

KOMISJONI MÄÄRUS (EL) 2020/551,**21. aprill 2020,****millega muudetakse määrust (EÜ) nr 1126/2008 (millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002) seoses rahvusvahelise finantsaruandlusstandardiga 3****(EMPs kohaldatav tekst)**

EUROOPA KOMISJON,

võttes arvesse Euroopa Liidu toimimise lepingut,

võttes arvesse Euroopa Parlamendi ja nõukogu 19. juuli 2002. aasta määrust (EÜ) nr 1606/2002 rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite kohaldamise kohta, ⁽¹⁾ eriti selle artikli 3 lõiget 1,

ning arvestades järgmist:

- (1) Komisjoni määrusega (EÜ) nr 1126/2008 ⁽²⁾ on vastu võetud teatavad 15. oktoobri 2008. aasta seisuga kehtinud rahvusvahelised standardid ja tõlgendused.
- (2) 22. oktoobril 2018 avaldas Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu (IASB) dokumendi äri mõiste kohta (IFRS 3 muudatused), et lahendada mõiste praktilisel kohaldamisel ilmnenuid probleeme, mida oli rõhutatud standardi IFRS 3 *Äriühendused* rakendamisejärgsel läbivaatamisel. Muudatuste eesmärk on täpsustada äri mõistet, et hõlbustada selle tegelikku rakendamist.
- (3) Pärast konsulteerimist Euroopa finantsaruandluse nõuanderühmaga järeldab komisjon, et rahvusvaheline finantsaruandlusstandard (IFRS) 3 *Äriühendused* vastab määruse (EÜ) nr 1606/2002 artikli 3 lõikes 2 sätestatud vastuvõtukriteeriumidele.
- (4) Seetõttu tuleks määrust (EÜ) nr 1126/2008 vastavalt muuta.
- (5) Käesoleva määrusega ette nähtud meetmed on kooskõlas raamatupidamise regulatiivkomitee arvamusega,

ON VASTU VÕTNUD KÄESOLEVA MÄÄRUSE:

*Artikkel 1*Määruse (EÜ) nr 1126/2008 lisas muudetakse IFRS 3 *Äriühendused* vastavalt käesoleva määruse lisale.*Artikkel 2*

Kõik äriühingud kohaldavad artiklis 1 osutatud muudatusi hiljemalt alates oma 1. jaanuaril 2020 või pärast seda algava esimese majandusaasta alguskuupäevast.

*Artikkel 3*Käesolev määrus jõustub kahekümnendal päeval pärast selle avaldamist *Euroopa Liidu Teatajas*.⁽¹⁾ EÜT L 243, 11.9.2002, lk 1.⁽²⁾ Komisjoni 3. novembri 2008. aasta määrus (EÜ) nr 1126/2008, millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002 (ELT L 320, 29.11.2008, lk 1).

Käesolev määrus on tervikuna siduv ja vahetult kohaldatav kõikides liikmesriikides.

Brüssel, 21. aprill 2020

Komisjoni nimel
eesistuja
Ursula VON DER LEYEN

LISA

Äri mõiste

IFRS 3 muudatused

IFRS 3 Äriühendused muudatused

Paragrahvi 3 puhul muudetakse lisa A äri mõistet, samuti muudetakse paragrahve B7–B9, B11 ja B12. Lisatakse paragrahvid 64P, B7A–B7C, B8A ja B12A–B12D ning paragrahvide B7A, B8 ja B12 ette pealkirjad. Paragrahv B10 jäetakse välja.

ÄRIÜHENDUSE KINDLAKSTEGEMINE

3. Üksus määrab kindlaks, kas tehing või muu sündmus on äriühendus, rakendades käesolevas IFRSis esitatud mõistet, mille kohaselt nõutakse, et omandatud varad ja ülevõetud kohustised moodustavad äri. Kui omandatud varad ei ole äri, arvestab aruandev üksus tehingut või muud sündmust vara omandamisena. Paragrahvides B5–B12D esitatakse juhised äriühenduse kindlakstegemise ja äri mõiste kohta.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED

Jõustumiskuupäev

...

