UREDBA KOMISIJE (EU) 2020/551

od 21. travnja 2020.

o izmjeni Uredbe (EZ) br. 1126/2008 o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća u pogledu Međunarodnog standarda financijskog izvještavanja 3

(Tekst značajan za EGP)

EUROPSKA KOMISIJA,

uzimajući u obzir Ugovor o funkcioniranju Europske unije,

uzimajući u obzir Uredbu (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća od 19. srpnja 2002. o primjeni međunarodnih računovodstvenih standarda ([1]), a posebno njezin članak 3. stavak 1.,

budući da:

(1) Uredbom Komisije (EZ) br. 1126/2008 ([2]) usvojeni su određeni međunarodni standardi i tumačenja koji su postojali 15. listopada 2008.

(2) Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB) objavio je 22. listopada 2018. definiciju pojma poslovanje (Izmjene MSFI-ja 3) kako bi se uklonile dvojbe o primjeni definicije u praksi istaknute tijekom revizije provedene u razdoblju nakon uvođenja MSFI-ja 3 *Poslovna spajanja*. Cilj izmjena je objasniti definiciju pojma poslovanje kako bi se olakšala njezina provedba u praksi.

(3) Komisija je nakon savjetovanja s Europskom savjetodavnom skupinom za financijsko izvještavanje zaključila da izmjene Međunarodnog standarda financijskog izvještavanja (MSFI) 3 *Poslovna spajanja* zadovoljavaju kriterije za donošenje iz članka 3. stavka 2. Uredbe (EZ) br. 1606/2002.

(4) Uredbu (EZ) br. 1126/2008 trebalo bi stoga na odgovarajući način izmijeniti.

(5) Mjere predviđene ovom Uredbom u skladu su s mišljenjem Regulatornog računovodstvenog odbora,

DONIJELA JE OVU UREDBU:

Članak 1.

Prilog Uredbi (EZ) br. 1126/2008, Međunarodni standard financijskog izvještavanja 3 *Poslovna spajanja* mijenja se u skladu s Prilogom ovoj Uredbi.

Članak 2.

Trgovačka društva primjenjuju izmjene iz članka 1. najkasnije od početka svoje prve financijske godine koja počinje 1. siječnja 2020. ili nakon tog datuma.

Članak 3.

Ova Uredba stupa na snagu dvadesetog dana od dana objave u *Službenom listu Europske unije*.

([1]) SL L 243, 11.9.2002., str. 1.

([2]) Uredba Komisije (EZ) br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća (SL L 320, 29.11.2008., str. 1.).

Ova je Uredba u cijelosti obvezujuća i izravno se primjenjuje u svim državama članicama.

Sastavljeno u Bruxellesu 21. travnja 2020.

Za Komisiju
Predsjednica
Ursula VON DER LEYEN

PRILOG

Definicija poslovanja

Izmjene MSFI-ja 3

Izmjena MSFI-ja 3 *Poslovna spajanja*

Izmjenjuju se točka 3., definicija izraza „poslovanje" u Dodatku A i točke B7.–B9., točke B11. i B12. Dodaju se točka 64.P, točke B7.A–B7.C, točka B8.A i točke B12.A–B12.D te naslovi iznad točaka B7.A, B8. i B12. Briše se točka B10.

ODREĐIVANJE POSLOVNOG SPAJANJA

3. Subjekt utvrđuje je li neka transakcija ili drugi događaj poslovno spajanje primjenjujući definiciju iz ovog MSFI-ja prema kojoj stečena imovina i preuzete obveze čine poslovanje. Ako stečena imovina ne čini poslovanje, izvještajni subjekt dužan je transakciju ili drugi događaj obračunati kao stjecanje imovine. Upute o određivanju poslovnog spajanja i definicija poslovanja navedeni su u točkama B5.-B12.D.

DATUM STUPANJA NA SNAGU I PRIJELAZNE ODREDBE

Datum stupanja na snagu

...

