízených aktiv,  
závazků a nekontrolního  
podílu**



**Vykázání a ocenění  
goodwillu (výhodné  
koupě)**



## Definice nabyvatele

- Nabyvatel je ten kombinující podnik, který získá kontrolu nad ostatními podniky v kombinaci
- Pokud se vytvoří nový subjekt, jeden z původních subjektů musí být označen jako nabyvatel
- Z účetního hlediska může být nabyvatelem jiný subjekt než z hlediska právního („zpětná akvizice“)

## Datum akvizice

- Datum, kdy nabyvatel fakticky získá kontrolu nad nabývaným podnikem

## Pořizovací náklad na podnikovou kombinaci – protihodnota

- Pořizovací náklad nabyvatele na podnikovou kombinaci (protihodnota, kupní cena) je souhrnem
  - Reálných hodnot předaných aktiv, vzniklých nebo převzatých závazků a emitovaných nástrojů vlastního kapitálu (oceněných ke dni akvizice), které nabyvatel směřuje za kontrolu nad nabývaným podnikem,
  - Například
    - Hotovostní platby
    - Akciové nástroje emitované za účelem provedení transakce

# Pořizovací náklad na podnikovou kombinaci – protihodnota

## STÁVAJÍCÍ STANDARD

- Náklady související s realizací podnikové kombinace (náklady přímo přiřaditelné podnikové kombinaci) jsou zahrnuty do pořizovacího nákladu a ovlivňují goodwill

## NOVELA

- Přímé náklady související s uskutečněním podnikové kombinace (zprostředkovací poplatky, služby poradenské, oceňovací, právní aj.) jsou obecně účtovány do nákladů v okamžiku vzniku

## Prozatímní ocenění

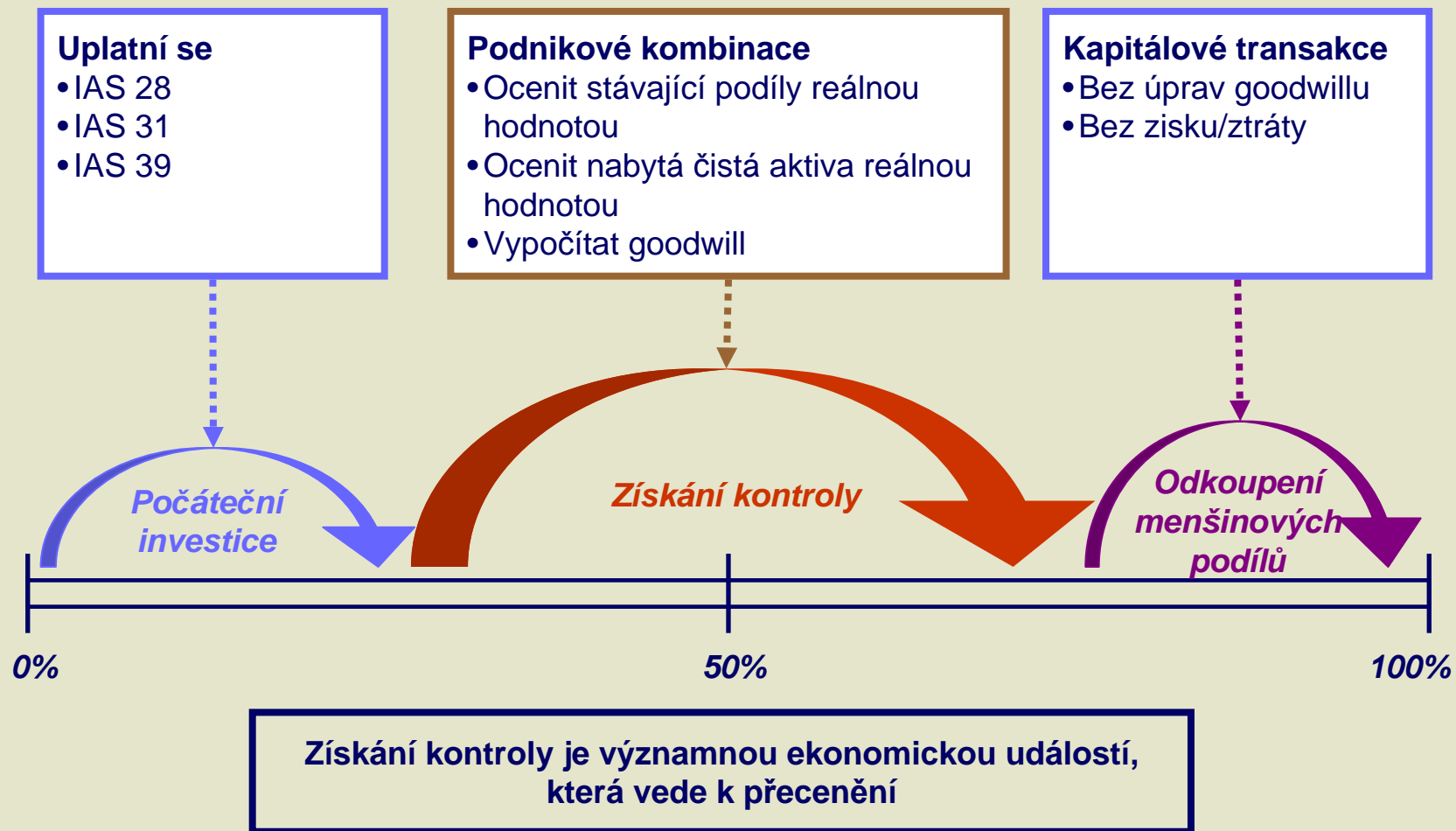
- Pokud není možné provést ocenění reálnými hodnotami k datu akvizice, provede se ocenění nabývaných aktiv a převzatých závazků a podmíněných závazků PROZATÍMNĚ
- Nabyvatel musí následně provést odpovídající úpravy těchto prozatímních hodnot
  - Do 12 měsíců od data akvizice

