

**ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (UE) 2020/551****z dnia 21 kwietnia 2020 r.****zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 3****(Tekst mający znaczenie dla EOG)**

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej,

uwzględniając rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości <sup>(1)</sup>, w szczególności jego art. 3 ust. 1,

a także mając na uwadze, co następuje:

- (1) Rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1126/2008 <sup>(2)</sup> przyjęto określone międzynarodowe standardy rachunkowości oraz ich interpretacje istniejące w dniu 15 października 2008 r.
- (2) W dniu 22 października 2018 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) opublikowała dokument „Definicja przedsięwzięcia – Zmiany MSSF 3” w celu rozwiązania problemów, na które zwrócono uwagę w ramach przeglądu po wdrożeniu MSSF 3 *Połączenia jednostek* związanych z wątpliwościami przy stosowaniu wspomnianej definicji w praktyce. Zmiany te mają na celu doprecyzowanie definicji przedsięwzięcia w celu ułatwienia jej praktycznego stosowania.
- (3) Po konsultacji z Europejską Grupą Doradcą ds. Sprawozdawczości Finansowej Komisja uznaje, że zmiany w Międzynarodowym Standardzie Sprawozdawczości Finansowej (MSFF) 3 *Połączenia jednostek* spełniają kryteria przyjęcia określone w art. 3 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 1606/2002.
- (4) Należy zatem odpowiednio zmienić rozporządzenie (WE) nr 1126/2008.
- (5) Środki przewidziane w niniejszym rozporządzeniu są zgodne z opinią Komitetu Regulacyjnego ds. Rachunkowości,

PRZYJMUJE NINIEJSZE ROZPORZĄDZENIE:

**Artykuł 1**W załączniku do rozporządzenia (WE) nr 1126/2008 wprowadza się zmiany w Międzynarodowym Standardzie Sprawozdawczości Finansowej 3 *Połączenia jednostek* zgodnie z załącznikiem do niniejszego rozporządzenia.**Artykuł 2**

Wszystkie przedsiębiorstwa stosują zmiany, o których mowa w art. 1, najpóźniej wraz z rozpoczęciem swojego pierwszego roku obrotowego rozpoczynającego się dnia 1 stycznia 2020 r. lub później.

**Artykuł 3**Niniejsze rozporządzenie wchodzi w życie dwudziestego dnia po jego opublikowaniu w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*.<sup>(1)</sup> Dz.U. L 243 z 11.9.2002, s. 1.<sup>(2)</sup> Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz.U. L 320 z 29.11.2008, s. 1).

Niniejsze rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich.

Sporządzono w Brukseli dnia 21 kwietnia 2020 r.

*W imieniu Komisji*  
Ursula VON DER LEYEN  
*Przewodnicząca*

---

## ZAŁĄCZNIK

## Definicja przedsięwzięcia

Zmiany MSSF 3

## Zmiany MSSF 3 Połączenia jednostek

Zmieniono paragraf 3, definicję pojęcia „przedsięwzięcie” w załączniku A oraz paragrafy B7–B9, B11 i B12. Dodano paragrafy 64P, B7 A–B7C, B8 A i B12 A–B12D oraz nagłówki nad paragrafami B7 A, B8 i B12. Usunięto paragraf B10.

## IDENTYFIKACJA POŁĄCZENIA JEDNOSTEK

3. **Jednostka sprawozdawcza ustala, czy transakcja lub inne zdarzenie jest połączeniem jednostek, posługując się w tym celu definicją zawartą w niniejszym MSSF, która wymaga, aby nabyte aktywa i przejęte zobowiązania stanowiły przedsięwzięcie. Jeśli nabyte aktywa nie stanowią przedsięwzięcia, jednostka sprawozdawcza rozlicza transakcję lub inne zdarzenie jako nabycie aktywów. Paragrafy B5–B12D zawierają wytyczne dotyczące sposobu identyfikowania połączenia jednostek oraz definicji przedsięwzięcia.**

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I OKRES PRZEJŚCIOWY

## Data wejścia w życie

...

- 64P Na podstawie dokumentu *Definicja przedsięwzięcia*, opublikowanego w październiku 2018 r., dodano paragrafy B7 A–B7C, B8 A i B12 A–B12D, zmieniono definicję pojęcia „przedsięwzięcie” w załączniku A, zmieniono paragrafy 3, B7–B9, B11 i B12 oraz skreślono paragraf B10. Jednostka sprawozdawcza stosuje te zmiany w odniesieniu do połączeń jednostek, w przypadku których dzień przejścia następuje w dniu lub po dniu rozpoczęcia pierwszego rocznego okresu sprawozdawczego rozpoczynającego się 1 stycznia 2020 r. lub później, oraz w odniesieniu do przypadków nabycia aktywów następujących w dniu lub po dniu rozpoczęcia tego okresu. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie tych zmian. Jeżeli jednostka sprawozdawcza stosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

## Załącznik A

## Definicje pojęć

...

