

KOMISSION ASETUS (EU) 2020/551,**annettu 21 päivänä huhtikuuta 2020,****tietyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti annetun asetuksen (EY) N:o 1126/2008 muuttamisesta kansainvälisen tilinpäätösstandardin IFRS 3 osalta****(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)**

EUROOPAN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen,

ottaa huomioon Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002, annettu 19 päivänä heinäkuuta 2002, kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta ⁽¹⁾, ja erityisesti sen 3 artiklan 1 kohdan,

sekä katsoo seuraavaa:

- (1) Komission asetuksella (EY) N:o 1126/2008 ⁽²⁾ hyväksyttiin tiettyjä kansainvälisiä standardeja ja tulkintoja, jotka olivat olemassa 15 päivänä lokakuuta 2008.
- (2) Kansainvälinen tilinpäätösstandardilautakunta (IASB) julkaisi 22 päivänä lokakuuta 2018 liiketoiminnan määritelmän (muutokset IFRS 3:een), jotta voitaisiin puuttua standardin IFRS 3 Liiketoimintojen yhdistäminen täytäntöönpanon jälkeisessä tarkastuksessa esiin tuotuihin huolenaiheisiin, jotka koskivat määritelmän käytännön soveltamisen haasteita. Muutosten tavoitteena on selkeyttää liiketoiminnan määritelmää ja helpottaa näin sen täytäntöönpanoa käytännössä.
- (3) Kuultuaan Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoa-antavaa ryhmää (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) komissio katsoo, että muutokset kansainväliseen tilinpäätösstandardiin (IFRS) 3 Liiketoimintojen yhdistäminen täyttävät asetuksen (EY) N:o 1606/2002 3 artiklan 2 kohdassa säädetyt hyväksymisperusteet.
- (4) Sen vuoksi asetusta (EY) N:o 1126/2008 olisi muutettava.
- (5) Tässä asetuksessa säädetyt toimenpiteet ovat tilinpäätöskysymysten sääntelykomitean lausunnon mukaiset,

ON HYVÄKSYNYT TÄMÄN ASETUKSEN:

1 artikla

Muutetaan asetuksen (EY) N:o 1126/2008 liitteessä kansainvälinen tilinpäätösstandardi 3 Liiketoimintojen yhdistäminen tämän asetuksen liitteen mukaisesti.

2 artikla

Yritysten on sovellettava 1 artiklassa tarkoitettuja muutoksia viimeistään sen ensimmäisen tilikauden alusta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2020 tai sen jälkeen.

3 artikla

Tämä asetus tulee voimaan kahdentenakymmenentenä päivänä sen jälkeen, kun se on julkaistu *Euroopan unionin virallisessa lehdessä*.

⁽¹⁾ EYVL L 243, 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ Komission asetus (EY) N:o 1126/2008, annettu 3 päivänä marraskuuta 2008, tietyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti (EUVL L 320, 29.11.2008, s. 1).

Tämä asetus on kaikilta osiltaan velvoittava, ja sitä sovelletaan sellaisenaan kaikissa jäsenvaltioissa.

Tehty Brysselissä 21 päivänä huhtikuuta 2020.

Komission puolesta
Ursula VON DER LEYEN
Puheenjohtaja

LIITE

Liiketoiminnan määritelmä

Muutokset IFRS 3:een

Muutokset IFRS 3:een Liiketoimintojen yhdistäminen

Muutetaan kappaletta 3, liitteeseen A sisältyvää ”liiketoiminnan” määritelmää sekä kappaleita B7–B9, B11 ja B12. Lisätään kappaleet 64P, B7A–B7C, B8A ja B12A–B12D sekä otsikot ennen kappaleita B7A, B8 ja B12. Poistetaan kappale B10.

LIIKETOIMINTOJEN YHDISTÄMISEN TUNNISTAMINEN

- 3 Yhteisön on ratkaistava, onko liiketoimi tai muu tapahtuma liiketoimintojen yhdistäminen, soveltamalla tähän IFRS-standardiin sisältyvää määritelmää, jonka mukaan edellytetään, että hankitut varat ja vastattaviksi otetut velat muodostavat liiketoiminnan. Jos hankitut varat eivät muodosta liiketoimintaa, raportoivan yhteisön on käsiteltävä liiketoimintaa tai muuta tapahtumaa varojen hankintana. Kappaleissa B5–B12D on ohjeistusta liiketoimintojen yhdistämisen tunnistamisesta ja liiketoiminnan määritelmästä.**

VOIMAANTULO JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖT

Voimaantulo

...

