

## UREDBA KOMISIJE (EU) 2020/551

z dne 21. aprila 2020

**o spremembi Uredbe (ES) št. 1126/2008 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta v zvezi z Mednarodnim standardom računovodskega poročanja 3**

(Besedilo velja za EGP)

EVROPSKA KOMISIJA JE –

ob upoštevanju Pogodbe o delovanju Evropske unije,

ob upoštevanju Uredbe (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. julija 2002 o uporabi mednarodnih računovodskih standardov <sup>(1)</sup> in zlasti člena 3(1) Uredbe,

ob upoštevanju naslednjega:

- (1) Z Uredbo Komisije (ES) št. 1126/2008 <sup>(2)</sup> so bili sprejeti nekateri mednarodni standardi in pojasnila, ki so obstajali na dan 15. oktobra 2008.
- (2) Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (UOMRS) je 22. oktobra 2018 objavil dokument z naslovom „Opredelitev poslovnega subjekta“ (Spremembe MSRP 3), v katerem obravnava pomisleke, izpostavljene v naknadnem pregledu MSRP 3 *Poslovne združitve*, o izzivih pri uporabi te opredelitve v praksi. Namen sprememb je pojasniti opredelitev poslovnega subjekta, da bi se lažje uporabljala v praksi.
- (3) Po posvetovanju z Evropsko svetovalno skupino za računovodsko poročanje je Komisija sklenila, da spremembe Mednarodnega standarda računovodskega poročanja (MSRP) 3 *Poslovne združitve* izpolnjujejo merila za sprejetje, določena v členu 3(2) Uredbe (ES) št. 1606/2002.
- (4) Uredbo (ES) št. 1126/2008 bi bilo zato treba ustrezno spremeniti.
- (5) Ukrepi, predvideni s to uredbo, so v skladu z mnenjem Računovodskega regulativnega odbora –

SPREJELA NASLEDNJO UREDBO:

## Člen 1

V Prilogi k Uredbi (ES) št. 1126/2008 se Mednarodni standard računovodskega poročanja 3 *Poslovne združitve* spremeni, kot je določeno v Prilogi k tej uredbi.

## Člen 2

Podjetja začnejo uporabljati spremembe iz člena 1 najpozneje z začetkom prvega poslovnega leta, ki se začne 1. januarja 2020 ali po tem datumu.

## Člen 3

Ta uredba začne veljati dvajseti dan po objavi v *Uradnem listu Evropske unije*.

<sup>(1)</sup> UL L 243, 11.9.2002, str. 1.

<sup>(2)</sup> Uredba Komisije (ES) št. 1126/2008 z dne 3. novembra 2008 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta (UL L 320, 29.11.2008, str. 1).

Ta uredba je v celoti zavezujoča in se neposredno uporablja v vseh državah članicah.

V Bruslju, 21. aprila 2020

*Za Komisijo*  
*Predsednica*  
Ursula VON DER LEYEN

---

## PRILOGA

**Opredelitev poslovnega subjekta**

Spremembe MSRP 3

**Spremembe MSRP 3 Poslovne združitve**

Spremenijo se 3. člen, opredelitev pojma „poslovni subjekt“ v Dodatku A ter B7–B9, B11 in B12 člen. Dodajo se 64P, B7A–B7C, B8A in B12A–B12D člen ter naslovi nad B7A, B8 in B12 členom. B10 člen se črta.

## OPREDELITEV POSLOVNE ZDRUŽITVE

3. **Podjetje mora s pomočjo opredelitve v tem MSRP, ki zahteva, da pridobljena sredstva in prevzete obveznosti predstavljajo poslovni subjekt, določiti, ali je transakcija ali drug poslovni dogodek poslovna združitev. Če pridobljena sredstva niso poslovni subjekt, mora poročajoče podjetje transakcijo ali drug poslovni dogodek obračunati kot pridobitev sredstva. Napotki za določitev poslovne združitve in opredelitev poslovnega subjekta so v B5–B12D členu.**

## DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

**Datum uveljavitve**

...