- 64P. Oktoobris 2018 välja antud dokumendiga Äri mõiste lisati paragrahvid B7A–B7C, B8A ja B12A–B12D, muudeti A lisa äri mõistet, muudeti paragrahve 3, B7–B9, B11 ja B12 ning jäeti välja paragrahv B10. Üksus rakendab neid muudatusi selliste äriühenduste suhtes, mille omandamise kuupäev on 1. jaanuaril 2020 või hiljem algava esimese aruandeaasta alguses või hiljem, ning selle perioodi alguses või hiljem toimuva vara omandamise suhtes. Kõnealuste muudatuste varasem kohaldamine on lubatud. Kui üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

Lisa A

Mõisted

...

- äri** Tegevuste ja varade integreeritud kogum, mida saab läbi viia ja juhtida eesmärgiga pakkuda klientidele kaupu või teenuseid, luua investeerimistulu (nt dividendid või intress) või luua tavapärasest tegevusest muud tulu.

ÄRI MÕISTE (PARAGRAHVI 3 RAKENDAMINE)

- B7 Äri koosneb sisenditest ja nende sisendite suhtes rakendatavatest protsessidest, millel on võime aidata kaasa väljundite loomisele. Äri kolm elementi on määratletud järgmiselt (vt äri elementide juhised paragrahvis B8–B12D):
- Sisend:** Iga majandusressurs, mis loob väljundeid või millel on võime aidata kaasa väljundite loomisele, kui selle suhtes rakendatakse ühte või mitut protsessi. Näideteks on põhivarad (kaasa arvatud immateriaalsed varad või põhivarade kasutamise õigused), intellektuaalne omand, võime saada juurdepääsu vajalikele materjalidele või õigustele ja töötajatele.
 - Protsess:** Mis tahes süsteem, standard, protokoll, konventsioon või eeskiri, mis sisendi või sisendite suhtes rakendamise korral loob väljundeid või omab võimet aidata kaasa väljundite loomisele. Näideteks on strateegilise juhtimise protsessid, tööprotsessid ja ressursside juhtimise protsessid. Need protsessid on tavaliselt dokumenteeritud, kuid intellektuaalne võimekus, mida pakub organiseeritud töötajaskond, kellel on vajalikud oskused ja kogemused vastavalt eeskirjadele ja konventsioonidele, võib tagada vajalikud protsessid, mida saab rakendada sisendite suhtes eesmärgiga luua väljundeid. (Arvestus, arvlemine, palgaarvestus ja muud haldussüsteemid ei ole tavaliselt protsessid, mida kasutatakse väljundite loomiseks.)

- c) **Väljund:** Selliste sisendite ja nende suhtes rakendatavate protsesside tulemus, mis annavad klientidele kaupu või teenuseid, loovad investeerimistulu (nt dividendid või intress) või loovad tavapärasest tegevusest muud tulu.

