

NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) 2020/551

ze dne 21. dubna 2020,

kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o Mezinárodní standard účetního výkaznictví 3

(Text s významem pro EHP)

EVROPSKÁ KOMISE,

s ohledem na Smlouvu o fungování Evropské unie,

s ohledem na nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů ⁽¹⁾, a zejména na čl. 3 odst. 1 uvedeného nařízení,

vzhledem k těmto důvodům:

- (1) Nařízením Komise (ES) č. 1126/2008 ⁽²⁾ byly přijaty některé mezinárodní standardy a interpretace, které existovaly ke dni 15. října 2008.
- (2) Dne 22. října 2018 zveřejnila Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) dokument Definice podniku (Změny IFRS 3) s cílem rozptýlit znepokojení vyjádřené v hodnotící zprávě o provádění IFRS 3 *Podnikové kombinace* v souvislosti s problémy při uplatňování definice v praxi. Cílem změn je vyjasnit definici podniku s cílem usnadnit její praktické provádění.
- (3) V návaznosti na konzultaci s Evropskou poradní skupinou pro účetní výkaznictví dospěla Komise k závěru, že změny Mezinárodního standardu účetního výkaznictví (IFRS) 3 *Podnikové kombinace* splňují kritéria pro přejímání stanovená v čl. 3 odst. 2 nařízení (ES) č. 1606/2002.
- (4) Nařízení (ES) č. 1126/2008 by proto mělo být odpovídajícím způsobem změněno.
- (5) Opatření stanovená tímto nařízením jsou v souladu se stanoviskem Regulativního výboru pro účetnictví,

PŘIJALA TOTO NAŘÍZENÍ:

Článek 1

V příloze nařízení (ES) č. 1126/2008 se Mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 3 *Podnikové kombinace* mění v souladu s přílohou tohoto nařízení.

Článek 2

Změny uvedené v článku 1 začnou jednotlivé společnosti uplatňovat nejpozději prvním dnem prvního účetního období, které začíná dne 1. ledna 2020 nebo po tomto datu.

Článek 3

Toto nařízení vstupuje v platnost dvacátým dnem po vyhlášení v Úředním věstníku Evropské unie.

⁽¹⁾ Úř. věst. L 243, 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ Nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 (Úř. věst. L 320, 29.11.2008, s. 1).

Toto nařízení je závazné v celém rozsahu a přímo použitelné ve všech členských státech.

V Bruselu dne 21. dubna 2020.

Za Komisi

Ursula VON DER LEYEN

Předsedkyně

PŘÍLOHA

Definice podniku

Změny IFRS 3

Změny IFRS 3 Podnikové kombinace

Mění se odstavec 3, definice pojmu „podnik“ v dodatku A a odstavce B7 až B9, B11 a B12. Vkládají se odstavce 64P, B7 A až B7C, B8 A a B12 A až B12D a nadpisy odstavců B7 A, B8 a B12. Zrušuje se odstavec B10.

IDENTIFIKACE PODNIKOVÉ KOMBINACE

3. Účetní jednotka rozhodne, zda určitá transakce či jiná událost je podnikovou kombinací, použitím definice obsažené v tomto standardu, která vyžaduje, aby nabytá aktiva a převzaté závazky tvořily podnik. Pokud nabytá aktiva podnik netvoří, účetní jednotka o transakci či jiné události účtuje jako o pořízení aktiva. Odstavce B5 až B12D obsahují návodné postupy pro identifikaci podnikové kombinace a definici podniku.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

Datum účinnosti

...

- 64P Dokumentem *Definice podniku* vydaným v říjnu 2018 byly vloženy nové odstavce B7 A až B7C, B8 A a B12 A až B12D, změněna definice pojmu „podnik“ v dodatku A, změněny odstavce 3, B7 až B9, B11 a B12 a zrušen odstavec B10. Účetní jednotka použije tyto změny na podnikové kombinace, jejichž datem akvizice je datum na začátku nebo po začátku prvního účetního období začínajícího dne 1. ledna 2020 nebo později, a na pořízení aktiv, k nimž dojde na začátku nebo po začátku uvedeného období. Dřívější použití těchto změn se povoluje. Pokud účetní jednotka použije uvedené změny pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.

