

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

فهرست مندرجات

از بند

1	هدف
2	دامنه کاربرد
3	تشخیص ترکیب تجاری
4	روش تحصیل
6	شناسایی واحد تحصیل‌کننده
8	تعیین تاریخ تحصیل
10	شناسایی و اندازه‌گیری داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده، بدهیهای قبل‌شده و هرگونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده
10	اصل شناخت
11	شرایط شناخت
15	طبقه‌بندی یا اختصاص داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده و بدهیهای قبل‌شده در ترکیب تجاری
18	اصل اندازه‌گیری
21	استثنا بر اصول شناخت یا اندازه‌گیری
22	استثنا بر اصل شناخت
24	استثنا بر هر دو اصل شناخت و اندازه‌گیری
29	استثنا بر اصل اندازه‌گیری
32	شناسایی و اندازه‌گیری سرقتی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت
34	خرید زیر قیمت
37	مابه‌ازای انتقال‌یافته
39	مابه‌ازای احتمالی
41	رهنمودهای بیشتر برای بکارگیری روش تحصیل در انواع خاصی از ترکیبهای تجاری
41	ترکیب تجاری مرحله‌ای
43	ترکیب تجاری بدون انتقال مابه‌ازا
45	دوره اندازه‌گیری
51	تعیین اینکه چه چیزی بخشی از معامله ترکیب تجاری است
53	مخارج تحصیل
54	اندازه‌گیری و حسابداری بعدی
55	حقوق مجدداً تحصیل‌شده
56	بدهیهای احتمالی
57	داراییهای احتمالی
58	مابه‌ازای احتمالی
59	افشا
64	تاریخ اجرا و گذار
64	تاریخ اجرا
65	گذار
67	مالیات بر درآمد

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3
ترکیبهای تجاری

- ارجاع به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9 67 الف
کنارگذاری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 68
پیوستها
الف اصطلاحات تعریفشده
ب رهنمود بکارگیری
پ اصطلاحات سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3

ترکیبهای تجاری

هدف

1. هدف این استاندارد بهبود مربوط بودن، قابلیت اتکا و قابلیت مقایسه اطلاعاتی است که واحد گزارشگر، در صورتهای مالی خود درباره ترکیب تجاری و آثار آن ارائه می‌کند. برای این منظور، این استاندارد در خصوص موارد زیر، اصول و الزاماتی را برای واحد تحصیل‌کننده تعیین می‌کند:

- الف. نحوه شناخت و اندازه‌گیری داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده و هرگونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تجاری تحصیل‌شده در صورتهای مالی آن؛
- ب. نحوه شناخت و اندازه‌گیری سرقتی تحصیل‌شده در ترکیب تجاری یا سود حاصل از خرید زیر قیمت؛ و
- پ. تعیین اطلاعاتی که باید افشا شود تا استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را قادر به ارزیابی ماهیت و آثار مالی ترکیب تجاری کند.

دامنه کاربرد

2. این استاندارد برای معامله یا رویداد دیگری که تعریف ترکیب تجاری را احراز می‌کند، کاربرد دارد. این استاندارد در موارد زیر بکار گرفته نمی‌شود:

- الف. حسابداری تشکیل مشارکت در صورتهای مالی خود مشارکت.
- ب. تحصیل یک دارایی یا گروهی از داراییها که تشکیل‌دهنده فعالیت تجاری نباشد. در چنین مواردی، واحد تحصیل‌کننده باید هر یک از داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده (شامل داراییهایی که تعریف و معیارهای شناخت داراییهای نامشهود در استاندارد بین‌المللی حسابداری 38 داراییهای نامشهود را احراز می‌کنند) و بدهیهای تقبل‌شده را مشخص و شناسایی کند. بهای تمام شده این گروه، باید بر مبنای ارزش منصفانه نسبی آنها در تاریخ خرید، به هر یک از داراییهای قابل تشخیص و بدهیهای منفرد تخصیص یابد. چنین معامله یا رویدادی منجر به ایجاد سرقتی نمی‌شود.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

پ. ترکیب واحدهای تجاری یا فعالیتهای تجاری تحت کنترل مشترک (رهنمود بکارگیری مرتبط با این موضوع در بندهای 1 تا 4 ارائه می‌شود).

2الف. الزامات این استاندارد برای تحصیل سرمایه‌گذاری در یک واحد تجاری فرعی توسط واحد تجاری سرمایه‌گذاری، طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10 صورتهای مالی تلفیقی، که باید به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره اندازه‌گیری شود، کاربرد ندارد.

تشخیص ترکیب تجاری

3. واحد تجاری باید با بکارگیری تعریف مندرج در این استاندارد، که ملزم می‌کند داراییهای تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده، یک فعالیت تجاری تشکیل دهند، تعیین کند که آیا معامله یا رویدادی دیگر، ترکیب تجاری است یا خیر. اگر داراییهای تحصیل‌شده فعالیت تجاری نباشد، واحد گزارشگر باید آن معامله یا رویداد دیگر را به عنوان تحصیل دارایی در نظر بگیرد. در بندهای 5 تا 12، رهنمودهایی برای تشخیص ترکیب تجاری و تعریف فعالیت تجاری ارائه می‌شود.

روش تحصیل

4. واحد تجاری باید هر ترکیب تجاری را با استفاده از روش تحصیل به حساب منظور کند.