- 64P Lokakuussa 2018 julkaistulla asiakirjalla *Liiketoiminnan määritelmä* lisättiin kappaleet B7A–B7C, B8A ja B12A–B12D, muutettiin liitteeseen A sisältyvää ”liiketoiminnan” määritelmää, muutettiin kappaleita 3, B7–B9, B11 ja B12 sekä poistettiin kappale B10. Yhteisön on sovellettava näitä muutoksia liiketoimintojen yhdistämiin, joissa hankinta-ajankohta on 1.1.2020 tai sen jälkeen alkavan ensimmäisen tilikauden alussa tai sitä myöhemmin, ja varojen hankintoihin, jotka tapahtuvat kyseisen tilikauden alussa tai sitä myöhemmin. Näiden muutosten aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa kyseisiä muutoksia aikaisemmalla kaudella, tästä on annettava tieto.

Liite A

Määritelmät

...

- liiketoiminta** Toisiinsa liittyvien toimintojen ja varojen muodostama kokonaisuus, jota voidaan johtaa ja hallita tarkoituksena tuottaa tavaroita tai palveluja asiakkaille, kerryttää sijoitustuottoja (kuten osinkoja tai korkoja) tai kerryttää muita tuottoja tavanomaisesta toiminnasta.

LIIKETOIMINNAN MÄÄRITELMÄ (KAPPALEEN 3 SOVELTAMINEN)

- B7 Liiketoiminta koostuu panoksista ja näiden panosten käsittelemiseen käytettävistä prosesseista, jotka pystyvät myötävaikuttamaan tuotosten aikaansaamiseen. Liiketoiminnan kolme osatekijää määritellään seuraavasti (ks. kappaleet B8–B12D, joissa on liiketoiminnan osatekijöitä koskevaa ohjeistusta):
- Panos:** Mikä tahansa taloudellinen voimavara, joka aikaansaa tuotoksia tai pystyy myötävaikuttamaan tuotosten aikaansaamiseen, kun sitä käsitellään yhdessä tai useammassa prosessissa. Esimerkkejä ovat pitkäaikaiset varat (aineettomat hyödykkeet tai pitkäaikaisten omaisuususerien käyttöoikeudet mukaan luettuina), henkinen omaisuus, kyky saada tarvittavia materiaaleja tai oikeuksia sekä henkilöstö.
 - Prosessi:** Mikä tahansa järjestelmä, standardi, menettelytapa, konventio tai sääntö, joka aikaansaa tuotoksia tai pystyy myötävaikuttamaan tuotosten aikaansaamiseen, kun sen avulla käsitellään panosta tai panoksia. Esimerkkejä ovat strategiset johtamisprosessit, toimintaprosessit sekä resurssien hallintaprosessit. Tyypillisesti nämä prosessit ovat dokumentoituja, mutta organisoituneen työvoiman, jolla on tarvittavat taidot ja kokemus ja joka noudattaa sääntöjä ja konventioita, henkinen kapasiteetti voi tuottaa tarvittavat prosessit, joiden avulla pystytään käsittelemään panoksia tuotosten aikaansaamiseksi. (Kirjanpito-, laskutus-, palkanlaskenta- ja muut hallinnolliset järjestelmät eivät tyypillisesti ole tuotosten aikaansaamiseen käytettäviä prosesseja).

- c) **Tuotos:** Tulos panoksista ja näiden panosten käsittelyyn käytettävistä prosesseista, jotka tuottavat tavaroita tai palveluja asiakkaille, kerryttävät sijoitustuottoja (kuten osinkoja tai korkoja) tai kerryttävät muita tuottoja tavanomaisesta toiminnasta.

