

IASB's projects focused on the business combinations in the present

Renáta Hornická¹

¹ University of Economics in Bratislava
Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing
Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, Slovak republic
E-mail: renata.hornicka@euba.sk

Abstract: *Business Combinations are regulated by IFRS 3 Business Combinations issued in 2008 which is effective as of 1 July 2009, as amending and replacing the previous version of 2004. This Standard requires an acquisition method of accounting as a single accounting method for business combinations. The present accounting approach for business combinations according to IFRS 3 is result of a gradual development within Business Combinations project. The Business Combinations project was in the IASB agenda during 2001-2008. During 2013 – 2015 IASB carried out post-implementation review IFRS 3 Business Combinations. Despite this development, IASB's agenda still includes projects focusing on the business combinations. The paper presents these projects.*

Keywords: *business combinations, projects of IASB, business, goodwill and impairment, business combinations under common control.*

JEL codes: M40, M41

1 Súčasný stav - úvod do problematiky / Introduction

V rámci IFRS rieši oblasť podnikových kombinácií štandard IFRS 3 *Podnikové kombinácie* vydaný v roku 2008 s účinnosťou od 1. júla 2009 v znení neskorších úprav (ďalej len „IFRS 3 (2008)“), ktorý nahradil predchádzajúce znenie z roku 2004. Účtovné riešenie, ktoré tento štandard vyžaduje (akvizičná metóda účtovania ako jediná metóda účtovania pre podnikové kombinácie) je výsledkom postupného vývoja v rámci realizácie Projektu zameraného na podnikové kombinácie, ktorý IASB viedla v rokoch 2001-2008 (projekt bol riešený v dvoch fázach). V rokoch 2013-2015 uskutočnila IASB postimplementačnú revíziu IFRS 3 (2008).

Napriek pomerne dlhému vývoju a snahe IASB vyriešiť túto problematiku komplexne jedným štandardom, stále sú oblasti týkajúce sa problematiky podnikových kombinácií, ktoré nie sú doriešené, a preto aj v súčasnosti sa nachádzajú v agende IASB projekty týkajúce sa podnikových kombinácií. Cieľom príspevku je uviesť projekty IASB týkajúce sa podnikových kombinácií v súčasnosti (v roku 2019) a prezentovať zameranie týchto projektov.

2 Metodológia a zdrojové údaje / Methodology and Data

Objektom skúmania príspevku sú projekty IASB zamerané na podnikové kombinácie v súčasnosti. Cieľom týchto projektov je buď zlepšenie alebo doplnenie ustanovení IFRS 3 (2008) alebo vyriešenie oblastí, ktoré doteraz neboli riešené. V súčasnosti sa v agende IASB nachádzajú tri projekty, a to dokončený projekt (Projekt zameraný na objasnenie definície podniku) a dva rozpracované projekty (Projekt zameraný na goodwill a zníženie hodnoty a Projekt zameraný na podnikové kombinácie pod spoločnou kontrolou).

V príspevku je uplatnená charakteristika pri vymedzení jednotlivých projektov IASB týkajúcich sa podnikových kombinácií a prezentácia ich zamerania.

3 Výsledky a diskusia / Results and Discussion

Na základe výsledkov postimplementačnej revízie IFRS 3 (2008) sa IASB rozhodla realizovať Projekt zameraný na objasnenie definície podniku (tento projekt bol v roku 2018 ukončený) a Projekt zameraný na goodwill a zníženie hodnoty. Okrem týchto dvoch projektov vedie IASB v súčasnosti aj Projekt zameraný na podnikové kombinácie pod spoločnou kontrolou.

3. 1 Projekt zameraný na definíciu podniku (Claryfing to definition of business)

Transakcia je podnikovou kombináciou, ak spĺňa definíciu podnikovej kombinácie podľa IFRS 3 (2008). Na základe tejto definície je podnikovou kombináciou transakcia alebo udalosť, v ktorej nadobúdateľ získa kontrolu nad nadobúdaným podnikom (nadobúdanými podnikmi). Z definície podnikovej kombinácie vyplývajú dve podmienky, a to *získanie kontroly* (prvá podmienka) na podnikom – podnikmi (druhá podmienka). Podnikovou kombináciou je iba taká transakcia, kde nadobudnuté aktíva a prevzaté záväzky vytvárajú podnik (t. j. nastane získanie kontroly nad podnikom iného subjektu). Ak nastane transakcia, kde nadobudnuté aktíva a prevzaté záväzky nevytvárajú podnik, nejde o podnikovú kombináciu (neuplatňuje sa akvizíčná metóda), takáto transakcia je iba akvizíciou aktív alebo skupiny aktív.