5. بکارگیری روش تحصیل، مستلزم انجام موارد زیر است:

الف. تشخیص واحد تحصیل‌کننده؛

ب. تعیین تاریخ تحصیل؛

پ. شناخت و اندازه‌گیری داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده، بدهیهای تقبل‌شده و هرگونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تجاری تحصیل‌شده؛ و

ت. شناخت و اندازه‌گیری سرقتی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت.

تشخیص واحد تحصیل‌کننده

6. در هر ترکیب تجاری، یکی از واحدهای ترکیب‌شونده باید به عنوان واحد تحصیل‌کننده مشخص شود.

7. رهنمود مندرج در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10، باید برای تشخیص واحد تحصیل‌کننده - واحد تجاری که کنترل واحد تجاری دیگر، یعنی واحد تحصیل‌شده، را به دست می‌آورد - مورد استفاده قرار گیرد. اگر ترکیب تجاری واقع شود اما بکارگیری رهنمود مندرج در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10 به روشنی مشخص نکند که کدام یک از واحدهای ترکیب‌شونده، واحد تحصیل‌کننده است،

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

عوامل مندرج در بندهای ب14 تا ب18 باید در تعیین واحد تحصیل‌کننده در نظر گرفته شود.

تعیین تاریخ تحصیل

8. واحد تحصیل‌کننده باید تاریخ تحصیل را، که تاریخ کسب کنترل واحد تحصیل‌شده می‌باشد، مشخص کند.

9. تاریخی که واحد تحصیل‌کننده، کنترل واحد تحصیل‌شده را به دست می‌آورد، بطور معمول تاریخی است که واحد تحصیل‌کننده بطور قانونی مابه‌ازا را انتقال می‌دهد، داراییهای واحد تحصیل‌شده را تحصیل و بدهیهای واحد تحصیل‌شده را تقبل می‌کند- تاریخ خاتمه. با وجود این، واحد تحصیل‌کننده ممکن است کنترل را در تاریخی به دست آورد که قبل یا بعد از تاریخ خاتمه باشد. برای مثال، تاریخ تحصیل در صورتی قبل از تاریخ خاتمه است که موافقتنامه‌ای مکتوب مشخص کند که واحد تحصیل‌کننده، در تاریخی قبل از تاریخ خاتمه، کنترل واحد تحصیل‌شده را به دست می‌آورد. واحد تحصیل‌کننده باید تمام واقعیتها و شرایط مربوط را در تشخیص تاریخ تحصیل در نظر بگیرد.

شناخت و اندازه‌گیری داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده، بدهیهای قابل‌شده و هرگونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده

اصل شناخت

10. در تاریخ تحصیل، واحد تحصیل‌کننده باید داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده، بدهیهای تقبل‌شده و هرگونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده را جدا از سرقفلی شناسایی کند. شناخت داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده، مشمول شرایط مشخص‌شده در بندهای 11 و 12 است.

شرایط شناخت

11. برای احراز شرایط شناخت به عنوان بخشی از بکارگیری روش تحصیل، داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده، باید در تاریخ تحصیل، تعریف داراییها و بدهیها طبق چارچوب¹ تهیه و ارائه صورتهای مالی را احراز کنند. برای مثال، مخارجی که واحد تحصیل‌کننده انتظار دارد به منظور اجرای طرح خروج از فعالیت واحد تحصیل‌شده یا خاتمه استخدام یا جابجایی کارکنان واحد تحصیل‌شده، در آینده متحمل شود، اما متعهد به انجام آن نیست، در تاریخ تحصیل بدهی محسوب نمی‌شود. از این

¹ چارچوب تهیه و ارائه صورتهای مالی کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، در سال 2001، توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری پذیرفته شد. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، در سپتامبر سال 2010، مفاهیم نظری گزارشگری مالی را جایگزین چارچوب کرد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

رو، واحد تحصیل‌کننده این مخارج را به عنوان بخشی از بکارگیری روش تحصیل، شناسایی نمی‌کند. بلکه واحد تحصیل‌کننده این مخارج را در صورتهای مالی پس از ترکیب، طبق سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شناسایی می‌کند.

12. افزون بر این، به منظور احراز شرایط شناخت به عنوان بخشی از بکارگیری روش تحصیل، داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده، باید بخشی از آنچه که واحد تحصیل‌کننده و واحد تحصیل‌شده (یا مالکان قبلی آن) در معامله ترکیب تجاری مبادله کرده‌اند، تلقی شود و نه نتیجه معاملات جداگانه. واحد تحصیل‌کننده برای تعیین اینکه کدام داراییهای تحصیل‌شده یا بدهیهای تقبل‌شده، بخشی از مبادله با واحد تحصیل‌شده محسوب می‌شود و کدام یک، در صورت وجود، نتیجه معاملات جداگانه است که باید مطابق با ماهیت آنها و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مربوط شناسایی شود، باید رهنمود مندرج در بندهای 51 تا 53 را بکار گیرد.

