VERORDENING (EU) 2020/551 VAN DE COMMISSIE

van 21 april 2020

houdende wijziging van Verordening (EG) nr. 1126/2008 tot goedkeuring van bepaalde internationale standaarden voor jaarrekeningen overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad wat International Financial Reporting Standard 3 betreft

(Voor de EER relevante tekst)

DE EUROPESE COMMISSIE,

Gezien het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie,

Gezien Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen ([1]), en met name artikel 3, lid 1,

Overwegende hetgeen volgt:

(1) Bij Verordening (EG) nr. 1126/2008 van de Commissie ([2]) werd een aantal op 15 oktober 2008 bestaande internationale standaarden en interpretaties goedgekeurd.

(2) Op 22 oktober 2018 is de International Accounting Standards Board (IASB) overgegaan tot de publicatie van "Definitie van een bedrijf (Wijzigingen in IFRS 3)" om een antwoord te bieden op de punten van zorg die tijdens de Post-Implementation Review (PIR) van IFRS 3 *Bedrijfscombinaties* aan het licht waren gekomen met betrekking tot de uitdagingen om de definitie in de praktijk toe te passen. Het doel van de wijzigingen was de definitie van een "bedrijf" te verduidelijken zodat de praktische implementatie ervan wordt vergemakkelijkt.

(3) Na overleg met de European Financial Reporting Advisory Group concludeert de Commissie dat de wijzigingen in International Financial Reporting Standard (IFRS) 3 *Bedrijfscombinaties* beantwoorden aan de in artikel 3, lid 2, van Verordening (EG) nr. 1606/2002 vastgestelde goedkeuringscriteria.

(4) Verordening (EG) nr. 1126/2008 moet daarom dienovereenkomstig worden gewijzigd.

(5) De in deze verordening vastgestelde maatregelen zijn in overeenstemming met het advies van het Regelgevend Comité voor financiële verslaglegging,

HEEFT DE VOLGENDE VERORDENING VASTGESTELD:

Artikel 1

In de bijlage bij Verordening (EG) nr. 1126/2008 wordt International Financial Reporting Standard (IFRS) 3 *Bedrijfscombinaties* gewijzigd overeenkomstig de bijlage bij deze verordening.

Artikel 2

Elke onderneming past de in artikel 1 bedoelde wijzigingen toe vanaf uiterlijk de aanvangsdatum van haar eerste boekjaar dat op of na 1 januari 2020 van start gaat.

Artikel 3

Deze verordening treedt in werking op de twintigste dag na die van de bekendmaking ervan in het *Publicatieblad van de Europese Unie*.

([1]) PB L 243 van 11.9.2002, blz. 1.

([2]) Verordening (EG) nr. 1126/2008 van de Commissie van 3 november 2008 tot goedkeuring van bepaalde internationale standaarden voor jaarrekeningen overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad (PB L 320 van 29.11.2008, blz. 1).

Deze verordening is verbindend in al haar onderdelen en is rechtstreeks toepasselijk in elke lidstaat.

Gedaan te Brussel, 21 april 2020.

Voor de Commissie
De voorzitter
Ursula VON DER LEYEN

BIJLAGE

Definitie van een bedrijf

Wijzigingen in IFRS 3

Wijzigingen in IFRS 3 *Bedrijfscombinaties*

Alinea 3, de definitie van het begrip "bedrijf" in bijlage A en de alinea's B7, B8, B9, B11 en B12 worden gewijzigd. De alinea's 64P, B7A, B7B, B7C, B8A en B12A tot en met B12D, en de kopjes boven de alinea's B7A, B8 en B12 worden toegevoegd. Alinea B10 wordt verwijderd.

IDENTIFICATIE VAN EEN BEDRIJFSCOMBINATIE

3. Een entiteit moet bepalen of een transactie of andere gebeurtenis een bedrijfscombinatie is door toepassing van de definitie in deze IFRS, die vereist dat de verworven activa en overgenomen verplichtingen een bedrijf vormen. Als de verworven activa geen bedrijf vormen, moet de verslaggevende entiteit de transactie of andere gebeurtenis administratief verwerken als een verwerving van activa. De alinea's B5 tot en met B12D verschaffen leidraden voor de identificatie van een bedrijfscombinatie en de definitie van een bedrijf.