Podnik (business) podľa IFRS 3 (2008) predstavuje integrovaný súbor činností a aktív, ktorý možno viesť a riadiť na účel poskytnutia výnosov vo forme dividend, dosiahnutia nižších nákladov alebo iných ekonomických úžitkov v prospech investorov alebo iných vlastníkov, členov alebo účastníkov. Základnými prvkami integrovaného súboru činností a aktív, aby mohol plniť svoj účel, sú vstupy (inputs) a procesy (process) pôsobiace na tieto vstupy, ktoré sa používajú alebo sa budú používať na tvorbu výstupov (outputs). Definícia podniku spolu s vymedzením prvkov podniku a návodom na ich uplatnenie je obsiahnutá v štandarde IFRS 3 (2008) v Dodatku A a v Dodatku B (B7-B12).

Počas postimplementačnej revízie IFRS 3 (2008) zistila IASB od rôznych respondentov (zostavovatelia účtovných závierok, audítori a iní používatelia), že súčasná definícia podniku podľa IFRS 3 (2008) je príliš široká a nerieši všetky problémy, ktoré v praxi vznikajú pri jej aplikácii (IASB, Post-implementation Review of IFRS 3 *Business Combinations*, 2015). Na základe výsledkov postimplementačnej revízie IFRS 3 (2008) bol do agendy IASB zaradený Projekt na objasnenie definície podniku v roku 2015. Výsledkom tohto projektu je vydaná novela IFRS 3 (2008) v oblasti definície podniku v roku 2018, ktorá nadobudne účinnosť od 1. 1. 2020 a zatiaľ nebola prevzatá Európskou úniou.

Cieľom tejto novely je vyriešiť problémy súvisiace s aplikáciou definície podniku uvedenej v pôvodnom znení IFRS 3 (2008) a pomôcť subjektom pri určovaní, či nadobudnutý súbor činností a aktív je podnikom alebo nie je podnikom. Vplyvom tejto novely bude v štandarde IFRS 3 (2008) upravená definícia podniku (Dodatok A) a zároveň niektoré ustanovenia týkajúce sa jej aplikácie budú zmenené, doplnené alebo zrušené (Dodatok B).

Novelizovaná definícia podniku podľa IFRS 3 (2008) bude nasledovná: **Podnik je integrovaný súbor činností a aktív, ktorý možno viesť a riadiť za účelom poskytnutia tovarov alebo služieb zákazníkovi, vytvárania investičných výnosov (takých ako dividendy alebo úrok) alebo vytvárania iných výnosov z bežných činností.** V nadväznosti na zmenu definície podniku bude upravené touto novelou aj vymedzenie prvkov podniku.

Táto novela IFRS 3 (2008) zužuje definíciu podniku a potvrdzuje, že podnik musí zahŕňať vstup (vstupy) a proces (procesy), ale zároveň objasňuje, že procesy musia byť významné a že vstupy a procesy musia spolu podstatne prispievať k tvorbe výstupov. Touto novelou budú doplnené nové ustanovenia týkajúce sa návodu na ľahšie posúdenie,

že integrovaný súbor činností a aktív nie je podnikom, ktoré doteraz IFRS 3 (2008) neobsahoval (test koncentrácie).

3. 2 Projekt zameraný na goodwill a zníženie hodnoty (Goodwill and Impairment)

Zistenie, či v podnikovej kombinácii vznikol goodwill (alebo zisk z výhodnej kúpy) ku dňu akvizície je posledným krokom akvizičnej metódy a je vyústením celého procesu účtovania podnikovej kombinácie (IFRS 3.32). Goodwill podľa IFRS 3 (2008) vznikne, keď súčet poskytnutej protihodnoty ocenenej podľa IFRS 3, nekontrolujúcich podielov ocenených v súlade s IFRS 3 a predtým držaného podielu v nadobúdanom podniku oceneného podľa IFRS 3 prevýši čisté aktíva nadobúdaného podniku stanovené a ocenené podľa IFRS 3. Goodwill sa vykazuje ako aktívum ku dňu akvizície a následne po dni akvizície sa testuje na zníženie hodnoty v súlade so štandardom IAS 36 *Zníženie hodnoty aktív*.