13. بکارگیری اصل شناخت و شرایط شناخت توسط واحد تحصیل‌کننده، ممکن است منجر به شناسایی داراییها و بدهیهایی شود که واحد تحصیل‌شده، پیش از این آنها را به عنوان دارایی و بدهی در صورتهای مالی خود شناسایی نکرده است. برای مثال، واحد تحصیل‌کننده داراییهای نامشهود قابل تشخیص تحصیل‌شده، مانند نام تجاری، حق اختراع یا روابط با مشتری را که واحد تحصیل‌شده به دلیل ایجاد آنها در داخل، آنها را در صورتهای مالی خود به عنوان دارایی شناسایی نکرده و مخارج مربوط را به هزینه منظور کرده است، شناسایی می‌کند.

14. بندهای 28 تا 40، رهنمودهای مربوط به شناسایی اجاره‌های عملیاتی و داراییهای نامشهود را ارائه می‌کند. در بندهای 22 تا 28، انواع داراییهای قابل تشخیص و بدهیها، شامل اقلامی که این استاندارد استثنائات محدودی را برای اصل شناخت و شرایط شناخت آنها ارائه کرده است، تعیین می‌شود.

طبقه‌بندی یا اختصاص داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده در ترکیب تجاری

15. در تاریخ تحصیل، واحد تحصیل‌کننده باید داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده را به‌گونه‌ای طبقه‌بندی کند یا اختصاص دهد که برای بکارگیری بعدی سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ضروری است. واحد تحصیل‌کننده باید این

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

طبقه‌بندیها یا تخصیصها را بر مبنای شرایط قراردادی، شرایط اقتصادی، رویه‌های عملیاتی یا حسابداری و سایر شرایط مرتبط موجود در تاریخ تحصیل، انجام دهد.

16. در برخی شرایط، با توجه به نحوه طبقه‌بندی یا اختصاص دارایی یا بدهی خاص توسط واحد تجاری، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شیوه حسابداری متفاوتی را ارائه می‌کنند. مثالهایی از طبقه‌بندی یا تخصیصی که واحد تحصیل‌کننده باید بر مبنای شرایط مرتبط موجود در تاریخ تحصیل انجام دهد شامل موارد زیر است، اما محدود به آنها نمی‌باشد:

الف. طبقه‌بندی داراییها و بدهیهای مالی خاص به عنوان داراییها و بدهیهای مالی اندازه‌گیری‌شده به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره یا به عنوان دارایی مالی آماده برای فروش یا نگهداری‌شده تا سررسید، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 *ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری*؛

ب. اختصاص ابزار مشتقه به عنوان ابزار مصون‌سازی طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 39؛ و

پ. ارزیابی اینکه آیا طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 39، ابزار مشتقه تعبیه‌شده باید از قرارداد میزبان تفکیک شود یا خیر (زمانی که این استاندارد از این اصطلاح استفاده می‌کند، موضوع "طبقه‌بندی" مطرح است).

17. این استاندارد دو استثنا بر اصل مندرج در بند 15 وضع می‌کند:

الف. طبقه‌بندی قرارداد اجاره به عنوان اجاره عملیاتی یا اجاره تأمین مالی طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 *اجاره‌ها*؛ و

ب. طبقه‌بندی یک قرارداد به عنوان قرارداد بیمه طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 4 *قراردادهای بیمه*.

واحد تحصیل‌کننده باید آن قراردادهای بر مبنای شرایط قراردادی و سایر عوامل در شروع قرارداد (یا در صورتی که شرایط قرارداد به شیوه‌ای تعدیل شده باشد که طبقه‌بندی آن را در تاریخ تعدیل، که ممکن است تاریخ تحصیل باشد، تغییر دهد)، طبقه‌بندی کند.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

اصل اندازه‌گیری

18. واحد تحصیل‌کننده باید داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده را به ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری کند.

19. در هر ترکیب تجاری، واحد تحصیل‌کننده باید در تاریخ تحصیل، اجزای منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده را که نشان‌دهنده منافع مالکانه فعلی است و برای دارندگان آن، نسبت به سهم متناسبی از خالص داراییهای واحد تجاری در زمان انحلال حق ایجاد می‌کند، به یکی از مبالغ زیر اندازه‌گیری کند:

الف. ارزش منصفانه؛ یا

ب. سهم متناسب ابزارهای مالکانه فعلی از مبالغ شناسایی‌شده خالص داراییهای قابل تشخیص واحد تحصیل‌شده.

اجزای دیگر منافع فاقد حق کنترل باید به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، اندازه‌گیری شود مگر اینکه مبنای اندازه‌گیری دیگری توسط استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی الزامی شده باشد.

20. بندهای 24 تا 31، انواع داراییهای قابل تشخیص و بدهیها، از جمله اقلامی که در این استاندارد موارد استثنای محدودی بر اصل اندازه‌گیری آنها وضع شده است، را معین می‌کند.

موارد استثنای اصول شناخت یا اندازه‌گیری

21. این استاندارد، موارد استثنای محدودی بر اصول شناخت و اندازه‌گیری وضع می‌کند. بندهای 22 تا 31، اقلام خاصی که مشمول استثنا هستند و ماهیت موارد استثنا را تعیین می‌کند. واحد تحصیل‌کننده باید آن اقلام را با بکارگیری الزامات مندرج در بندهای 22 تا 31، به حساب منظور کند که این امر موجب خواهد شد برخی اقلام:

الف. با بکارگیری شرایط شناخت افزون بر شرایط مندرج در بندهای 11 و 12 یا با بکارگیری الزامات سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شناسایی شوند، که نتایج آن نسبت به بکارگیری اصول و شرایط شناخت این استاندارد متفاوت خواهد بود.