Dodatek A

Definice pojmů

...

- podnik** Integrovaný soubor aktivit a aktiv, který je možno řídit a spravovat za účelem poskytování zboží nebo služeb zákazníkům, generování výnosů z investic (jako jsou dividendy nebo úroky) nebo generování jiných příjmů z běžné činnosti.

DEFINICE PODNIKU (POUŽITÍ ODSTAVCE 3)

- B7 Podnik se skládá ze vstupů a procesů použitých na tyto vstupy, které mají schopnost přispět k vytváření výstupů. Tři prvky podniku jsou definovány takto (ohledně pokynů k prvkům podniku viz odstavec B8 až B12D):
- a) **Vstup:** Jakýkoli ekonomický zdroj, který vytváří výstupy či má schopnost přispět k vytváření výstupů, pokud je na něj použit jeden nebo více procesů. Příkladem jsou dlouhodobá aktiva (včetně nehmotných aktiv nebo práv k užívání dlouhodobých aktiv), duševní vlastnictví, schopnost zajistit si přístup k nezbytným materiálům nebo právům a zaměstnanci.
 - b) **Proces:** Jakýkoli systém, standard, protokol, konvence nebo pravidlo, které, jsou-li použity na vstup nebo vstupy, vytváří výstupy nebo mají schopnost přispět k vytváření výstupů. Příkladem jsou procesy strategického řízení, provozní procesy a procesy řízení zdrojů. Tyto procesy jsou obvykle zdokumentovány, ale nezbytné procesy, které je možné použít na vstupy za účelem vytvoření výstupů, mohou též realizovat duševní schopnosti organizované pracovní síly s nezbytnými znalostmi a zkušenostmi postupující podle pravidel a konvencí. (Vedení účetnictví, fakturace, mzdová agenda a další administrativní systémy obvykle nejsou procesy používané k vytváření výstupů.)

- c) **Výstup:** Výsledek vstupů a procesů použitých na uvedené vstupy, které poskytují zboží nebo služby zákazníkům, generují výnosy z investic (jako jsou dividendy nebo úroky) nebo generují jiné příjmy z běžné činnosti.