Podstata testu na zníženie hodnoty goodwillu (IAS 36.80-36.108) spočíva v alokácii goodwillu ku dňu akvizície k peňazotvornej jednotke (alebo k skupinám takýchto jednotiek) nadobúdateľa a následne je potrebné realizovať porovnanie účtovnej hodnoty peňazotvornej jednotky (alebo skupiny takýchto jednotiek) s jej (s ich) spätné ziskateľnou sumou. Ak účtovná hodnota takejto peňazotvornej jednotky (skupiny takýchto jednotiek) prevyšuje spätné ziskateľnú sumu, vznikla strata zo zníženia hodnoty, ktorú je potrebné alokovať podľa alokačného pravidla stanoveného v IAS 36.

Počas postimplementačnej revízie IFRS 3 (2008) viacerí respondenti upozorňovali na skutočnosť, že test na zníženie hodnoty goodwillu podľa IAS 36 je zložitý, vyžaduje používanie úsudkov (napríklad pri stanovení hodnoty z používania), je nákladný a časovo náročný. Niektorí respondenti dokonca vyslovili názor, že by bolo vhodné sa vrátiť k prístupu založenému na modeli odpisovania goodwillu alebo k tzv. kombinovanému modelu, ktorý by spočíval v odpisovaní goodwillu a jeho následnom testovaní na zníženie hodnoty. V súvislosti s goodwillom sa ukázala tiež v praxi náročnosť aplikácie požiadavky samostatnej identifikácie a oceňovania nehmotného majetku nadobúdaného podniku, ktorý by sa mal vykazať samostatne, t. j. oddelene od goodwillu, ak spĺňa kritérium identifikovateľnosti (IASB, Post-implementation Review of IFRS 3 *Business Combinations*, 2015).

Na základe týchto reakcií respondentov bol zaradený do agendy IASB v roku 2015 **Projekt zameraný na goodwill a zníženie hodnoty**. V súčasnosti IASB v rámci tohto projektu pripravuje **diskusný materiál**. Tento diskusný materiál by mal byť venovaný viacerým oblastiam: vylepšeniu požiadaviek týkajúcich sa zverejňovania informácií o podnikovej kombinácii, zefektívneniu testu na zníženie hodnoty goodwillu, zavedeniu požiadavky zverejňovania celkového vlastného imania, vylepšeniu stanovenia hodnoty z používania, pokračovania v požiadavke samostatného vykazovania identifikovateľného nehmotného majetku nadobúdaného podniku (oddelene od goodwillu). V diskusnom materiáli bude IASB prezentovať svoj predbežný pohľad a stanoviská k týmto oblastiam. **Diskusný materiál by mal byť zverejnený do konca roka 2019.**

3. 3 Projekt zameraný na podnikové kombinácie pod spoločnou kontrolou (Business Combinations under Common Control)

Problematika podnikových kombinácií pod spoločnou kontrolou súvisí s pôsobnosťou štandardu IFRS3 (2008). Podnikové kombinácie pod spoločnou kontrolou sú vyňaté z jeho pôsobnosti (IFRS 3.2) a treba podotknúť, že doteraz neboli riešené ani štandardami upravujúcim podnikové kombinácie v minulosti (IAS 22 (1998), IFRS 3 (2004)), ktoré platili pred štandardom IFRS 3 (2008). IASB v roku 2007 otvorila projekt zameraný na tento typ transakcií, ale následne bol tento projekt zastavený.