ب. به مبلغی غیر از ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، اندازه‌گیری شوند.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

استثنای اصل شناخت

بدهیهای احتمالی

22. در استاندارد بین‌المللی حسابداری 37 ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی، بدهیهای احتمالی به شرح زیر تعریف شده است:

الف. تعهد غیرقطعی که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها با وقوع یا عدم وقوع يك یا چند رویداد آتی توأم با عدم اطمینان که بطور کامل تحت کنترل واحد تجاری نیست، تأیید خواهد شد؛ یا

ب. تعهد فعلی که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود، اما به دلایل زیر شناسایی نمی‌شود:

1. لزوم خروج منابع دارای منافع اقتصادی برای تسویه تعهد، محتمل نیست؛ یا
2. مبلغ تعهد، با قابلیت اتکای کافی قابل اندازه‌گیری نیست.

23. الزامات استاندارد بین‌المللی حسابداری 37 در تعیین اینکه کدام بدهیهای احتمالی باید در تاریخ تحصیل شناسایی شود، کاربرد ندارد. در مقابل، واحد تحصیل‌کننده در صورتی باید در تاریخ تحصیل، بدهی احتمالی تقبل‌شده در ترکیب تجاری را شناسایی کند که بدهی احتمالی، تعهد فعلی باشد که از رویدادهای گذشته ناشی شده و ارزش منصفانه آن به‌گونه‌ای قابل اتکا، قابل اندازه‌گیری است. بنابراین، بر خلاف استاندارد بین‌المللی حسابداری 37، واحد تحصیل‌کننده، بدهی احتمالی تقبل‌شده در ترکیب تجاری را در تاریخ تحصیل شناسایی می‌کند حتی اگر ضرورت خروج منابع دارای منافع اقتصادی برای تسویه تعهد، محتمل نباشد. بند 56، رهنمود حسابداری بعدی بدهیهای احتمالی را تعیین می‌کند.

موارد استثنای اصول شناخت و اندازه‌گیری

مالیات بر درآمد

24. واحد تحصیل‌کننده باید دارایی یا بدهی مالیات انتقالی ناشی از داراییهای تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده در ترکیب تجاری را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 12 مالیات بر درآمد شناسایی و اندازه‌گیری کند.

25. واحد تحصیل‌کننده باید آثار مالیاتی بالقوه تفاوت‌های موقتی و اقلام انتقالی واحد تحصیل‌شده را که در تاریخ تحصیل وجود دارد یا در نتیجه تحصیل به وجود آمده

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

است، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 12 به حساب منظور کند.

مزایای کارکنان

26. واحد تحصیل‌کننده باید بدهی (یا در صورت وجود، دارایی) مربوط به توافقیهای مزایای کارکنان واحد تحصیل‌شده را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 19 مزایای کارکنان شناسایی و اندازه‌گیری کند.

داراییهای جبرانی

27. در ترکیبهای تجاری، ممکن است فروشنده، بطور قراردادی نتایج رویداد احتمالی یا نامطمئن مرتبط با تمام یا بخشی از دارایی یا بدهی خاصی را برای واحد تحصیل‌کننده جبران کند. برای مثال، فروشنده ممکن است زیانهای مربوط به بدهی ناشی از یک رویداد احتمالی خاص را چنانچه بیشتر از یک مبلغ مشخص باشد، برای واحد تحصیل‌کننده جبران کند؛ به عبارتی دیگر، فروشنده تضمین می‌کند که بدهی واحد تحصیل‌کننده، از مبلغ معینی بیشتر نخواهد شد. در نتیجه، واحد تحصیل‌کننده دارایی جبرانی به دست می‌آورد. واحد تحصیل‌کننده باید در همان زمانی که اقلام قابل جبران را شناسایی می‌کند، دارایی جبرانی را شناسایی کند و بر همان مبنایی که اقلام قابل جبران اندازه‌گیری می‌شوند، دارایی جبرانی را اندازه‌گیری نماید و در صورت نیاز، بابت مبالغ غیر قابل وصول، ذخیره ارزشیابی در نظر بگیرد. بنابراین، اگر جبران خسارت، مربوط به دارایی یا بدهی باشد که در تاریخ تحصیل شناسایی شده و به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری شده است، واحد تحصیل‌کننده باید دارایی جبرانی را در تاریخ تحصیل شناسایی کند و به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری نماید. برای دارایی جبرانی اندازه‌گیری شده به ارزش منصفانه، آثار عدم اطمینان جریانهای نقدی آتی، به دلیل ملاحظات مربوط به قابلیت وصول، در اندازه‌گیری ارزش منصفانه در نظر گرفته می‌شود و ذخیره ارزشیابی جداگانه ضرورتی ندارد (رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بند 41 ارائه شده است).