Vabatahtlik test õiglase väärtuse kontsentratsiooni kindlaksmääramiseks

- B7A Paragrahvis B7B on sätestatud vabatahtlik test (kontsentratsioonitest), mis võimaldab lihtsustatult hinnata, kas omandatud tegevuste ja varade kogum ei ole äri. Üksus võib ise valida, kas ta rakendab seda testi või mitte. Üksus võib teha selle valiku iga tehingu või muu sündmuse puhul eraldi. Kontsentratsioonitestil on järgmised tagajärjed.
- a) Kui kontsentratsioonitest on positiivne, järeldatakse, et tegevuste ja varade kogum ei ole äri ning edasine hindamine ei ole vajalik.
- b) Kui kontsentratsioonitest ei ole positiivne või üksus otsustab testi mitte rakendada, kasutab üksus järgmise sammuna paragrahvides B8–B1 2D sätestatud hindamist.
- B7B Kontsentratsioonitest on positiivne, kui kogu omandatud brutovarade õiglane väärtus on olulises osas kontsentreerunud eristatavasse üksikvarasse või sarnaste eristatavate varade rühma. Kontsentratsioonitesti puhul kehtib järgmine.
- a) Omandatud brutovarade hulka ei kuulu raha ja raha ekvivalendid, edasilükkunud tulumaksu varad ega edasilükkunud tulumaksu kohustiste mõjust tulenev firmaväärtus.
- b) Omandatud brutovarade õiglane väärtus sisaldab kõiki üleantud tasusid (lisaks mittekontrollivate osaluste õiglast väärtust ja omandatavas eelnevalt hoitud osaluste õiglast väärtust), mis ületavad omandatud eristatava netovara õiglast väärtust. Omandatud brutovarade õiglase väärtuse võib tavaliselt kindlaks määrata saadud koguväärtusena, milleks üleantud tasu õiglane väärtus (lisaks mittekontrollivate osaluste õiglase väärtus ja omandatavas eelnevalt hoitud osaluste õiglase väärtus) liidetakse omandatud kohustiste õiglasele väärtusele (v. a edasilükkunud tulumaksu kohustised) ning seejärel lahutatakse punktis a nimetatud kirjed. Ent kui omandatud brutovara õiglase väärtus on saadud arvust suurem, võib mõnikord olla vaja täpsemat arvutust.
- c) Eristatav üksikvara sisaldab vara või varade rühma, mida äriühenduses kajastatakse ja mõõdetakse eristatava üksikvarana.
- d) Kui materiaalne vara on ühendatud teise materiaalse varaga (või rendis oleva varaga, nagu on määratletud IFRS 16-s *Rendid*), millest seda ei saa füüsiliselt eemaldada ja eraldi kasutada, ilma et tekiksid märkimisväärsed kulud või emma-kumma vara kasulikkus või õiglase väärtus oluliselt väheneks (näiteks maa ja hooned), käsitatakse neid varasid eristatava üksikvarana.
- e) Varade sarnasuse hindamisel võtab üksus arvesse iga eristatava üksikvara olemust ning varadest saadavate väljundite haldamise ja loomisega seotud riske (st riskitunnuseid).
- f) Järgmiseid varaliike ei käsitata sarnaste varadena:
- i) materiaalne vara ja immateriaalne vara;
 - ii) eri klassidesse kuuluvad materiaalsed varad (nt varud, tootmiseseadmed ja autod), v.a juhul, kui neid käsitatakse eristatava üksikvarana punktis d esitatud kriteeriumi kohaselt;
 - iii) eri klasside eristatavad immateriaalsed varad (nt kaubamärgid, litsentsid ja arendustegevuse faasis olev immateriaalne vara);
 - iv) finantsvara ja mittefinantsvara;
 - v) eri klasside finantsvarad (nt nõuded ostjate vastu ja omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringud) ning
 - vi) eristatavad varad, mis kuuluvad samasse varaklassi, kuid mille riskitunnustes on olulisi erinevusi.
- B7C Paragrahvi B7B nõuetega ei muudeta sarnaste varade kohta IAS 38-s *Immateriaalsed varad* esitatud juhiseid; samuti ei muudeta nendega klassi mõiste tähendust IAS 16-s *Materiaalne põhivara*, IAS 38-s ja IFRS 7-s *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*.

Äri elemendid

- B8 Kuigi äridel on tavaliselt väljundid, ei ole väljundid nõutavad selleks, et tegevuste ja varade integreeritud kogum vastaks äriks liigitamise tingimustele. Äri mõistes osutatud eesmärgil läbiviimiseks ja juhtimiseks peab tegevuste ja varade integreeritud kogumil olema kaks olulist elementi – sisendid ja nende sisendite suhtes rakendatavad protsessid. Äri ei pea sisaldama kõiki sisendeid või protsesse, mida müüja kõnealuse äri jaoks kasutab. Siiski peab tegevuste ja varade integreeritud kogum selleks, et seda käsitataks ärina, sisaldama vähemalt sisendit ja olulist protsessi, mis koos aitavad märkimisväärselt kaasa väljundi loomise võimele. Paragrahvides B12–B12D täpsustatakse, kuidas hinnata, kas protsess on oluline.
- B8A Kui omandatud tegevuste ja varade kogumil on väljundid, ei tähenda tulude jätkumine iseenesest seda, et omandatud on nii sisend kui ka oluline protsess.
- B9 Äri elementide olemus on eri tööstusharudes ja üksuse tegevuse eri struktuuride puhul erinev, kaasa arvatud üksuse arenguetappide lõikes. Sisseseadud äridel on tihti mitu erinevat liiki sisendeid, protsesse ja väljundeid, samas kui uutel äridel on tihti vähe sisendeid ja protsesse ning mõnikord ainult üksainus väljund (toode). Pääaegu kõikidel äridel on ka kohustised, kuid äril ei pea neid olema. Lisaks võivad kohustised tuleneda omandatud tegevuste ja varade kogumist, mis ei ole äri.
- B10 [Välja jäetud]
- B11 Selle kindlaksmääramisel, kas konkreetne tegevuste ja varade kogum on äri, võetakse aluseks see, kas integreeritud kogumit saab turuosaline ärina läbi viia ja juhtida. Seega, hinnates, kas teatud kogum on äri, ei ole oluline see, kas müüja kasutas kogumit ärina või kas omandaja kavatses kasutada kogumit ärina.