64.P Dokumentom *Definicija poslovanja*, objavljenim u listopadu 2018., dodane su točke B7.A–B7.C, točka B8.A i točke B12.A–B12.D, izmijenjena je definicija izraza „poslovanje" u Dodatku A, izmijenjene su točka 3., točke B7.–B9., točke B11. i B12. i izbrisana točka B10. Subjekt je dužan te izmjene primijeniti na poslovna spajanja s datumom stjecanja na dan ili nakon početka prvog godišnjeg izvještajnog razdoblja koje počinje na dan ili nakon 1. siječnja 2020. i na stjecanja imovine na dan ili nakon početka tog razdoblja. Dopuštena je ranija primjena tih izmjena. Ako subjekt primjenjuje te izmjene na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

Dodatak A

Definicije pojmova

...

poslovanje Integrirani skup aktivnosti i imovine koji se provodi i kojim se upravlja u svrhu pružanja robe ili usluga kupcima, uz ostvarenje prihoda od ulaganja (npr. dividende ili kamate) ili druge vrste prihoda iz redovnih aktivnosti.

DEFINICIJA POSLOVANJA (PRIMJENA TOČKE 3.)

B7. Poslovanje se sastoji od ulaznih vrijednosti i procesa koji se primjenjuju na te ulazne vrijednosti i koji mogu pridonijeti stvaranju izlaznih vrijednosti. Tri elementa poslovanja definirana su kako slijedi (vidjeti točke B8.–B12.D za upute o elementima poslovanja):

(a) **ulazna vrijednost:** svaki ekonomski resurs koji stvara izlazne vrijednosti ili može pridonijeti stvaranju izlaznih vrijednosti kada se na njega primijeni jedan ili više procesa. Primjeri su: dugotrajna imovina (uključujući nematerijalnu imovinu ili prava korištenja dugotrajne imovine), intelektualno vlasništvo, mogućnost dobivanja pristupa potrebnim materijalima ili pravima i zaposlenici

(b) **proces:** svaki sustav, standard, protokol, konvencija ili pravilo koje, kada je primijenjeno na neku ulaznu vrijednost ili ulazne vrijednosti, stvara ili može pridonijeti stvaranju izlaznih vrijednosti. Primjeri su: procesi strateškog upravljanja, operativni procesi i procesi upravljanja resursima. Ti su procesi obično dokumentirani, iako intelektualna sposobnost organizirane radne snage, koja ima potrebne vještine i iskustvo te postupa prema pravilima i konvencijama, može osigurati potrebne procese koji se mogu primijeniti na ulazne vrijednosti radi stvaranja izlaznih vrijednosti. (računovodstveni sustavi, sustavi za fakturiranje, obračun plaća i drugi administrativni sustavi obično nisu procesi koji se koriste za stvaranje izlaznih vrijednosti)

(c) **izlazna vrijednost:** rezultat ulaznih vrijednosti i procesa primijenjenih na te ulazne vrijednosti koji pružaju robu ili usluge kupcima, stvaraju prihode od ulaganja (npr. dividende ili kamate) ili drugu vrstu prihoda iz redovnih aktivnosti.

Neobvezan test za utvrđivanje koncentracije fer vrijednosti

B7.A U točki B7.B opisan je neobvezan test (test koncentracije) kojim se može pojednostavnjeno ocijeniti čini li stečeni skup aktivnosti i imovine poslovanje. Subjekt može odlučiti hoće li upotrijebiti taj test. Subjekt može tu odluku donijeti zasebno za svaku transakciju ili drugi događaj. Test koncentracije ima sljedeće posljedice:

(a) ako je test koncentracije pozitivan, utvrđuje se da skup aktivnosti i imovine ne čini poslovanje i dodatna ocjena nije potrebna

(b) ako je test koncentracije negativan, ili ako subjekt odluči da neće primijeniti test, tada subjekt provodi ocjenu iz točaka B8.–B12.D.

B7.B Test koncentracije je pozitivan ako je gotovo sva fer vrijednost stečene bruto imovine koncentrirana u pojedinačnoj utvrdivoj imovini ili grupi slične utvrdive imovine. Za potrebe testa koncentracije:

(a) stečena bruto imovina ne uključuje novac i novčane ekvivalente, odgođenu poreznu imovinu i *goodwill* koji su posljedica učinaka odgođenih poreznih obveza

(b) fer vrijednost stečene bruto imovine uključuje sve prenesene naknade za stjecanje (uvećano za fer vrijednost svakog nekontrolirajućeg interesa i fer vrijednost svakog prijašnjeg udjela) koja premašuje fer vrijednost neto stečene utvrdive imovine. Fer vrijednost stečene bruto imovine može se obično utvrditi kao ukupan iznos dobiven zbrajanjem fer vrijednosti prenesene naknade za stjecanje (uvećano za fer vrijednost svakog nekontrolirajućeg interesa i fer vrijednost svakog prijašnjeg udjela) i fer vrijednosti preuzetih obveza (osim odgođenih poreznih obveza) od kojeg se oduzmu stavke utvrđene u podtočki (a). Međutim, ako je fer vrijednost stečene bruto imovine veća od navedenog ukupnog iznosa, može biti potreban i precizniji izračun