## STÁVAJÍCÍ STANDARD

- Zpětně k datu akvizice (o rozdíl mezi upravenými a prozatímními hodnotami upraví goodwill, případně záporný goodwill)
- Upraví srovnatelné údaje, pokud je prozatímní ocenění provedeno v předcházejícím účetním období

# Změny ve vlastnických podílech

## Navýšení vlastnických podílů



Nehmotná aktiva pořízená  
v rámci podnikové  
kombinace



# Nehmotná aktiva

## STÁVAJÍCÍ STANDARD

- Pořízená nehmotná aktiva se vykazují odděleně od goodwillu, pokud jsou
  - Ovládaná
  - Zdrojem budoucích ekonomických užitků
  - Mohou být spolehlivě oceněna reálnou hodnotou
  - Identifikovatelná, tj.
    - Mohou být oddělena nebo vydělena z entity a samostatně prodána, pronajata nebo licencována
    - Vyplývají ze smluvních nebo jiných zákonných práv

## NOVELA

- Podmínka spolehlivého určení reálné hodnoty byla zrušena



# Goodwill



# Goodwill

- Ke dni akvizice vykázat jako aktivum
- Prvotní ocenění ke dni akvizice
- Následné ocenění
  - V částce k datu akvizice snížené o veškeré akumulované ztráty ze snížení hodnoty →
    - Goodwill se neodepisuje
    - Testuje se na snížení hodnoty dle IAS 36 (1xročně nebo častěji)

# „Negativní goodwill“

## STÁVAJÍCÍ STANDARD

- IFRS 3 (2005): „Přebytek podílu nabyvatele na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku nad pořizovacím nákladem podnikové kombinace“

## NOVELA

- IFRS 3 (2008): „Výhodná koupě“ (Bargain purchase)
- Nabyvatel je povinen
  - Opětovně posoudit identifikaci a ocenění všech položek
  - Okamžitě vykázat veškerý „Přebytek“/„Výhodnou koupi“ ve výsledovce

## Určení goodwillu – stávající standard

- Nevyžaduje pro ocenění goodwillu (případně přebytku podílu nabyvatele na čisté hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku nad pořizovacím nákladem podnikové kombinace)
  - Ocenění všech nekontrolních podílů
  - Přecenění všech dříve vlastněných majetkových podílů v nabytém podniku na reálnou hodnotu
  - Částku nabytých čistých aktiv k datu pořízení (místo toho určuje část čistých identifikovatelných aktiv přiřaditelných nabyvateli)

## Určení goodwillu – novela

- Ocenění goodwillu/výhodné koupě = rozdíl mezi
  - Úhradou převedenou k datu pořízení navýšenou o veškeré případné nekontrolní podíly a reálnou hodnotu všech dříve vlastněných majetkových podílů v nabytém podniku k datu pořízení a
  - Čistou hodnotou nabytých identifikovatelných aktiv a převzatých závazků k datu pořízení
- $(i) > (ii)$  = rozdíl je goodwillem
- $(i) < (ii)$  = rozdíl je výhodnou koupí, která je zachycena ve výkazu zisku a ztráty

# IAS 27 – Konsolidovaná a individuální účetní závěrka



# Konsolidovaná účetní závěrka mateřského podniku

- Účetní závěrka za skupinu prezentovaná jako účetní závěrka jediného podniku
- Vyloučení pořizovací ceny investice
- Goodwill
- Souhrn veškerých aktiv a závazků mateřského podniku a dceřiných podniků v plné výši
- Základní kapitál – pouze základní kapitál matky
- Vyloučení vnitroskupinových zůstatků, transakcí, výnosů a nákladů
- Nerozdělený zisk skupiny
- Menšinové podíly (nekontrolní podíly)

## Individuální účetní závěrka

- Podíly v dceřiných společnostech, společně ovládaných subjektech a přidružených společnostech v individuální účetní závěrce matky, investora a spoluvlastníka se oceňují
  - Pořizovací cenou nebo
  - Podle standardu IAS 39 nebo
  - Podle standardu IFRS 5
- Pokud je v konsolidované účetní závěrce uváděna nekonsolidovaná dceřiná společnost (v souladu s IAS 39), musí být ve všech případných samostatných účetních závěrkách použito toto východisko, nikoli pořizovací cena



## Shrnutí pravidel pro oceňování majetkových podílů

Typ konsolidovaného podniku a konsolidující strana	Konsolidovaná účetní závěrka	Individuální účetní závěrka
Dceřiný – Matka	Metoda akvizice podle IFRS 3 a IAS 27	a) Pořizovací cena nebo b) Ocenění podle IAS 39 nebo c) Ocenění podle IFRS 5
Přidružený – Investor	Ekvivalenční metoda podle IAS 28	dtto
Společný – Spoluvlastník	a) Poměrná metoda podle IAS 31 nebo b) Ekvivalenční metoda podle IAS 28	dtto

# Deloitte.

Deloitte označuje jednu nebo více společností švýcarského sdružení („Verein“) Deloitte Touche Tohmatsu a jeho členských firem. Každá z těchto firem představuje samostatný a nezávislý právní subjekt. Podrobný popis právní struktury sdružení Deloitte Touche Tohmatsu a jeho členských firem je uveden na adrese [www.deloitte.com/cz/about](http://www.deloitte.com/cz/about).

© 2008 Deloitte Česká republika. Všechna práva vyhrazena.

Member of  
**Deloitte Touche Tohmatsu**