- 64P Z dokumentom *Opredelitev poslovnega subjekta*, izdanim oktobra 2018, so se dodali B7A–B7C, B8A in B12A–B12D člen, spremenila opredelitev pojma „poslovni subjekt“ v Dodatku A, spremenili 3., B7–B9, B11 in B12 člen ter črtal B10 člen. Podjetje uporablja te spremembe za poslovne združitve, pri katerih je datum prevzema na ali po začetku prvega letnega poročevalskega obdobja, ki se začne 1. januarja 2020 ali pozneje, in pridobitve sredstev, do katerih pride na začetku tega obdobja ali po njem. Uporaba teh sprememb pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje te spremembe uporablja za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

*Dodatek A***Opredeljeni izrazi**

...

- poslovni subjekt** Povezan niz dejavnosti in sredstev, ki se vodi in upravlja z namenom zagotavljanja blaga in opravljanja storitev za odjemalce, pri čemer se ustvarja dobiček od naložb (kot so dividende ali obresti) ali druga vrsta prihodkov iz rednega poslovanja.

## OPREDELITEV POSLOVNEGA SUBJEKTA (UPORABA 3. ČLENA)

- B7 Poslovni subjekt je sestavljen iz vložkov in postopkov, ki se uporabljajo za te vložke, ki so sposobni prispevati k ustvarjanju izložkov. Trije elementi poslovnega subjekta so opredeljeni, kot sledi (glej B8–B12D člen za napotke o elementih poslovnega subjekta):
- (a) **Vložek:** Kateri koli gospodarski vir, ki ustvarja izloške ali je sposoben prispevati k ustvarjanju izložkov, če se zanj uporabi eden ali več postopkov. Primeri vložkov so nekratkoročna sredstva (vključno z neopredmetenimi sredstvi ali pravicami do uporabe nekratkoročnih sredstev), industrijska lastnina, sposobnost pridobiti dostop do potrebnih materialov ali pravic in zaposlenci.
- (b) **Postopek:** Kateri koli sistem, standard, protokol, dogovor ali pravilo, ki, kadar se uporabi za vložek ali vložke, ustvari izloške ali je sposoben prispevati k ustvarjanju izložkov. Taki primeri so: postopki strateškega poslovanja, operativni postopki in postopki upravljanja virov. Običajno so ti postopki dokumentirani, vendar lahko intelektualne zmogljivosti organizirane delovne sile, ki ima ustrezne veščine in izkušnje in spoštuje pravila in dogovore, zagotovijo ustrezne postopke, ki se lahko uporabijo za vložke, da ustvarijo izloške. (Računovodenje, zaračunavanje, plačilne liste in drugi upravni sistemi običajno niso postopki, ki se uporabljajo za ustvarjanje izložkov.)

- (c) **Izložek:** Rezultat vložkov in postopkov, ki se uporabljajo za te vložke, tj. zagotavljanje blaga in opravljanje storitev za odjemalce ter ustvarjanje dobička od naložb (kot so dividende ali obresti) ali druge vrste prihodkov iz rednega poslovanja.

#### Neobvezen preskus za ugotavljanje koncentracije poštene vrednosti

B7A V B7B členu je opisan neobvezen preskus (preskus koncentracije), ki omogoča poenostavljeno presojo, ali pridobljeni niz dejavnosti in sredstev ni poslovni subjekt. Podjetje se lahko samo odloči, ali bo uporabljalo preizkus. Podjetje lahko sprejme to odločitev ločeno za vsako transakcijo ali drug dogodek. Preskus koncentracije ima naslednje posledice:

- (a) če je preskus koncentracije pozitiven, podjetje določi, da niz dejavnosti in sredstev ni poslovni subjekt in da nadaljnja presoja ni potrebna;
- (b) če je preskus koncentracije negativen ali se podjetje odloči, da preskusa ne bo uporabljalo, izvede presojo iz B8–B12D člena.

B7B Preskus koncentracije je pozitiven, če je skoraj vsa poštena vrednost pridobljenih bruto sredstev skoncentrirana v posameznem opredeljivem sredstvu ali skupini podobnih opredeljivih sredstev. Za preskus koncentracije:

- (a) pridobljena bruto sredstva izključujejo denarna sredstva in njihove ustreznike, terjatve za odloženi davek in dobro ime, ki so posledica učinkov obveznosti za odloženi davek;
- (b) poštena vrednost pridobljenih bruto sredstev mora vključevati vsa prenesena nadomestila (skupaj s pošteno vrednostjo vseh neobvladujočih deležev in pošteno vrednostjo vseh prej posedovanih deležev), ki presegajo pošteno vrednost pridobljenih neto opredeljivih sredstev. Poštena vrednost pridobljenih bruto sredstev se lahko običajno določi kot vsota poštene vrednosti prenesenega nadomestila (skupaj s pošteno vrednostjo vseh neobvladujočih deležev in pošteno vrednostjo vseh prej posedovanih deležev) in poštene vrednosti prevzetih obveznosti (razen obveznosti za odloženi davek), od katere se odštejejo postavke iz pododstavka (a). Vendar, če je poštena vrednost pridobljenih bruto sredstev višja od navedene vsote, je včasih morda potreben natančnejši izračun;
- (c) posamezno opredeljivo sredstvo vključuje katero koli sredstvo ali skupino sredstev, ki bi se v poslovni združitvi pripoznala in merila kot posamezno opredeljivo sredstvo;
- (d) če je opredmeteno sredstvo povezano z in se ne more fizično odstraniti in uporabljati ločeno od drugega opredmetenega sredstva (ali sredstva, ki je predmet najema, kakor je opredeljeno v MSRP 16 *Najemi*), brez znatnih stroškov ali znatnega zmanjšanja uporabnosti ali poštene vrednosti enega od sredstev (na primer zemljišča in zgradbe), se ti sredstvi štejeta za eno posamezno opredeljivo sredstvo;
- (e) podjetje pri presoji, ali so sredstva podobna, upošteva naravo vsakega posameznega opredeljivega sredstva in tveganja, povezana z upravljanjem in ustvarjanjem izločkov iz sredstev (tj. značilnosti tveganj);
- (f) naslednja se ne štejejo za podobna sredstva:
- (i) opredmeteno sredstvo in neopredmeteno sredstvo;
  - (ii) opredmetena sredstva iz različnih razredov (na primer zaloge, proizvodna oprema in avtomobili), razen če se v skladu z merilom iz pododstavka (d) obravnavajo kot posamezno opredeljivo sredstvo;
  - (iii) opredeljiva neopredmetena sredstva iz različnih razredov (na primer blagovne znamke, licence in neopredmetena sredstva v razvijanju);
  - (iv) finančno sredstvo in nefinančno sredstvo;
  - (v) finančna sredstva iz različnih razredov (na primer terjatve in naložbe v kapitalske instrumente); ter
  - (vi) opredeljiva sredstva, ki so znotraj istega razreda sredstev, vendar imajo zelo različne značilnosti tveganja.

B7C Zahteve iz B7B člena ne spreminjajo napotkov o podobnih sredstvih iz MRS 38 *Neopredmetena sredstva*; prav tako ne spreminjajo pomena pojma „razred“ iz MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva*, MRS 38 in MSRP 7 *Finančni instrumenti: razkritja*.

**Elementi poslovnega subjekta**

- B8 Čeprav imajo poslovni subjekti običajno izložke, izložki niso potrebni, da se povezani niz dejavnosti in sredstev šteje za poslovni subjekt. Da se lahko vodi in upravlja za namen, naveden v opredelitvi poslovnega subjekta, sta za povezan niz dejavnosti in sredstev potrebna dva bistvena elementa: vložki in postopki, ki se uporabljajo za te vložke. Poslovnemu subjektu ni treba vključevati vseh vložkov ali postopkov, ki jih je prodajalec uporabil pri upravljanju tega poslovnega subjekta. Da bi se lahko štel za poslovni subjekt, mora povezani niz dejavnosti in sredstev vključevati najmanj vložek in bistven postopek, ki skupaj znatno prispevata k sposobnosti ustvarjanja izložka. V B12–B12D členu je določeno, kako se presodi, ali je postopek bistven.
- B8A Če ima pridobljeni sklop dejavnosti in sredstev izložke, nadaljnje ustvarjanje prihodka samo po sebi še ne pomeni, da sta bila pridobljena tako vložek kot tudi bistven postopek.
- B9 Narava elementov poslovnega subjekta je različna glede na sektor in strukturo poslovanja (dejavnosti) podjetja, pa tudi glede na stopnjo razvoja podjetja. Uveljavljeni poslovni subjekti imajo pogosto različne vrste vložkov, postopkov in izložkov, novi poslovni subjekti pa imajo pogosto samo nekaj vložkov in postopkov in pogosto samo en izložek (izdelek). Skoraj vsi poslovni subjekti imajo obveznosti, vendar ni treba, da ima poslovni subjekt obveznosti. Poleg tega ima lahko obveznosti pridobljeni niz dejavnosti in sredstev, ki ni poslovni subjekt.
- B10 [črtano]
- B11 Določanje, ali je niz dejavnosti in sredstev poslovni subjekt, mora temeljiti na tem, ali lahko udeleženec na trgu vodi in upravlja ta povezani niz kot poslovni subjekt. Zato pri presojanju, ali je določen niz poslovni subjekt, ni pomembno, ali je prodajalec z nizom posloval kot s poslovnim subjektom ali če namerava prevzemnik z njim poslovati kot s poslovnim subjektom.