(c) pojedinačna utvrdiva imovina uključuje svu imovinu ili grupu imovine koja bi u poslovnom spajanju bila priznata i mjerena kao pojedinačna utvrdiva imovina

(d) ako je materijalna imovina spojena i ne može se fizički odvojiti i upotrebljavati odvojeno od druge materijalne imovine (ili od odnosne imovine koja je predmet najma, kako je utvrđeno u MSFI-ju 16 *Najmovi*), bez znatnih troškova ili znatnog smanjenja koristi ili fer vrijednosti jedne od tih imovina (npr. zemljište i zgrade), ta se imovina smatra pojedinačnom utvrdivom imovinom

(e) pri ocjeni je li imovina slična subjekt razmatra prirodu svake pojedinačne utvrdive imovine i rizike povezane s upravljanjem i stvaranjem izlaznih vrijednosti od te imovine (tj. obilježja rizika)

(f) sljedeće pozicije ne smatraju se sličnom imovinom:

i. materijalna imovina i nematerijalna imovina

ii. materijalna imovina u različitim kategorijama (npr. zalihe, oprema za proizvodnju i automobili), osim ako se smatraju pojedinačnom utvrdivom imovinom u skladu s kriterijem iz podtočke (d)

iii. utvrdiva nematerijalna imovina u različitim kategorijama (npr. nazivi robnih marki, licencije i nematerijalna imovina u pripremi)

iv. financijska imovina i nefinancijska imovina

v. financijska imovina u različitim kategorijama (npr. potraživanja od kupaca i ulaganja u vlasničke instrumente) i

vi. utvrdiva imovina koja je unutar iste kategorije imovine, ali ima znatno različita obilježja rizika.

B7.C Zahtjevima iz točke B7.B ne mijenjaju se upute za sličnu imovinu iz MRS-a 38 *Nematerijalna imovina*; niti se mijenja značenje izraza „kategorija” u MRS-u 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*, MRS-u 38 i MSFI-ju 7 *Financijski instrumenti: objavljivanje*.

Elementi poslovanja

B8. Iako poslovanja obično imaju izlazne vrijednosti, izlazne vrijednosti nisu nužne da bi se integrirani skup aktivnosti i imovine smatrao poslovanjem. Da bi se provodio i da bi se njime upravljalo u svrhe utvrđene u definiciji poslovanja, integrirani skup aktivnosti i imovine mora imati dva ključna elementa – ulazne vrijednosti i procese koji se primjenjuju na te ulazne vrijednosti. Poslovanje ne mora uključivati sve ulazne vrijednosti ili procese koje je prodavatelj koristio u vođenju tog poslovanja. Međutim, da bi ga se smatralo poslovanjem, integrirani skup aktivnosti i imovine mora uključivati najmanje neku ulaznu vrijednost i neki bitan proces koji zajedno znatno pridonose mogućnosti stvaranja izlazne vrijednosti. U točkama B12.-B12.D utvrđeno je kako se ocjenjuje je li proces bitan.

B8.A Ako stečeni skup aktivnosti i imovine ima izlazne vrijednosti, nastavak ostvarenja prihoda sam po sebi ne znači da su stečene i ulazne vrijednosti i bitan proces.

B.9 Priroda elemenata poslovanja razlikuje se po sektorima i strukturi operacija (aktivnosti) nekog subjekta, uključujući fazu razvoja samog subjekta. Etablirana poslovanja često imaju više različitih vrsta ulaznih vrijednosti, procesa i izlaznih vrijednosti, dok nova poslovanja često imaju tek nekoliko ulaznih vrijednosti i procesa i ponekad samo jednu izlaznu vrijednost (proizvod). Gotovo sva poslovanja imaju i obveze, no poslovanje ne mora imati obveze. Osim toga, stečeni skup aktivnosti i imovine koji ne čine poslovanje može imati obveze.