V tejto súvislosti je dôležité upozorniť, že je potrebné dávať pozor na správne používanie pojmu „pod spoločnou kontrolou (under common control)“. Tento pojem nie je možné zamieňať s pojmom „spoločná kontrola (joint control)“, ktorý upravuje štandard IFRS 11 *Spoločné dohody*. IFRS 11 upravuje formy spoločného podnikania (spoločná

prevádzka alebo spoločný podnik), ktoré sú založené na spoločnej kontrole (joint control). Pojem pod spoločnou kontrolou (under common control) je iný pojem ako spoločná kontrola (joint control). Podnikové kombinácie pod spoločnou kontrolou sú iné transakcie, ako transakcie založené na spoločnej kontrole (spoločné dohody).

Podnikové kombinácie pod spoločnou kontrolou sú transakcie, pri ktorých dochádza k podnikovej kombinácii subjektov (ich podnikov), ktoré sú kontrolované tou istou stranou pred a po podnikovej kombinácii a táto kontrola nie je dočasná (IFRS 3.B1). Vzhľadom na to, že tieto podnikové kombinácie sú vyňaté z pôsobnosti IFRS 3 (2008) a nerieši ich žiaden iný štandard, ak subjekt realizuje takúto transakciu, musí si vytvoriť vlastnú účtovnú politiku v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Dôsledkom tejto skutočnosti je, že v praxi sa tieto transakcie riešia rôznymi spôsobmi, čo sťažuje porovnateľnosť účtovných závierok.

V roku 2014 sa začala IASB znova venovať tejto problematike a v roku 2016 bol do jej aktívnej výskumnej agendy zaradený **Projekt zameraný na podnikové kombinácie pod spoločnou kontrolou**. Projekt je zameraný na vysvetlenie podnikových kombinácií pod spoločnou kontrolou, vrátane definovania pojmu „pod spoločnou kontrolou“. V súčasnosti pripravuje IASB v rámci tohto projektu **diskusný materiál**, ktorý by mal byť vydaný **v prvej polovici roka 2020**.

Záver / Conclusions

Problematika podnikových kombinácií patrí k náročným oblastiam účtovníctva. Napriek snahe IASB komplexne riešiť účtovné zobrazenie podnikových kombinácií prostredníctvom štandardu IFRS 3 (2008), stále sú oblasti, ktoré je potrebné doriešiť.

Cieľom Projektu týkajúceho sa definície podniku bolo zlepšiť definíciu podniku ako súčasť vymedzenia podnikovej kombinácie a jej aplikáciu. Výsledkom tohto projektu je vydaná novela IFRS 3 (2008) v roku 2018, ktorá nadobudne účinnosť od 1. 1. 2020. Projekt týkajúci sa goodwillu a zníženia hodnoty je zameraný na zlepšenie ustanovení týkajúcich sa poakvizitného prístupu ku goodwillu s dôrazom na testovanie zníženia jeho hodnoty, a tiež požiadaviek týkajúcich sa zverejňovania informácií o podnikovej kombinácii. Cieľom projektu týkajúceho sa podnikových kombinácií pod spoločnou kontrolou je zaviesť účtovné riešenie pre tieto transakcie, ktoré doteraz neboli vyriešené.

Príslušnosť ku grantovej úlohe / Acknowledgments

Príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov riešenia projektu APVV č. APVV-16-0602 „Zvyšovanie relevantnosti účtovných informácií v SR - od nákladov k hodnote“.

Literárne zdroje a iné odkazy / References

- IFRS 3. *Podnikové kombinácie*. IASB, 2008, v znení neskorších úprav.
 IAS 36. *Zníženie hodnoty aktív*. IASB, 2004, v znení neskorších úprav.
 IFRS 11. *Spoločné dohody*. IASB, 2011, v znení neskorších úprav.
 IAS 8. *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*, IASB, 2003 v znení neskorších úprav.
 Report and Feedback Statement. Post-implementation Review of IFRS 3 Business Combinations. 2015. In: <https://www.ifrs.org/-/media/project/pir-ifrs-3/published/documents/pir-ifrs-3-report-feedback-statement.pdf?la=en>.
 IFRS Foundation 2018. Definition of a Business. Amendments to IFRS 3. IFRS Foundation: 2018, London. ISBN 978-911040-98-9.
 Project of IASB on Goodwill and Impairment. 2019. In: <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/goodwill-and-impairment/#about>.
 Project of IASB on business combinations under common control. 2019. In: <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/business-combinations-under-common-control/>.