INGANGSDATUM EN OVERGANG

Ingangsdatum

…

64P. De alinea's B7A, B7B, B7C, B8A en B12A tot en met B12D zijn toegevoegd, de definitie van het begrip "bedrijf" in bijlage A is gewijzigd, de alinea's 3, B7, B8, B9, B11 en B12 zijn gewijzigd en alinea B10 is verwijderd door *Definitie van een bedrijf*, uitgegeven in oktober 2018. Een entiteit moet deze wijzigingen toepassen op bedrijfscombinaties waarvoor de overnamedatum valt op of na het begin van de eerste jaarlijkse verslagperiode die op of na 1 januari 2020 aanvangt, alsmede op verwervingen van activa die bij of na het begin van die periode plaatsvinden. Eerdere toepassing van deze wijzigingen is toegestaan. Als een entiteit deze wijzigingen op een eerdere periode toepast, moet zij dit feit vermelden.

Bijlage A

Definities

…

bedrijf Een geïntegreerde reeks activiteiten en activa die kunnen worden uitgevoerd en beheerd teneinde goederen of diensten aan klanten te leveren, beleggingsinkomsten (zoals dividenden of rente) te genereren, dan wel andere inkomsten uit de normale bedrijfsvoering te genereren.

DEFINITIE VAN EEN BEDRIJF (TOEPASSING VAN ALINEA 3)

B7 Een bedrijf bestaat uit middelen en op die middelen toegepaste processen waarmee tot de totstandkoming van een productie kan worden bijgedragen. De drie elementen van een bedrijf worden als volgt gedefinieerd (zie de alinea's B8 tot en met B12D voor leidraden voor de elementen van een bedrijf):

a) **Middelen:** Alle economische middelen waarmee een productie tot stand komt of waarmee tot de totstandkoming van een productie kan worden bijgedragen wanneer er een of meer processen op worden toegepast. Voorbeelden zijn vaste activa (met inbegrip van immateriële activa of rechten om vaste activa te gebruiken), intellectuele eigendom, de mogelijkheid om toegang te krijgen tot de nodige materialen of rechten en werknemers.

b) **Proces:** Alle systemen, standaarden, protocollen, afspraken of regels waarmee, wanneer ze op een of meer middelen worden toegepast, een productie tot stand komt of tot de totstandkoming van een productie kan worden bijgedragen. Voorbeelden zijn strategische beheerprocessen, operationele processen en resourcemanagementprocessen. Deze processen zijn gewoonlijk gedocumenteerd, maar het denkvermogen van een georganiseerd personeelsbestand dat de nodige vaardigheden en ervaring heeft en dat regels en afspraken volgt, kan de nodige processen verschaffen die op middelen kunnen worden toegepast om een productie tot stand te brengen. (Boekhoud-, facturerings-, loonlijst- en andere administratieve systemen zijn doorgaans geen processen die worden gebruikt om een productie tot stand te brengen.)

c) **Productie:** Het resultaat van middelen en op die middelen toegepaste processen die goederen of diensten voor klanten opleveren, beleggingsinkomsten (zoals dividenden of rente) genereren, dan wel andere inkomsten uit de normale bedrijfsvoering genereren.

Facultatieve test om concentratie van reële waarde te onderkennen

B7A In alinea B7B wordt een facultatieve test (de concentratietest) beschreven waarmee aan de hand van een vereenvoudigde beoordeling kan worden uitgemaakt of een overgenomen reeks activiteiten en activa geen bedrijf is. Het staat een entiteit vrij de test al dan niet uit te voeren. Een entiteit kan deze keuze afzonderlijk maken voor elke transactie of andere gebeurtenis. De concentratietest heeft de volgende gevolgen:

a) indien aan de concentratietest is voldaan, is vastgesteld dat de reeks activiteiten en activa geen bedrijf is en hoeft er geen verdere beoordeling meer plaats te vinden;

b) indien niet aan de concentratietest is voldaan of indien de entiteit ervoor kiest de test niet uit te voeren, dan moet zij overgaan tot de beoordeling die in de alinea's B8 tot en met B12D is beschreven.

B7B Aan de concentratietest is voldaan indien vrijwel de gehele reële waarde van de verworven brutoactiva geconcentreerd is in één enkel identificeerbaar actief of in één enkele groep soortgelijke identificeerbare activa. Voor de doeleinden van de concentratietest:

a) mogen verworven brutoactiva geen geldmiddelen en kasequivalenten, uitgestelde belastingvorderingen en uit de effecten van uitgestelde belastingverplichtingen voortvloeiende goodwill omvatten;