**Presoja, ali je pridobljeni postopek bistven**

- B12 V B12A-B12D členu je pojasnjeno, kako se presodi, ali je pridobljeni postopek bistven, če pridobljeni niz dejavnosti in sredstev nima izložkov (B12B člen) in če jih ima (B12C člen).
- B12A Primer pridobljenega niza dejavnosti in sredstev, ki na datum prevzema nima izložkov, je podjetje v začetni fazi, ki še ni začelo ustvarjati prihodkov. Poleg tega se, če je pridobljeni niz dejavnosti in sredstev na datum prevzema ustvarjal prihodke, šteje, da je imel na ta datum izložke, tudi če pozneje ne bo več ustvarjal prihodkov od zunanjih odjemalcev, na primer zato, ker ga bo prevzemnik integriral v svoje poslovanje.
- B12B Če niz dejavnosti in sredstev nima izložkov na datum prevzema, se pridobljeni postopek (ali skupina postopkov) šteje za bistvenega, samo če:
- ima ključno vlogo pri tem, da se pridobljeni vložek ali vložki razvijejo ali pretvorijo v izložke, in
  - pridobljeni vložki vključujejo organizirano delovno silo, ki ima potrebne spretnosti, znanje ali izkušnje za izvajanje tega postopka (ali skupine postopkov), in druge vložke, ki bi jih lahko organizirana delovna sila razvila ali pretvorila v izložke. Ti drugi vložki lahko vključujejo:
    - intelektualno lastnino, ki bi se lahko uporabila za razvoj blaga ali storitve;
    - druge gospodarske dejavnike, ki jih je mogoče razviti za ustvarjanje izložkov; ali
    - pravice do dostopa do potrebnih materialov ali pravic, ki omogočajo ustvarjanje prihodnjih izložkov.

Primeri vložkov iz pododstavkov (b)(i)–(iii) vključujejo tehnologijo, potekajoče raziskovalne in razvojne projekte, nepremičnine in deleže v rudarskih sredstvih.

- B12C Če ima niz dejavnosti in sredstev na datum prevzema izložke, se pridobljeni postopek (ali skupina postopkov) šteje za bistvenega samo, če ima pri uporabi za pridobljeni vložek ali vložke:
- (a) ključno vlogo pri tem, da se lahko še naprej proizvajajo izložki, pridobljeni vložki pa vključujejo organizirano delovno silo s potrebnimi spretnostmi, znanjem ali izkušnjami za izvajanje tega postopka (ali skupine postopkov); ali
  - (b) znatno prispeva k sposobnosti nadaljnje proizvodnje izložkov in:
    - (i) se šteje za edinstvenega ali redkega ali
    - (ii) ga ni mogoče nadomestiti brez znatnih stroškov, prizadevanj ali zamud pri sposobnosti nadaljnje proizvodnje izložkov.
- B12D Spodnja dodatna razprava podpira B12B in B12C člen:
- (a) pridobljena pogodba je vložek in ne bistven postopek. Kljub temu lahko pridobljena pogodba, na primer pogodba za upravljanje nepremičnin, oddana v zunanje izvajanje, ali zunanje izvajanje upravljanja premoženja omogoča dostop do organizirane delovne sile. Podjetje mora presoditi, ali ima organizirana delovna sila, ki je dostopna prek take pogodbe, bistven proces, ki ga podjetje obvladuje in ga je s tem pridobilo. Dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri tej presoji, vključujejo trajanje pogodbe in pogoje za njeno podaljšanje;
  - (b) težave pri nadomestitvi pridobljene organizirane delovne sile lahko kažejo, da pridobljena organizirana delovna sila izvaja postopek, ki je ključnega pomena za sposobnost ustvarjanja izložkov;
  - (c) postopek (ali skupina postopkov) ni bistven, če je na primer pomožen ali manjšega pomena v okviru vseh postopkov, potrebnih za ustvarjanje izložkov.
-