28. در برخی شرایط، جبران خسارت ممکن است به دارایی یا بدهی مربوط باشد که از اصول شناخت یا اندازه‌گیری، مستثنی شده است. برای مثال، ممکن است جبران خسارت، در ارتباط با بدهی احتمالی باشد که در تاریخ تحصیل شناسایی نشده است، زیرا ارزش منصفانه آن در تاریخ مزبور، به‌گونه‌ای قابل اتکا، قابل اندازه‌گیری نبوده

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

است. همچنین، جبران خسارت ممکن است مربوط به دارایی یا بدهی باشد که برای مثال، از مزایای کارکنان حاصل شده و بر مبنایی غیر از ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، اندازه‌گیری شده است. در چنین شرایطی، دارایی جبرانی باید با استفاده از مفروضاتی یکسان با مفروضات مورد استفاده در اندازه‌گیری ارقام جبرانی، که مشمول ارزیابی مدیریت از قابلیت وصول دارایی جبرانی و هرگونه محدودیت قراردادی مربوط به مبالغ جبرانی است، شناسایی و اندازه‌گیری شود. رهنمود مربوط به حسابداری بعدی دارایی جبرانی، در بند 57 ارائه می‌شود.

موارد استثنای اصل اندازه‌گیری

حقوقی که مجدداً تحصیل می‌شود

29. واحد تحصیل‌کننده، باید ارزش حقوق مجدداً تحصیل‌شده شناسایی‌شده به عنوان دارایی نامشهود را بر مبنای شرایط قراردادی باقیمانده قرارداد مرتبط، صرفنظر از اینکه فعالان بازار برای تعیین ارزش منصفانه قرارداد، به تمديد بالقوه آن توجه می‌کنند یا خیر، اندازه‌گیری کند. رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بندهای ب35 و ب36 ارائه می‌شود.

معاملات پرداخت مبتنی بر سهام

30. واحد تحصیل‌کننده باید بدهی یا ابزار مالکانه مربوط به معاملات پرداخت مبتنی بر سهام واحد تحصیل‌شده یا جایگزینی معاملات پرداخت مبتنی بر سهام واحد تحصیل‌شده با معاملات پرداخت مبتنی بر سهام واحد تحصیل‌کننده را طبق شیوه مندرج در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 2 *پرداخت مبتنی بر سهام* در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری کند. (این استاندارد، نتیجه آن روش را به عنوان "اندازه‌گیری مبتنی بر بازار" معاملات پرداخت مبتنی بر سهام می‌نامد)

داراییهای نگهداری‌شده برای فروش

31. واحد تحصیل‌کننده باید دارایی غیرجاری تحصیل‌شده (یا مجموعه واحد) را که طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 5 *داراییهای غیرجاری نگهداری‌شده برای فروش و عملیات متوقف‌شده*، در تاریخ تحصیل به عنوان نگهداری‌شده برای فروش طبقه‌بندی کرده است، طبق بندهای 15 تا 18 همان استاندارد، به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش اندازه‌گیری کند.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

شناخت و اندازه‌گیری سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت

32. واحد تحصیل‌کننده باید سرقفلی را در تاریخ تحصیل و با اندازه‌گیری مازاد (الف) بر (ب)، شناسایی کند:

الف. حاصل جمع:

1. مابه‌ازای انتقال‌یافته اندازه‌گیری‌شده طبق این استاندارد که معمولاً ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل را الزامی می‌کند (به بند 37 مراجعه شود).

2. مبلغ هرگونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده که طبق این استاندارد اندازه‌گیری می‌شود؛ و

در ترکیب تجاری مرحله‌ای (به بندهای 41 و 42 مراجعه شود)، ارزش منصفانه منافع مالکانه قبلی واحد تحصیل‌کننده در واحد تحصیل‌شده در تاریخ تحصیل.

ب. خالص مبالغ داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده در تاریخ تحصیل که طبق این استاندارد اندازه‌گیری می‌شود.

33. در یک ترکیب تجاری که واحد تحصیل‌کننده و واحد تحصیل‌شده (یا مالکان قبلی آن)، تنها منافع مالکانه را مبادله می‌کنند، ممکن است ارزش منصفانه منافع مالکانه واحد تحصیل‌شده در تاریخ تحصیل نسبت به ارزش منصفانه منافع مالکانه واحد تحصیل‌کننده در تاریخ تحصیل، به‌گونه‌ای قابل اتکاتر، قابل اندازه‌گیری باشد. در این صورت، واحد تحصیل‌کننده باید مبلغ سرقفلی را با استفاده از ارزش منصفانه منافع مالکانه واحد تحصیل‌شده در تاریخ تحصیل، به جای ارزش منصفانه منافع مالکانه انتقال‌یافته در تاریخ تحصیل، تعیین کند. برای تعیین مبلغ سرقفلی در ترکیب تجاری که در آن مابه‌ازایی منتقل نمی‌شود، واحد تحصیل‌کننده باید از ارزش منصفانه منافع واحد تحصیل‌کننده در واحد تحصیل‌شده در تاریخ تحصیل، به جای ارزش منصفانه مابه‌ازای انتقال‌یافته در تاریخ تحصیل استفاده کند (بند 32 (الف) (1)). رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بندهای ب46 تا ب49، ارائه می‌شود.

خریدهای زیر قیمت

34. برخی مواقع، ممکن است واحد تحصیل‌کننده خرید زیر قیمت انجام دهد، که نوعی ترکیب تجاری است که در آن مبلغ مندرج در بند 32 (ب) بیشتر از مجموع مبالغ مشخص‌شده در بند 32 (الف) می‌باشد. اگر پس از بکارگیری الزامات بند 36، آن مبلغ مازاد باقی مانده باشد، واحد تحصیل‌کننده باید در تاریخ تحصیل، سود حاصل را در سود یا زیان دوره شناسایی کند. این سود باید به واحد تحصیل‌کننده انتساب داده شود.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

35. برای مثال، خرید زیر قیمت ممکن است در یک ترکیب تجاری واقع شود که در آن، فروشنده بنا بر ضرورت، مجبور به فروش شده باشد. با وجود این، موارد استثنای شناخت یا اندازه‌گیری اقلام خاص مطرح در بندهای 22 تا 31 نیز ممکن است منجر به شناخت سود (یا تغییر در مبلغ سود شناسایی‌شده) حاصل از خرید زیر قیمت شود.