Käyvän arvon keskittymää koskeva valinnainen testi

- B7A Kappaleessa B7B esitetään valinnainen testi (keskittymätesti), jonka avulla voidaan tehdä yksinkertaistettu arviointi siitä, onko niin, ettei hankittu toimintojen ja varojen muodostama kokonaisuus ole liiketoiminta. Yhteisö saa valintansa mukaan soveltaa testiä tai olla soveltamatta sitä. Yhteisö saa tehdä tällaisen valinnan jokaisesta liiketoimesta tai muusta tapahtumasta erikseen. Keskittymätestillä on seuraavat vaikutukset:
- a) jos keskittymätestin tulos on positiivinen, todetaan ettei hankittujen toimintojen ja varojen muodostama kokonaisuus ole liiketoiminta, eikä lisäarviointia tarvita.
 - b) jos keskittymätestin tulos on negatiivinen tai jos yhteisö päättää olla soveltamatta testiä, yhteisön on tehtävä kappaleissa B8–B12D esitetty arviointi.
- B7B Keskittymätestin tulos on positiivinen, jos hankittujen bruttomääräisten varojen käypä arvo keskittyy kaikilta olennaisilta osin yksittäiseen yksilöitävissä olevaan omaisuuserään tai samankaltaisten yksilöitävissä olevien omaisuuserien ryhmään. Keskittymätestiä sovellettaessa:
- a) hankittujen bruttomääräisten varojen ulkopuolelle on jätettävä rahavarat, laskennalliset verosaamiset ja laskennallisten verovelkojen vaikutuksista aiheutuva liikearvo.
 - b) hankittujen bruttomääräisten varojen käyvän arvon on sisällettävä määrä, jolla luovutettu vastike (lisättyinä määräysvallattomien omistajien osuuden käyvällä arvolla ja aiemmin omistetun osuuden käyvällä arvolla) ylittää yksilöitävissä olevan nettovarallisuuden käyvän arvon. Hankittujen bruttomääräisten varojen käypä arvo voidaan tavallisesti määrittää kokonaismääränä, joka saadaan lisäämällä luovutetun vastikkeen käypä arvo (lisättyinä määräysvallattomien omistajien osuuden käyvällä arvolla ja aiemmin omistetun osuuden käyvällä arvolla) vastattaviksi otettujen velkojen (muiden kuin laskennallisten verovelkojen) käypään arvoon ja sen jälkeen jättämällä ulkopuolelle alakohdassa (a) yksilöidyt erät. Jos hankittujen bruttomääräisten varojen käypä arvo kuitenkin ylittää tämän kokonaismäärän, saatetaan joskus tarvita tarkempi laskelma.
 - c) yksittäisenä yksilöitävissä olevana omaisuuseränä on käsiteltävä omaisuuserä tai omaisuuserien ryhmä, joka kirjattaisiin ja arvostettaisiin yhtenä yksilöitävissä olevana omaisuuseränä liiketoimintojen yhdistämisessä.
 - d) jos aineellinen omaisuuserä on kiinni toisessa aineellisessa omaisuuserässä (tai IFRS 16:ssa *Vuokrasopimukset* määritellyn vuokrasopimuksen kohteena olevassa omaisuuserässä) eikä sitä ole mahdollista irrottaa fyysisesti ja käyttää erillään kyseisestä omaisuuserästä, ilman että tästä aiheutuu merkittäviä kustannuksia tai jommankumman omaisuuserän (esimerkiksi maa-alueen ja rakennuksen) hyödyllisyyden tai käyvän arvon merkittävä vähentyminen, nämä omaisuuserät on katsottava yhdeksi yksilöitävissä olevaksi omaisuuseräksi.
 - e) arvioidessaan, ovatko omaisuuserät samankaltaisia, yhteisön on otettava huomioon kunkin yksittäisen yksilöitävissä olevan omaisuuserän luonne ja omaisuuseristä saatavien tuotosten hallintaan ja aikaansaamiseen liittyvät riskit (ts. riskiominaisuudet).
 - f) seuraavia ei tule pitää samankaltaisina omaisuuserinä:
 - i) aineellinen hyödyke ja aineeton hyödyke;
 - ii) eri luokkiin kuuluvat aineelliset hyödykkeet (esimerkiksi vaihto-omaisuus, tuotantokoneisto ja ajoneuvot), paitsi jos ne katsotaan alakohdan (d) kriteerin mukaisesti yhdeksi yksilöitävissä olevaksi omaisuuseräksi;
 - iii) eri luokkiin kuuluvat yksilöitävissä olevat aineettomat hyödykkeet (esimerkiksi brändinimet, lisenssit ja kehitettävänä olevat aineettomat hyödykkeet);
 - iv) rahoitusvaroihin kuuluva omaisuuserä ja rahoitusvaroihin kuulumaton omaisuuserä;
 - v) eri luokkiin kuuluvat rahoitusvarat (esimerkiksi myyntisaamiset ja sijoitukset oman pääoman ehtoiisiin instrumentteihin); ja
 - vi) yksilöitävissä olevat omaisuuserät, jotka kuuluvat samaan omaisuuseräluokkaan mutta joiden riskiominaisuudet ovat merkittävästi erilaiset.
- B7C Kappaleen B7B vaatimukset eivät aiheuta muutosta IAS 38:aan *Aineettomat hyödykkeet* sisältyvään samankaltaisia hyödykkeitä koskevaan ohjeistukseen eivätkä termin "luokka" merkitykseen IAS 16:ssa *Aineelliset käyttöomaisuus-hyödykkeet*, IAS 38:ssa ja IFRS 7:ssä *Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*.