b) moet de reële waarde van de verworven brutoactiva enigerlei overgedragen vergoeding (vermeerderd met de reële waarde van enigerlei belang zonder zeggenschap en de reële waarde van enigerlei voorheen aangehouden belang) boven de reële waarde van de verworven identificeerbare nettoactiva omvatten. De reële waarde van de verworven brutoactiva kan in de regel worden vastgesteld als het totaal dat wordt verkregen door de som te maken van de reële waarde van de overgedragen vergoeding (vermeerderd met de reële waarde van enigerlei belang zonder zeggenschap en de reële waarde van enigerlei voorheen aangehouden belang) en de reële waarde van de overgenomen verplichtingen (met uitzondering van uitgestelde belastingverplichtingen), en daarvan vervolgens de in subalinea a) vermelde posten af te trekken. Indien de reële waarde van de verworven brutoactiva echter groter is dan dat totaal, kan soms een nauwkeuriger berekening noodzakelijk zijn;

c) één enkel identificeerbaar actief moet een actief of groep activa zijn die in een bedrijfscombinatie als één enkel identificeerbaar actief zou worden opgenomen en gewaardeerd;

d) indien een materieel actief verbonden is met en fysiek niet kan worden verwijderd en los kan worden gebruikt van een ander materieel actief (of van een onderliggend actief dat het voorwerp uitmaakt van een leaseovereenkomst, zoals gedefinieerd in IFRS 16 *Leaseovereenkomsten*), zonder significante kosten te maken of zonder dat het nut of de reële waarde van een van beide activa (bijvoorbeeld terreinen en gebouwen) aanzienlijk vermindert, dan moeten die activa als één enkel identificeerbaar actief worden beschouwd;

e) bij de beoordeling of er van soortgelijke activa sprake is, moet een entiteit rekening houden met de aard van elk afzonderlijk identificeerbaar actief en met de risico's die verbonden zijn aan het beheer en de totstandbrenging van een productie met behulp van de activa (dat wil zeggen de risicokenmerken);

f) de volgende activa mogen niet als soortgelijke activa worden beschouwd:

i) een materieel actief en een immaterieel actief;

ii) materiële activa die tot verschillende categorieën behoren (bijvoorbeeld voorraden, fabrieksinstallaties en auto's), tenzij zij op grond van het criterium van subalinea d) als één enkel identificeerbaar actief worden beschouwd;

iii) identificeerbare immateriële activa die tot verschillende categorieën behoren (bijvoorbeeld merknamen, licenties en immateriële activa in ontwikkeling);

iv) een financieel actief en een niet-financieel actief;

v) financiële activa die tot verschillende categorieën behoren (bijvoorbeeld handelsvorderingen en beleggingen in eigenvermogensinstrumenten), en

vi) identificeerbare activa die tot dezelfde categorie van activa behoren maar die sterk verschillende risicokenmerken vertonen.

B7C De vereisten in alinea B7B brengen geen wijzigingen met zich mee in de in IAS 38 *Immateriële activa* vervatte leidraden voor soortgelijke activa; evenmin wijzigen zij de betekenis van de term "categorie" in IAS 16 *Materiële vaste activa*, IAS 38 en IFRS 7 *Financiële instrumenten: informatieverschaffing*.

Elementen van een bedrijf

B8 Hoewel bedrijven gewoonlijk een productie hebben, is dit geen vereiste opdat een geïntegreerde reeks activiteiten en activa in aanmerking komt als een bedrijf. Opdat een geïntegreerde reeks activiteiten en activa voor de in de definitie van een bedrijf vastgestelde doeleinden kan worden uitgevoerd en beheerd, zijn twee essentiële elementen nodig, namelijk middelen en op die middelen toegepaste processen. Een bedrijf hoeft niet alle middelen of processen te omvatten die de verkoper bij de exploitatie van dat bedrijf gebruikte. Om echter als een bedrijf te worden beschouwd, moet een geïntegreerde reeks activiteiten en activa ten minste een middel en een substantieel proces omvatten die samen een significante bijdrage leveren tot het vermogen om een productie tot stand te brengen. In de alinea's B12 tot en met B12D wordt gepreciseerd hoe moet worden beoordeeld of een proces substantieel is.

B8A Indien een overgenomen reeks activiteiten en activa een productie heeft, vormt een voortzetting van de opbrengsten op zich geen indicatie dat zowel een middel als een substantieel proces is verkregen.

B9 De aard van de elementen van een bedrijf verschilt naargelang van de sector en de structuur van de activiteiten van een entiteit, met inbegrip van het stadium van ontwikkeling van de entiteit. Gevestigde bedrijven hebben vaak verschillende soorten middelen, processen en producties, terwijl nieuwe bedrijven vaak weinig middelen en processen hebben en soms slechts één product produceren. Bijna alle bedrijven hebben ook verplichtingen, maar een bedrijf hoeft geen verplichtingen te hebben. Daarnaast kan een overgenomen reeks activiteiten en activa die geen bedrijf is, eventueel wel verplichtingen hebben.