B10. [izbrisano]

B11. Utvrđivanje čini li konkretni skup aktivnosti i imovine poslovanje temelji se na pitanju može li tržišni sudionik provoditi integrirani skup aktivnosti i imovine i upravljati njime kao poslovanjem. Stoga pri ocjeni čini li konkretni skup poslovanje nije relevantno je li prodavatelj upravljao skupom kao poslovanjem niti namjerava li stjecatelj tim skupom upravljati kao poslovanjem.

Ocjenjivanje je li stečeni proces bitan

B12. U točkama B12.A–B12.D objašnjeno je kako ocijeniti je li stečeni proces bitan ako stečeni skup aktivnosti i imovine nema izlazne vrijednosti (točka B12.B) te ako ima izlazne vrijednosti (točka B12.C).

B12.A Primjer stečenog skupa aktivnosti i imovine koji na datum stjecanja nema izlazne vrijednosti subjekt je u početnoj fazi koji još nije počeo ostvarivati prihode. Osim toga, ako je stečeni skup aktivnosti i imovine na datum stjecanja ostvarivao prihod, smatra se da je na taj datum imao izlazne vrijednosti, čak i ako kasnije više neće ostvarivati prihod od vanjskih kupaca, primjerice zato što će ga stjecatelj pripojiti u svoje poslovanje.

B12.B Ako skup aktivnosti i imovine nema izlazne vrijednosti na datum stjecanja, stečeni proces (ili grupa procesa) smatra se bitnim samo ako:

(a) je ključan za mogućnost da se stečena ulazna vrijednost ili ulazne vrijednosti razviju ili pretvore u izlazne vrijednosti i

(b) stečene ulazne vrijednosti uključuju organiziranu radnu snagu koja ima potrebne vještine, znanje ili iskustvo za provođenje tog procesa (ili grupe procesa) i druge ulazne vrijednosti koje bi organizirana radna snaga mogla razviti ili pretvoriti u izlazne vrijednosti. Te druge izlazne vrijednosti mogle bi uključivati:

i. intelektualno vlasništvo koje bi se moglo upotrijebiti za razvoj robe ili usluge

ii. druge ekonomske resurse koji bi se mogli razviti za stvaranje izlaznih vrijednosti ili

iii. prava za dobivanje pristupa potrebnim materijalima ili prava koja omogućuju stvaranje budućih izlaznih vrijednosti.

Primjeri ulaznih vrijednosti navedenih u podtočkama (b) i.–iii. uključuju tehnologiju, projekte istraživanja i razvoja u tijeku, nekretnine i prava na mineralne sirovine.

B12.C Ako skup aktivnosti i imovine na datum stjecanja ima izlazne vrijednosti, stečeni proces (ili grupa procesa) smatra se bitnim ako je, kada se primjenjuje na stečenu ulaznu vrijednost ili vrijednosti:

(a) ključan za mogućnost nastavka stvaranja izlaznih vrijednosti, a stečene ulazne vrijednosti uključuju organiziranu radnu snagu s potrebnim vještinama, znanjem ili iskustvom za provođenje tog procesa (ili grupe procesa) ili

(b) ako znatno pridonosi mogućnosti nastavka stvaranja izlaznih vrijednosti i:

i. smatra se jedinstvenim ili rijetkim ili

ii. ne može se zamijeniti bez znatnog troška, napora, odgode u mogućnosti nastavka stvaranja izlaznih vrijednosti.

B12.D Sljedeća dodatna rasprava podupire navedeno u točkama B12.B i B12.C:

(a) stečeni ugovor je ulazna vrijednost, a ne bitan proces. Ipak, stečeni ugovor, primjerice ugovor za eksternalizirano upravljanje nekretninama ili eksternalizirano upravljanje imovinom, može omogućiti pristup organiziranoj radnoj snazi. Subjekt ocjenjuje obavlja li organizirana radna snaga koja je dostupna putem takvog ugovora bitan proces koji subjekt kontrolira i koji je stoga stekao. Čimbenici koje treba uzeti u obzir prilikom te ocjene uključuju trajanje ugovora i uvjete njegova obnavljanja

(b) poteškoće pri zamjeni stečene organizirane radne snage mogu upućivati na to da organizirana radna snaga obavlja proces koji je ključan za mogućnost stvaranja izlaznih vrijednosti

(c) proces (ili grupa procesa) nije ključan ako je, primjerice, sporedan ili neznatan u kontekstu svih procesa koji su potrebni za stvaranje izlaznih vrijednosti.