36. پیش از شناخت سود حاصل از خرید زیر قیمت، واحد تحصیل‌کننده باید مجدداً بررسی کند که آیا تمام داراییهای تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده، به درستی تشخیص داده شده‌اند یا خیر و باید هرگونه دارایی یا بدهی دیگری را که در آن بررسی مشخص می‌شوند، شناسایی نماید. سپس، واحد تحصیل‌کننده باید شیوه‌های مورد استفاده در اندازه‌گیری مبالغی که طبق این استاندارد، شناخت آنها در تاریخ تحصیل الزامی است را برای تمام موارد زیر بررسی کند:

الف. داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده؛

ب. منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده، در صورت وجود؛

پ. در یک ترکیب تجاری مرحله‌ای، منافع مالکانه قبلی واحد تحصیل‌کننده در واحد تحصیل‌شده؛ و

ت. مابه‌ازای انتقال‌یافته.

هدف از این بررسی، حصول اطمینان از این است که اندازه‌گیریها، ارزش تمام اطلاعات در دسترس در تاریخ تحصیل را بطور مناسب منعکس می‌کند.

مابه‌ازای انتقال‌یافته

37. مابه‌ازای انتقال‌یافته در ترکیب تجاری، باید به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شود، که باید دربرگیرنده مجموع ارزش منصفانه داراییهای انتقال‌یافته توسط واحد تحصیل‌کننده در تاریخ تحصیل، بدهیهای تقبل‌شده توسط واحد تحصیل‌کننده به مالکان قبلی واحد تحصیل‌شده و منافع مالکانه منتشرشده توسط واحد تحصیل‌کننده محاسبه شود. (با وجود این، هر بخش از پاداشهای پرداخت مبتنی بر سهام واحد تحصیل‌کننده که در ازای پاداشهای کارکنان واحد تحصیل‌شده، مبادله شده و در مبلغ مابه‌ازای انتقال‌یافته ترکیب تجاری در نظر گرفته شده است، باید به جای ارزش منصفانه، طبق بند 30 اندازه‌گیری شود). مثالهایی از انواع بالقوه مابه‌ازا،

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

شامل نقد، سایر داراییها، فعالیت تجاری یا واحد تجاری فرعی واحد تحصیل‌کننده، مابه‌ازای احتمالی، ابزارهای مالکانه عادی یا ممتاز، اختیارهای معامله، امتیازهای خرید سهام و حقوق اعضای واحدهای تجاری مشترک است.

38. مابه‌ازای انتقال‌یافته، می‌تواند شامل داراییها یا بدهیهای واحد تحصیل‌کننده باشد که مبلغ دفتری آنها متفاوت از ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل است (برای مثال، داراییهای غیرپولی یا فعالیت تجاری واحد تحصیل‌کننده). در این صورت، واحد تحصیل‌کننده باید داراییها یا بدهیهای انتقال‌یافته را به ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل، تجدید اندازه‌گیری و سود یا زیان حاصل را در صورت وجود، در سود یا زیان دوره شناسایی کند. با وجود این، برخی مواقع، داراییها یا بدهیهای انتقال‌یافته، پس از ترکیب تجاری، در واحد تجاری ترکیب‌شده، باقی می‌مانند (برای مثال، به این دلیل که داراییها یا بدهیها، به جای مالکان قبلی به واحد تحصیل‌شده انتقال می‌یابند) و در نتیجه، واحد تحصیل‌کننده کنترل آنها را حفظ می‌کند. در این شرایط، واحد تحصیل‌کننده باید داراییها و بدهیهای مزبور را به مبلغ دفتری بلافاصله قبل از تاریخ تحصیل، اندازه‌گیری کند و نباید سود یا زیان مربوط به داراییها یا بدهیهای تحت کنترل خود قبل و بعد از ترکیب تجاری را در سود یا زیان دوره شناسایی کند.

مابه‌ازای احتمالی

39. مابه‌ازایی که واحد تحصیل‌کننده در مبادله با واحد تحصیل‌شده انتقال می‌دهد، شامل هرگونه دارایی یا بدهی ناشی از توافق مابه‌ازای احتمالی است (به بند 37 مراجعه شود). واحد تحصیل‌کننده باید ارزش منصفانه مابه‌ازای احتمالی در تاریخ تحصیل را به عنوان بخشی از مابه‌ازای انتقالی در مبادله با واحد تحصیل‌شده شناسایی کند.

40. در صورتی که تعهد پرداخت مابه‌ازای احتمالی تعریف ابزار مالی را احراز کند، واحد تحصیل‌کننده باید بر مبنای تعاریف ابزار مالکانه و بدهی مالی مندرج در بند 11 استاندارد بین‌المللی حسابداری 32 ابزارهای مالی: ارائه، تعهد مزبور را به عنوان ابزار مالکانه یا بدهی مالی طبقه‌بندی نماید. در صورت تحقق شرایطی خاص، واحد تحصیل‌کننده باید حق برگشت مابه‌ازای انتقال‌یافته قبلی را به عنوان دارایی طبقه‌بندی کند. رهنمود مربوط به

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

حسابداری بعدی مابه‌ازای انتقالی، در بند 58 ارائه می‌شود.