- Przedsięwzięcie** Zintegrowany zespół działań i aktywów, który można prowadzić i którym można zarządzać w celu dostarczania towarów lub usług konsumentom, generowania dochodu z inwestycji (np. w formie dywidend lub odsetek) lub generowania innego dochodu ze zwykłych działań.

## DEFINICJA PRZEDSIĘWZIĘCIA (ZASTOSOWANIE PARAGRAFU 3)

- B7 Przedsięwzięcie obejmuje wkłady oraz procesy stosowane wobec tych wkładów, mające zdolność przyczynienia się do tworzenia produktów. Trzy elementy przedsięwzięcia definiuje się następująco (zob. paragrafy B8–B12D w celu uzyskania wytycznych dotyczących elementów przedsięwzięcia):
- Wkład:** Wszelkie zasoby ekonomiczne, które po zastosowaniu wobec nich jednego lub większej liczby procesów prowadzą do tworzenia produktów lub mają zdolność przyczynienia się do tworzenia produktów. Przykładami wkładów są aktywa trwałe (w tym wartości niematerialne lub prawa do użytkowania aktywów trwałych), własność intelektualna, prawo do uzyskania dostępu do niezbędnych materiałów lub praw oraz pracownicy.
  - Proces:** Każdy system, standard, protokół, konwencja lub zasada, które po zastosowaniu ich do wkładu lub wkładów prowadzą do tworzenia produktów lub mają zdolność przyczynienia się do tworzenia produktów. Przykładami są procesy zarządzania strategicznego, procesy operacyjne i procesy zarządzania zasobami. Procesy te są zwykle udokumentowane, ale zdolności intelektualne zorganizowanej siły roboczej posiadającej niezbędne umiejętności i doświadczenie w stosowaniu zasad i konwencji mogą zapewniać niezbędne procesy, które mogą być zastosowane do wkładów w celu tworzenia produktów. (Księgowość, rozliczenia, płace i inne systemy administracyjne nie są generalnie procesami stosowanymi w celu wytworzenia produktów).

- c) **Produkt:** Rezultat wkładów i zastosowanych wobec nich procesów, które dostarczają towary lub usługi konsumentom, generują dochód z inwestycji (np. w formie dywidend lub odsetek) lub generują inny dochód ze zwykłych działań.

#### **Fakultatywny test na potrzeby stwierdzenia koncentracji wartości godziwej**

B7A W paragrafie B7B określono fakultatywny test (test koncentracji) umożliwiający uproszczoną ocenę tego, czy nabyty zespół działań i aktywów nie stanowi przedsięwzięcia. Jednostka może zdecydować o tym, czy stosuje ten test. Jednostka może dokonać takiego wyboru odrębnie dla każdej transakcji lub innego zdarzenia. Przeprowadzenie testu koncentracji pociąga za sobą następujące konsekwencje:

- a) pozytywny wynik testu koncentracji oznacza, że zespół działań i aktywów nie stanowi przedsięwzięcia i nie jest wymagana żadna dodatkowa ocena;
- b) jeżeli wynik testu jest negatywny lub jeżeli jednostka postanawia nie przeprowadzać testu, jednostka przeprowadza ocenę określoną w paragrafach B8–B1 2D.

B7B Wynik testu koncentracji jest pozytywny, jeżeli zasadniczo cała wartość godziwa nabytych aktywów brutto jest skoncentrowana w pojedynczym, możliwym do zidentyfikowania składniku aktywów lub w grupie podobnych, możliwych do zidentyfikowania aktywów. Do celów testu koncentracji:

- a) nabyte aktywa brutto nie obejmują środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych, aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz wartości firmy wynikającej z rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego;
- b) wartość godziwa nabytych aktywów brutto obejmuje wszelką przekazaną zapłatę (powiększoną o wartość godziwą wszelkich niekontrolujących udziałów oraz wartość godziwą wszelkich uprzednio posiadanych udziałów) powyżej wartości godziwej nabytych, możliwych do zidentyfikowania aktywów netto. Wartość godziwą nabytych aktywów brutto można zazwyczaj wyznaczyć jako sumę uzyskaną przez dodanie wartości godziwej przekazanej zapłaty (powiększonej o wartość godziwą wszelkich niekontrolujących udziałów oraz wartości godziwej wszelkich uprzednio posiadanych udziałów) do wartości godziwej przejętych zobowiązań (innych niż rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego), a następnie odjęcie wartości pozycji określonych w lit. a). Jeżeli jednak wartość godziwa nabytych aktywów brutto jest większa od tej sumy, niekiedy może być wymagane bardziej dokładne wyliczenie;
- c) pojedynczy, możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów obejmuje każdy składnik aktywów lub każdą grupę aktywów, które w ramach połączenia jednostek byłyby ujmowane i wyceniane jako pojedynczy, możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów;
- d) jeżeli rzeczowy składnik aktywów jest połączony z innym rzeczowym składnikiem aktywów i nie może zostać fizycznie usunięty z tego innego składnika aktywów i odrębnie od niego wykorzystywany (lub z bazowego składnika aktywów będącego przedmiotem leasingu, zgodnie z definicją w MSSF 16 *Leasing*) bez poniesienia znacznych kosztów lub bez znacznego zmniejszenia wartości użytkowej lub wartości godziwej któregokolwiek z tych składników aktywów (np. grunt i budynki), te składniki aktywów uznaje się za pojedynczy, możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów;
- e) oceniając, czy składniki aktywów są podobne, jednostka bierze pod uwagę charakter każdego pojedynczego, możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów oraz ryzyka związane z zarządzaniem aktywami i wytwarzaniem produktów z aktywów (tj. charakterystykę ryzyka);
- f) następujące składniki aktywów nie są uznawane za
- rzeczowy składnik aktywów i składnik wartości niematerialnych;
  - rzeczowe składniki aktywów należące do różnych klas (np. zapasy, urządzenia produkcyjne oraz pojazdy silnikowe), chyba że są one uznawane za pojedynczy, możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów zgodnie z kryterium określonym w lit. d);
  - możliwe do zidentyfikowania składniki wartości niematerialnych należące do różnych klas (np. marki, licencje i składniki wartości niematerialnych na etapie prac rozwojowych);
  - składnik aktywów finansowych i składnik aktywów niefinansowych;
  - składniki aktywów finansowych należące do różnych klas (np. należności oraz inwestycje w instrumenty kapitałowe); oraz
  - możliwe do zidentyfikowania składniki aktywów, które należą do tej samej klasy aktywów, ale różnią się znacząco pod względem charakterystyki ryzyka.

B7C Wymogi paragrafu B7B nie prowadzą do zmiany wytycznych dotyczących podobnych składników aktywów w MSR 38 *Wartości niematerialne* ani nie prowadzą do zmiany znaczenia pojęcia „klasa” w MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*, MSR 38 i MSSF 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji*.

### Elementy przedsięwzięcia

- B8 Mimo że przedsięwzięcia zwykle mają produkty, to produkty nie są niezbędne, aby zintegrowany zespół działań i aktywów można było uznać za przedsięwzięcie. Aby zintegrowany zespół działań i aktywów można było prowadzić i zarządzać nim w celu określonym w definicji przedsięwzięcia, musi on posiadać dwa zasadnicze elementy – wkłady i stosowane do nich procesy. Przedsięwzięcie nie musi obejmować wszystkich wkładów lub procesów, które sprzedający stosował, prowadząc to przedsięwzięcie. Aby zostać uznanym za przedsięwzięcie, zintegrowany zespół działań i aktywów musi jednak obejmować co najmniej jeden wkład i jeden znaczący proces, które łącznie znacząco przyczyniają się do zdolności do tworzenia produktu. W paragrafach B12–B12D określono, jak należy ocenić, czy proces jest znaczący.
- B8A Jeżeli nabyty zespół działalności i aktywów ma produkty, kontynuacja przychodów sama w sobie nie oznacza, że dokonano nabycia zarówno wkładu, jak i znaczącego procesu.
- B9 Charakter elementów przedsięwzięcia może być różny ze względu na branżę i strukturę operacji (działań), w tym poziom rozwoju jednostki. Rozwinięte przedsięwzięcia mają często wiele różnych wkładów, procesów i produktów, podczas gdy początkujące przedsięwzięcia mają niewiele wkładów i procesów, i czasem tylko jeden produkt. Prawie wszystkie przedsięwzięcia mają także zobowiązania, ale przedsięwzięcie nie musi mieć zobowiązań. Ponadto nabyty zespół działań i aktywów, który nie stanowi przedsięwzięcia, może mieć zobowiązania.
- B10 [skreślony]
- B11 Ustalając, czy określony zespół działań i aktywów jest przedsięwzięciem, należy oprzeć się na stwierdzeniu, czy zintegrowany zespół może być prowadzony i zarządzany jako przedsięwzięcie przez uczestnika rynku. Zatem przy dokonywaniu oceny, czy dany zespół jest przedsięwzięciem, nie ma znaczenia to, czy sprzedający zarządzał tym zespołem jak przedsięwzięciem, ani czy jednostka przejmująca zamierza zarządzać nim jak przedsięwzięciem.