Liiketoiminnan osatekijät

- B8 Vaikka liiketoiminnoilla on yleensä tuotoksia, niitä ei kuitenkaan edellytetä, jotta toisiinsa liittyvien toimintojen ja varojen muodostama kokonaisuus olisi liiketoiminta. Jotta toisiinsa liittyvien toimintojen ja varojen muodostama kokonaisuus olisi johdettavissa ja hallittavissa liiketoiminnan määritelmässä yksilöityä tarkoitusta varten, vaaditaan kaksi keskeistä osatekijää–panokset ja näiden panosten käsittelyyn käytettävät prosessit. Liiketoiminnan ei tarvitse sisältää kaikkia panoksia tai prosesseja, joita myyjäosapuoli on käyttänyt kyseistä liiketoimintaa harjoittaessaan. Kuitenkin, jotta toisiinsa liittyvien toimintojen ja varojen muodostaman kokonaisuuden katsottaisiin olevan liiketoiminta, sen täytyy sisältää vähintään panos ja tosiasiallinen prosessi, jotka yhdessä merkittävästi myötävaikuttavat kykyyn saada aikaan tuotosta. Kappaleissa B12–B12D tarkennetaan, kuinka arvioidaan, onko prosessi tosiasiallinen.
- B8A Jos hankitulla toimintojen ja varojen muodostamalla kokonaisuudella on tuotoksia, myyntituottojen jatkuminen ei yksinään osoita, että on hankittu sekä panos että tosiasiallinen prosessi.
- B9 Liiketoiminnan osatekijöiden luonne vaihtelee toimialoittain ja yhteisön toiminnan (toimintojen) rakenteen mukaan, yhteisön kehitysvaihe mukaan luettuna. Vakiintuneissa liiketoiminnoissa on usein monen tyyppisiä panoksia, prosesseja ja tuotoksia, kun taas uusissa liiketoiminnoissa on usein vain harvoja panoksia ja prosesseja ja joskus vain yksi tuotos (tuote). Lähes kaikissa liiketoiminnoissa on myös velkoja, mutta liiketoiminnassa ei tarvitse olla velkoja. Myös hankitulla toimintojen ja varojen muodostamalla kokonaisuudella, joka ei ole liiketoiminta, saattaa olla velkoja.
- B10 [poistettu]
- B11 Ratkaisun siitä, onko tietty toimintojen ja varojen muodostama kokonaisuus liiketoiminta, on perustuttava siihen, pystyykö jokin markkinaosapuoli johtamaan ja hallitsemaan kyseistä toisiinsa liittyvien osien muodostamaa kokonaisuutta liiketoimintana. Arvioitaessa, onko tietty kokonaisuus liiketoiminta, ei näin ollen ole merkitystä sillä, onko myyjäosapuoli harjoittanut kokonaisuutta liiketoimintana tai aikooko hankkijaosapuoli harjoittaa kokonaisuutta liiketoimintana.