Volitelný test ke zjištění koncentrace reálné hodnoty

- B7 A Odstavec B7B vymezuje volitelný test (test koncentrace) umožňující zjednodušeně posoudit, zda nabytý soubor aktivit a aktiv není podnikem. Účetní jednotka se může rozhodnout test použít, nebo nepoužít. Účetní jednotka může takové rozhodnutí učinit samostatně pro každou transakci či jinou událost. Test koncentrace má tyto důsledky:
- a) Splnění podmínek testu koncentrace vede k závěru, že soubor aktivit a aktiv není podnikem, a není třeba provádět další posouzení.
 - b) Nejsou-li podmínky testu koncentrace splněny, nebo pokud se účetní jednotka rozhodne tento test nepoužít, provede posouzení stanovené v odstavcích B8 až B12D.
- B7B Podmínky testu koncentrace jsou splněny, pokud je v podstatě celá reálná hodnota nabytých hrubých aktiv koncentrována do jediného identifikovatelného aktiva nebo skupiny podobných identifikovatelných aktiv. Pro účely testu koncentrace:
- a) nabytá hrubá aktiva nezahrnují hotovost a peněžní ekvivalenty, odložené daňové pohledávky a goodwill vyplývající z účinků odložených daňových závazků;
 - b) reálná hodnota nabytých hrubých aktiv zahrnuje veškeré převedené protiplnění (plus reálnou hodnotu případného nekontrolního podílu a reálnou hodnotu případného dříve drženého podílu) převyšující reálnou hodnotu nabytých čistých identifikovatelných aktiv. Reálná hodnota nabytých hrubých aktiv může být obvykle určena jako součet obdržený připočtením reálné hodnoty převedeného protiplnění (plus reálné hodnoty případného nekontrolního podílu a reálné hodnoty případného dříve drženého podílu) k reálné hodnotě převzatých závazků (s výjimkou odložených daňových závazků), z něhož se poté vyloučí položky uvedené v písmenu a). Přesahuje-li však reálná hodnota nabytých hrubých aktiv uvedený součet, může být někdy zapotřebí přesnějšího výpočtu;
 - c) jedině identifikovatelné aktivum zahrnuje každé aktivum nebo skupinu aktiv, které by v rámci podnikové kombinace byly vykazány a oceněny jako jedině identifikovatelné aktivum;
 - d) pokud je hmotné aktivum spojeno s jiným hmotným aktivem (nebo s podkladovým aktivem, na něž se vztahuje leasing ve smyslu definice v IFRS 16 *Leasingy*) a nelze je od něj fyzicky oddělit a používat samostatně, aniž by vznikly významné náklady nebo došlo k významnému snížení užité nebo reálné hodnoty některého z těchto aktiv (například v případě pozemků a budov), považují se tato aktiva za jedině identifikovatelné aktivum;
 - e) při posuzování toho, zda jsou aktiva podobná, musí účetní jednotka zohlednit povahu každého jednotlivého identifikovatelného aktiva a rizika spojená s řízením a tvorbou výstupů z těchto aktiv (tj. rizikový profil);
 - f) za podobná aktiva se nepovažují:
 - i) hmotné aktivum a nehmotné aktivum;
 - ii) hmotná aktiva v různých třídách (například zásoby, výrobní zařízení a automobily), ledaže jsou považována za jedině identifikovatelné aktivum v souladu s kritériem v písmenu d);
 - iii) identifikovatelná nehmotná aktiva v různých třídách (například obchodní značky, licence a nehmotná aktiva ve stádiu vývoje);
 - iv) finanční aktivum a nefinanční aktivum;
 - v) finanční aktiva v různých třídách (například pohledávky a investice do kapitálových nástrojů) a
 - vi) identifikovatelná aktiva, která jsou součástí stejné třídy aktiv, ale mají výrazně odlišný rizikový profil.
- B7C Požadavky uvedené v odstavci B7B nemění pokyny týkající se podobných aktiv v IAS 38 *Nehmotná aktiva*; ani nemění význam termínu „třída“ v IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, IAS 38 a IFRS 7 *Finanční nástroje: zveřejňování*.

Prvky podniku

- B8 Ačkoli podniky běžně mají výstupy, za účelem označení integrovaného souboru aktivit a aktiv jako podniku se výstupy nevyžadují. Aby mohl být řízen a spravován za účelem určeným v definici podniku, vyžaduje integrovaný soubor aktivit a aktiv dva základní prvky – vstupy a procesy uplatňované na tyto vstupy. Podnik nemusí zahrnovat všechny vstupy nebo procesy, které při provozování uvedeného podniku prodávající používal. Aby však byl považován za podnik, musí integrovaný soubor aktivit a aktiv zahrnovat alespoň jeden vstup a jeden podstatný proces, které společně významně přispívají ke schopnosti vytvořit výstup. Odstavce B12 až B12D specifikují, jak posuzovat, zda je proces podstatný.
- B8 A Pokud má nabytý soubor aktivit a aktiv výstupy, pokračování vzniku výnosů samo o sobě neznamená, že byly nabyty vstup i podstatný proces.
- B9 Povaha jednotlivých prvků tvořících podnik se liší podle odvětví a podle struktury provozu (aktivit) účetní jednotky včetně stádia vývoje účetní jednotky. Zavedené podniky často mají mnoho různých typů vstupů, procesů a výstupů, zatímco nové podniky často mají málo vstupů a procesů a někdy pouze jediný výstup (produkt). Téměř všechny podniky také mají závazky, ale pro podnik to není nezbytně nutné. Navíc nabytý soubor aktivit a aktiv, který podnikem není, by také mohl mít závazky.
- B10 [Zrušen]
- B11 Rozhodnutí, zda určitý soubor aktivit a aktiv je podnikem, je založeno na tom, zda integrovaný soubor je možné účastníkem trhu řídit a spravovat jako podnik. Určení toho, zda konkrétní soubor je podnikem, tedy vůbec nezávisí na tom, zda tento soubor prodávající provozoval jako podnik nebo zda ho nabyvatel hodlá provozovat jako podnik.