B10 [verwijderd]

B11 De bepaling of een specifieke reeks activiteiten en activa een bedrijf is, moet worden gebaseerd op de vraag of de geïntegreerde reeks door een marktdeelnemer kan worden uitgevoerd en beheerd als een bedrijf. Bij de beoordeling of een bepaalde reeks een bedrijf is, is het dus niet relevant of een verkoper de reeks als een bedrijf exploiteerde en evenmin of de overnemende partij voornemens is de reeks als een bedrijf te exploiteren.

Beoordeling of een overgenomen proces substantieel is

B12 In de alinea's B12A tot en met B12D wordt uitgelegd hoe kan worden beoordeeld of een overgenomen proces substantieel is als de overgenomen reeks activiteiten en activa geen productie heeft (alinea B12B) en als zij wel een productie heeft (alinea B12C).

B12A Een voorbeeld van een overgenomen reeks activiteiten en activa die op de overnamedatum geen productie heeft, is een startende entiteit die nog geen opbrengsten is beginnen te genereren. Daarnaast wordt aangenomen dat indien een overgenomen reeks activiteiten en activa op de overnamedatum opbrengsten genereerde, zij op die datum een productie had, ook al zal zij daarna geen opbrengsten van externe klanten meer genereren, bijvoorbeeld omdat zij door de overnemer zal worden geïntegreerd.

B12B Indien een reeks activiteiten en activa op de overnamedatum geen productie heeft, wordt een overgenomen proces (of groep processen) enkel substantieel geacht als:

a) het proces (of de groep processen) van cruciaal belang is voor het vermogen om een verworven middel of verworven middelen tot een productie te ontwikkelen of in een productie om te zetten, en

b) de verworven middelen zowel een georganiseerd personeelsbestand met de nodige vaardigheden, kennis of ervaring voor de uitvoering van dat proces (of deze groep processen) omvatten, als andere middelen die het georganiseerde personeelsbestand tot een productie kan ontwikkelen of in een productie kan omzetten. Deze andere middelen kunnen onder meer het volgende omvatten:

   i) intellectuele eigendom die kan worden gebruikt om een goed of dienst te ontwikkelen;

   ii) andere economische middelen die kunnen worden ontwikkeld om een productie tot stand te brengen, of

   iii) rechten om toegang te krijgen tot de nodige materialen of rechten waarmee een toekomstige productie tot stand kan worden gebracht.

Voorbeelden van de in de subalinea b), punten i), ii) en iii), genoemde middelen zijn onder meer technologie, lopende onderzoeks- en ontwikkelingsprojecten, vastgoed en mijnbelangen.

B12C Indien een reeks activiteiten en activa op de overnamedatum een productie heeft, wordt een overgenomen proces (of groep processen) substantieel geacht als het proces (of de groep processen) dat (die) op een verworven middel of verworven middelen wordt toegepast:

a) van cruciaal belang is voor het vermogen om producten te blijven produceren en de verworven middelen een georganiseerd personeelsbestand met de nodige vaardigheden, kennis of ervaring voor de uitvoering van dat proces (of deze groep processen) omvatten, of

b) een significante bijdrage levert tot het vermogen om producten te blijven produceren en:

i) als uniek of schaars wordt aangemerkt, of

ii) niet kan worden vervangen zonder dat dit aanzienlijke kosten, inspanningen of vertragingen in het vermogen om producten te blijven produceren met zich meebrengt.

B12D De volgende aanvullende opmerkingen onderbouwen zowel alinea B12B als alinea B12C:

a) een overgenomen contract is een middel en geen substantieel proces. Dat neemt evenwel niet weg dat een overgenomen contract (bijvoorbeeld een contract voor de uitbesteding van vastgoedbeheer of van vermogensbeheer) toegang kan bieden tot een georganiseerd personeelsbestand. Een entiteit moet beoordelen of een georganiseerd personeelsbestand waartoe via een dergelijk contract toegang wordt verkregen, een substantieel proces uitvoert waarover de entiteit zeggenschap heeft en dat zij dus heeft overgenomen. Factoren waarmee bij deze beoordeling rekening moet worden gehouden, zijn onder meer de duur van het contract en de voorwaarden voor de verlenging ervan;

b) moeilijkheden bij de vervanging van een overgenomen georganiseerd personeelsbestand kunnen erop wijzen dat het overgenomen georganiseerd personeelsbestand een proces uitvoert dat van cruciaal belang is voor het vermogen om een productie tot stand te brengen;

c) een proces (of groep processen) is niet van cruciaal belang als het proces (of de groep processen) bijvoorbeeld van ondergeschikt of gering belang is in de context van alle processen die vereist zijn om een productie tot stand te brengen.