Sen arvioiminen, onko hankittu prosessi tosiasiallinen

- B12 Kappaleissa B12A–B12D selitetään, kuinka arvioidaan, onko hankittu prosessi tosiasiallinen, jos hankitulla toimintojen ja varojen muodostamalla kokonaisuudella ei ole tuotoksia (kappale B12B) ja jos sillä on tuotoksia (kappale B12C).
- B12A Esimerkki hankitusta toimintojen ja varojen muodostamasta kokonaisuudesta, jolla ei ole tuotoksia hankinta-ajankohtana, on varhaisessa vaiheessa oleva yhteisö, joka ei ole alkanut kerryttää myyntituottoja. Lisäksi, jos hankittu toimintojen ja varojen muodostama kokonaisuus on kerryttänyt myyntituottoja hankinta-ajankohtana, sillä katsotaan olleen tuotoksia kyseisenä ajankohtana, vaikkei se myöhemmin kerryttäisi myyntituottoja ulkoisilta asiakkailta, esimerkiksi koska hankkijaosapuoli yhdistää sen omiin toimintoihinsa.
- B12B Jos toimintojen ja varojen muodostamalla kokonaisuudella ei ole tuotoksia hankinta-ajankohtana, hankitun prosessin on katsottava olevan tosiasiallinen (tai hankittujen prosessien katsottava olevan tosiasiallisia) vain, jos:
- a) se on ratkaiseva sen kannalta, että hankittu panos tai hankitut panokset pystytään kehittämään tai jalostamaan tuotoksiksi; ja
 - b) hankittuihin panoksiin sisältyy sekä organisoitunutta työvoimaa, jolla on tarvittavat taidot, tiedot tai kokemus kyseisen prosessin (tai prosessien ryhmän) suorittamiseksi, että muita panoksia, jotka organisoitunut työvoima pystyisi kehittämään tai jalostamaan tuotoksiksi. Näihin muihin panoksiin voisi sisältyä:
 - i) henkistä omaisuutta, jota voitaisiin käyttää tuotteen tai palvelun kehittämiseen;
 - ii) muita taloudellisia voimavaroja, joita voitaisiin kehittää tuotosten aikaansaamiseksi; tai
 - iii) oikeuksia, jotka koskevat pääsyä tarvittaviin materiaaleihin, tai oikeuksia, jotka mahdollistavat vastaisten tuotosten aikaansaamisen.

Esimerkkejä alakohdissa (b)(i)–(iii) mainituista panoksista ovat teknologia, keskeneräiset tutkimus- ja kehittämisprojektit, kiinteistöt sekä mineraaleja koskevat intressit.

- B12C Jos toimintojen ja varojen muodostamalla kokonaisuudella on tuotoksia hankinta-ajankohtana, hankitun prosessin (tai prosessien ryhmän) on katsottava olevan tosiasiallinen vain, jos se hankitun panoksen tai hankittujen panosten käsittelyyn käytettynä:
- a) on ratkaiseva sen kannalta, että tuotosten tuottamista pystytään jatkamaan, ja hankittuihin panoksiin sisältyy organisoitunutta työvoimaa, jolla on tarvittavat taidot, tiedot tai kokemus kyseisen prosessin (tai prosessien ryhmän) suorittamiseksi; tai
 - b) merkittävästi myötävaikuttaa kykyyn jatkaa tuotosten tuottamista ja:
 - i) katsotaan ainutlaatuiseksi tai niukaksi; tai
 - ii) ei ole vaihdettavissa toiseen prosessiin ilman merkittäviä kustannuksia, ponnisteluja tai viivästyksiä siinä, että tuotosten tuottamista pystytään jatkamaan.
- B12D Seuraavat lisäseikat tukevat kappaleita B12B ja B12C:
- a) hankittu sopimus on panos, ei tosiasiallinen prosessi. Hankittu sopimus, esimerkiksi ulkoistettua kiinteistönhallintaa tai ulkoistettua varainhallintaa koskeva sopimus voi sitä huolimatta antaa oikeuden organisoituneen työvoiman käyttöön. Yhteisön on arvioitava, suorittaako tällaisen sopimuksen perusteella käyttöön saatava organisoitunut työvoima tosiasiallista prosessia, joka on yhteisön määräysvallassa ja jonka se näin ollen on hankkinut. Tätä arviointia tehtäessä huomioon otettaviin tekijöihin kuuluvat sopimuksen kestoaika ja sen uudistamishdot.
 - b) vaikeudet hankitun organisoituneen työvoiman korvaamisessa toisella voivat viitata siihen, että hankittu organisoitunut työvoima suorittaa prosessia, joka on ratkaiseva tuotosten aikaansaamista koskevan kyvyn kannalta.
 - c) prosessi (tai prosessien ryhmä) ei ole ratkaiseva, esimerkiksi jos se on kaikkien tuotosten aikaansaamiseksi tarvittavien prosessien yhteydessä tarkasteltuna toissijainen tai merkitykseltään vähäinen.
-