### Ocena, czy nabyty proces jest znaczący

- B12 W paragrafach B12 A–B12D wyjaśniono, w jaki sposób ocenić, czy nabyty proces jest znaczący, jeżeli nabyty zespół działań i aktywów nie ma produktów (paragraf B12B) oraz jeżeli taki zespół ma produkty (paragraf B12C).
- B12A Przykładem nabytego zespołu działań i aktywów, który nie ma produktów na dzień przejęcia, jest jednostka na wczesnym etapie rozwoju, która nie zaczęła jeszcze generować przychodów. Jeżeli nabyty zespół działań i aktywów generował przychody na dzień przejęcia, uznaje się, że ma on produkty na ten dzień, nawet jeżeli następnie nie będzie już generował przychodów od klientów zewnętrznych, gdyż zostanie na przykład zintegrowany z jednostką przejmującą.
- B12B Jeżeli zespół działań i aktywów nie ma produktów na dzień przejęcia, nabyty proces (lub grupę procesów) uznaje się za znaczący wyłącznie gdy:
- a) ma on znaczenie krytyczne dla zdolności do rozwijania lub przekształcania nabytego wkładu lub wkładów w produkty; oraz
  - b) nabyte wkłady obejmują zarówno zorganizowaną siłę roboczą, która posiada niezbędne umiejętności, wiedzę lub doświadczenie na potrzeby prowadzenia tego procesu (lub grupy procesów), jak i inne wkłady, które zorganizowana siła robocza mogłaby rozwijać lub przekształcać w produkty. Te inne wkłady mogą obejmować:
    - (i) własność intelektualną, która może być wykorzystana do opracowania towaru lub usługi;
    - (ii) inne zasoby ekonomiczne, które mogłyby być rozwijane w celu wytwarzania produktów; lub
    - (iii) prawa do uzyskania dostępu do niezbędnych materiałów lub praw umożliwiających wytwarzanie przyszłych produktów.

Przykłady wkładów wymienionych w lit. b) ppkt (i)–(iii) obejmują technologię, będące w trakcie realizacji projekty badawczo-rozwojowe, nieruchomości i prawa do surowców mineralnych.

- B12C Jeżeli zespół działań i aktywów ma produkty na dzień przejęcia, nabyty proces (lub grupę procesów) uznaje się za znaczący, jeżeli w przypadku zastosowania go do nabytego wkładu lub nabytych wkładów:
- a) ma on znaczenie krytyczne dla zdolności do kontynuowania wytwarzania produktów, a nabyte wkłady obejmują zorganizowaną siłę roboczą, która posiada niezbędne umiejętności, wiedzę lub doświadczenie na potrzeby prowadzenia tego procesu (lub grupy procesów); lub
  - b) w znaczący sposób przyczynia się do zdolności do kontynuowania wytwarzania produktów oraz:
    - (i) jest uznawany za wyjątkowy lub rzadki; lub
    - (ii) nie może zostać zastąpiony bez znacznych kosztów, nakładów lub opóźnień w odniesieniu do zdolności do kontynuowania wytwarzania produktów.
- B12D Następujące dodatkowe elementy uzupełniają treść paragrafów B12B i B12C:
- a) nabyta umowa stanowi wkład i nie stanowi znaczącego procesu. Niemniej nabyta umowa, na przykład umowa o zarządzanie nieruchomością na zasadzie outsourcingu lub o zarządzanie aktywami na zasadzie outsourcingu, może dawać dostęp do zorganizowanej siły roboczej. Jednostka ocenia, czy zorganizowana siła robocza, do której posiada ona dostęp na podstawie takiej umowy, wykonuje znaczący proces, który znajduje się pod kontrolą jednostki i który tym samym nabyła. Czynniki, które należy uwzględnić przy dokonywaniu takiej oceny, obejmują czas trwania umowy i warunki jej przedłużenia;
  - b) trudności z zastąpieniem nabytej zorganizowanej siły roboczej mogą wskazywać na to, że nabyta zorganizowana siła robocza wykonuje proces, który ma znaczenie krytyczne dla zdolności do wytwarzania produktów;
  - c) proces (lub grupa procesów) nie ma znaczenia krytycznego, jeżeli – przykładowo – ma on charakter pomocniczy lub drugorzędny w kontekście wszystkich procesów wymaganych do wytworzenia produktów.
-