Hindamine, kas omandatud protsess on oluline

- B12 Paragrahvides B12A–B12D selgitatakse omandatud protsessi olulisuse hindamist olukorras, kui omandatud tegevuste ja varade kogumil ei ole väljundeid (paragrahv B12B), ja olukorras, kui sellel on väljundid (paragrahv B12C).
- B12A Omandatud tegevuste ja varade kogum, millel ei ole omandamise kuupäeval väljundeid, on näiteks varajases kasvuetapis olev üksus, mis ei ole veel hakanud tulu teenima. Lisaks kui omandatud tegevuste ja varade kogum teenis omandamise kuupäeval tulu, käsitatakse seda sellel kuupäeval väljundeid omavana, isegi kui hiljem üksusevälistelt klientidelt tulu ei teenita, nt seetõttu, et omandaja selle integreerib.
- B12B Kui tegevuste ja varade kogumil ei ole omandamise kuupäeval väljundeid, käsitatakse omandatud protsessi (või protsesside rühma) olulisena juhul, kui:
- a) see on väljundite arendamise või omandatud sisendist või sisenditest väljundi saamise võime jaoks hädavajalik ning
 - b) omandatud sisend võib olla nii selle protsessi (või protsesside rühma) läbiviimiseks vajalike oskuste, teadmiste või kogemustega organiseeritud töötajaskond kui ka muu sisend, mida organiseeritud töötajaskond saaks arendada või millest väljundit saada. Selline muu sisend võib olla:
 - i) intellektuaalomand, mida saaks kasutada kauba või teenuse arendamiseks,
 - ii) muu majandusressurs, millest arendustööga saaks luua väljundeid, või
 - iii) õigus saada juurdepääs vajalikele materjalidele või õigustele, mis võimaldavad luua tulevasi väljundeid.

Punkti b alapunktides i–iii nimetatud sisendite näited on tehnoloogia, lõpetamata uurimis- või arendustegevuse projektid, kinnisvara ja kaevandamisõigused.

- B12C Kui tegevuste ja varade kogumil on omandamise kuupäeval väljundeid, käsitatakse omandatud protsessi (või protsesside rühma) olulisena juhul, kui see omandatud sisendite või väljundite suhtes rakendamisel:
- a) on väljundite tootmise jätkamise võime jaoks hädavajalik ja omandatud sisendite hulka kuulub organiseeritud töötajaskond, kellel on selle protsessi (või protsesside rühma) elluviimiseks vajalikud oskused, teadmised või kogemused, või
 - b) aitab oluliselt kaasa väljundite tootmise jätkamise võimele ja
 - i) seda peetakse ainulaadseks või haruldaseks või
 - ii) selle asendamisega kaasneksid märkimisväärsed kulud, pingutused või viivitused väljundite tootmise jätkamise võimes.
- B12D Järgneva aruteluga toetatakse nii paragrahvi B12B kui ka paragrahvi B12C:
- a) omandatud leping on sisend, mitte oluline protsess. Sellegipoolest võib omandatud (nt kinnisvarahalduse või varahalduse sisseostmise) leping anda juurdepääsu organiseeritud töötajaskonnale. Üksus hindab, kas sellise lepingu kaudu saadud organiseeritud töötajaskond viib ellu olulist protsessi, mida üksus kontrollib ja mille üksus on seega omandanud. Hindamisel võetakse teguriteks muu hulgas arvesse lepingu kestust ja selle pikendamise tingimusi;
 - b) raskused omandatud organiseeritud töötajaskonna asendamisel võivad osutada, et omandatud organiseeritud töötajaskond viib ellu protsessi, mis on väljundite loomise võime jaoks hädavajalik;
 - c) protsess (või protsesside rühm) ei ole hädavajalik näiteks siis, kui see on üks paljudest väljundite loomiseks vajalikest protsessidest või väheoluline.
-