رهنمودهای بیشتر برای بکارگیری روش تحصیل برای انواع خاصی از ترکیبهای تجاری
ترکیب تجاری مرحله‌ای

41. برخی مواقع، واحد تحصیل‌کننده کنترل واحد تحصیل‌شده‌ای را به دست می‌آورد که قبل از تاریخ تحصیل، در آن واحد تحصیل‌شده منافع مالکانه داشته است. برای مثال، در 31 دسامبر سال 20X1، واحد تجاری الف 35 درصد از منافع فاقد حق کنترل واحد تجاری ب را در اختیار دارد. در آن تاریخ، واحد تجاری الف، 40 درصد دیگر از منافع مالکانه در واحد تجاری ب را خریداری می‌کند، که موجب می‌شود واحد تجاری الف، کنترل واحد تجاری ب را در اختیار گیرد. این استاندارد، چنین معاملاتی را ترکیب تجاری مرحله‌ای می‌نامد، که در مواردی به عنوان تحصیل چندمرحله‌ای نیز نامیده می‌شود.

42. در ترکیب تجاری مرحله‌ای، واحد تحصیل‌کننده باید حقوق مالکانه نگهداری‌شده قبلی خود در واحد تحصیل‌شده را به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، تجدید اندازه‌گیری و سود یا زیان حاصل را، در صورت وجود، در سود یا زیان دوره شناسایی کند. در دوره‌های گزارشگری قبلی، ممکن است واحد تحصیل‌کننده تغییرات در ارزش منافع مالکانه خود در واحد تحصیل‌شده را در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی کرده باشد. در این صورت، مبلغی که در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می‌شود باید بر همان مبنای شناسایی شود که با فرض واگذاری مستقیم منافع مالکانه قبلی توسط واحد تحصیل‌کننده، الزامی می‌شد.

ترکیب تجاری بدون انتقال مابه‌ازا

43. برخی مواقع، واحد تحصیل‌کننده، کنترل واحد تحصیل‌شده را بدون انتقال مابه‌ازا به دست می‌آورد. برای چنین ترکیبهایی، روش حسابداری تحصیل در ترکیب تجاری، بکار می‌رود. این شرایط، شامل موارد زیر است:

الف. واحد تحصیل‌شده تعداد کافی از سهام خود را به منظور کسب کنترل توسط سرمایه‌گذار فعلی (واحد تحصیل‌کننده) بازخريد می‌کند.

ب. حق وتوی اقلیت، که پیش از این مانع کنترل واحد تحصیل‌شده توسط واحد تحصیل‌کننده دارای حق رأی اکثریت می‌شد، لغو شده باشد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

پ. واحد تحصیل‌کننده و واحد تحصیل‌شده، توافق کرده باشند که فعالیت‌های تجاری خود را تنها از طریق قرارداد ترکیب کنند. واحد تحصیل‌کننده در قبال کنترل واحد تحصیل‌شده مابه‌ازایی را منتقل نمی‌کند و در تاریخ تحصیل یا قبل از آن، هیچ‌گونه منافع مالکانه‌ای در واحد تحصیل‌شده ندارد. مثالهایی از ترکیبهای تجاری که تنها از طریق قرارداد ایجاد شده‌اند، شامل تجمیع دو فعالیت تجاری در یک توافق اصلی یا تشکیل یک شرکت دو بورسی است.

44. در یک ترکیب تجاری که تنها از طریق قرارداد حاصل شده است، واحد تحصیل‌کننده باید مبلغ خالص داراییهای واحد تحصیل‌شده را که طبق این استاندارد شناسایی می‌شود، به مالکان واحد تحصیل‌شده تخصیص دهد. به عبارت دیگر، منافع مالکانه در واحد تحصیل‌شده که در اختیار اشخاصی غیر از واحد تحصیل‌کننده است، در صورتهای مالی پس از ترکیب واحد تحصیل‌کننده، منافع فاقد حق کنترل محسوب می‌شود، حتی اگر نتیجه این باشد که تمام منافع مالکانه در واحد تحصیل‌شده، قابل تخصیص به منافع فاقد حق کنترل باشد.

دوره اندازه‌گیری

45. اگر حسابداری اولیه برای ترکیب تجاری، در پایان دوره گزارشگری که ترکیب در آن واقع می‌شود کامل نشده باشد، واحد تحصیل‌کننده باید برای اقلامی که حسابداری آنها کامل نیست، مبالغ غیرقطعی را در صورتهای مالی گزارش کند. در دوره اندازه‌گیری، واحد تحصیل‌کننده باید مبالغ غیرقطعی شناسایی‌شده در تاریخ تحصیل یا تسری به گذشته تعدیل کند تا بازتابی از اطلاعات جدید به دست آمده درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل باشد که در صورت اطلاع از آن، اندازه‌گیری مبالغ شناسایی‌شده در آن تاریخ، تحت تأثیر قرار می‌گرفت. در دوره اندازه‌گیری، واحد تحصیل‌کننده باید داراییها یا بدهیهای دیگری را نیز، در صورت به دست آوردن اطلاعات جدید درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل، شناسایی کند که در صورت اطلاع از آن، منجر به شناخت داراییها و بدهیها در آن تاریخ می‌شد. به محض اینکه واحد تحصیل‌کننده، به اطلاعاتی درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل دست یابد یا به این نتیجه برسد که اطلاعات بیشتر قابل دستیابی نیست، دوره اندازه‌گیری به پایان می‌رسد. با وجود این، دوره اندازه‌گیری نباید فراتر از یک سال از تاریخ تحصیل باشد.