Posouzení, zda je nabytý proces podstatný

- B12 V odstavcích B12 A až B12D se vysvětluje, jak posuzovat, zda je nabytý proces podstatný, pokud nabytý soubor aktivit a aktiv výstupy nemá (odstavec B12B) a pokud výstupy má (odstavec B12C).
- B12A Příkladem nabytého souboru aktivit a aktiv, který k datu akvizice výstupy nemá, je účetní jednotka v počáteční fázi, která ještě nezačala vytvářet výnosy. Pokud nabytý soubor aktivit a aktiv k datu akvizice generoval výnosy, má se navíc za to, že k tomuto datu má výstupy, i když následně již nebude generovat výnosy od externích zákazníků, například z toho důvodu, že bude nabyvatelem integrován.
- B12B Pokud soubor aktivit a aktiv nemá k datu akvizice výstupy, považuje se nabytý proces (nebo skupina procesů) za podstatný, pouze pokud:
- a) je zásadní pro schopnost rozvíjet nebo proměnit nabytý vstup nebo nabyté vstupy ve výstupy a
 - b) nabyté vstupy zahrnují jak organizovanou pracovní sílu, která má potřebné dovednosti, znalosti nebo zkušenosti pro výkon tohoto procesu (nebo skupiny procesů), tak další vstupy, které by organizovaná pracovní síla mohla rozvíjet nebo proměnit ve výstupy. Tyto další vstupy by mohly zahrnovat:
 - i) duševní vlastnictví, které by mohlo být využito k vývoji zboží nebo služeb;
 - ii) další ekonomické zdroje, které by mohly být rozvíjeny k vytváření výstupů; nebo
 - iii) právo získat přístup k nezbytným materiálům nebo právům, jež umožní vytváření budoucích výstupů.

Příklady vstupů uvedených v písm. b) bodech i) až iii) zahrnují technologii, rozpracované výzkumné a vývojové projekty, nemovitosti a práva na těžbu nerostných surovin.

B12C Pokud má soubor aktivit a aktiv k datu akvizice výstupy, považuje se nabytý proces (nebo skupina procesů) za podstatný, pokud v případě, že je uplatněn na nabytý vstup nebo nabyté vstupy:

- a) má zásadní význam pro schopnost nadále produkovat výstupy a nabyté vstupy zahrnují organizovanou pracovní sílu s potřebnými dovednostmi, znalostmi nebo zkušenostmi k provádění daného procesu (nebo skupiny procesů); nebo
- b) významně přispívá ke schopnosti nadále produkovat výstupy a:
 - i) je považován za jedinečný nebo vzácný nebo
 - ii) nemůže být nahrazen bez významných nákladů, úsilí nebo zpoždění ve schopnosti pokračovat v produkci výstupů.

B12D Oba odstavce B12B i B12C doplňuje níže uvedená rozprava:

- a) nabytá zakázka je vstupem, a nikoli podstatným procesem. Nabytá zakázka, například smlouva o externě zajišťované správě nemovitosti nebo o externě zajišťované správě aktiv, může nicméně umožnit přístup k organizované pracovní síle. Účetní jednotka posoudí, zda organizovaná pracovní síla, k níž byl takovou smlouvou získán přístup, provádí podstatný proces, který účetní jednotka ovládá, a tudíž nabytá. K faktorům, které je třeba zohlednit při tomto posouzení, patří doba trvání smlouvy a podmínky jejího prodloužení;
 - b) potíže s nahrazením nabyté organizované pracovní síly mohou naznačovat, že nabytá organizovaná pracovní síla provádí proces, který má zásadní význam pro schopnost vytvářet výstupy;
 - c) proces (nebo skupina procesů) nemá zásadní význam, pokud je například doplňkový nebo nevýznamný v rámci všech procesů nezbytných k vytváření výstupů.
-