46. دوره اندازه‌گیری، دوره پس از تاریخ تحصیل است که واحد تحصیل‌کننده ممکن است در آن دوره، مبالغ غیرقطعی شناسایی‌شده برای ترکیب تجاری را تعدیل کند. دوره اندازه‌گیری، برای واحد تحصیل‌کننده زمان معقولی جهت

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

کسب اطلاعات ضروری برای تشخیص و اندازه‌گیری موارد زیر در تاریخ تحصیل، طبق الزامات این استاندارد فراهم می‌آورد:

الف. داراییهای تحصیل‌شده قابل تشخیص، بدهیهای تقبل‌شده و هرگونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده؛

ب. مابه‌ازای انتقال‌یافته در قبال واحد تحصیل‌شده (یا سایر مبالغ مورد استفاده در اندازه‌گیری سرقفلی)؛

پ. در ترکیب تجاری مرحله‌ای، منافع مالکانه قبلی واحد تحصیل‌کننده در واحد تحصیل‌شده؛

ت. سرقفلی یا سود ناشی از خرید زیر قیمت.

47. واحد تحصیل‌کننده در تعیین اینکه اطلاعات کسب‌شده پس از تاریخ تحصیل باید منجر به تعدیل مبالغ غیرقطعی شناسایی‌شده شود یا اینکه اطلاعات مزبور ناشی از رویدادهای واقع‌شده پس از تاریخ تحصیل است، باید تمام عوامل مربوط را در نظر بگیرد. عوامل مربوط شامل تاریخ کسب اطلاعات بیشتر و توان واحد تحصیل‌کننده برای ارائه دلیل مشخص جهت تغییر در مبالغ غیرقطعی است. احتمال اینکه اطلاعات کسب‌شده در مدت کوتاهی پس از تاریخ تحصیل، نسبت به اطلاعات کسب‌شده در مدت چند ماه پس از تاریخ تحصیل، شرایط تاریخ تحصیل را بهتر منعکس کند، بیشتر است. برای مثال، فروش دارایی به شخص ثالث در مدت کوتاهی پس از تاریخ تحصیل، به مبلغی که به میزان قابل ملاحظه‌ای متفاوت از ارزش منصفانه غیرقطعی اندازه‌گیری‌شده در آن تاریخ است، احتمالاً نشان‌دهنده خطایی در مبلغ غیرقطعی است، مگر اینکه بتوان رویداد مداخله‌گری را تشخیص داد که منجر به تغییر ارزش منصفانه دارایی شده باشد.

48. واحد تحصیل‌کننده، افزایش (کاهش) در مبلغ غیرقطعی شناسایی‌شده برای دارایی قابل تشخیص (بدهی) را از طریق کاهش (افزایش) سرقفلی شناسایی می‌کند. با وجود این، اطلاعات جدید به دست آمده در دوره اندازه‌گیری، ممکن است برخی مواقع منجر به تعدیل مبلغ غیرقطعی بیش از یک دارایی یا بدهی گردد. برای مثال واحد تحصیل‌کننده ممکن است بابت پرداخت خسارت‌های ناشی از وقوع حادثه در یکی از تأسیسات واحد تحصیل‌شده که تمام یا بخشی از آن تحت پوشش بیمه‌نامه بیمه مسئولیت واحد تحصیل‌شده است، یک بدهی را پذیرفته باشد. در صورتی که

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

در دوره اندازه‌گیری، واحد تحصیل‌کننده اطلاعات جدیدی درباره ارزش منصفانه بدهی در تاریخ تحصیل به دست آورد، تعدیل سرقفلی ناشی از تغییر در مبلغ غیرقطعی شناسایی‌شده برای بدهی (تمام یا بخشی از آن)، از طریق تعدیل متقابل سرقفلی ناشی از تغییر در مبلغ غیرقطعی شناسایی‌شده بابت ادعای دریافتی از بیمه‌گر، تهاتر می‌شود.

49. در دوره اندازه‌گیری، واحد تحصیل‌کننده باید تعدیلات در مبالغ غیرقطعی را به‌گونه‌ای شناسایی کند که گویی حسابداری ترکیب تجاری، در تاریخ تحصیل تکمیل شده است. بنابراین، واحد تحصیل‌کننده باید در اطلاعات مقایسه‌ای دوره‌های گذشته ارائه‌شده در صورتهای مالی، شامل هرگونه تغییر در استهلاک یا سایر آثار سود و زیانی شناسایی‌شده در تکمیل حسابداری اولیه، در صورت نیاز تجدیدنظر کند.

50. پس از پایان دوره اندازه‌گیری، واحد تحصیل‌کننده باید تنها به منظور اصلاح اشتباهات طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات، در حسابداری ترکیب تجاری تجدیدنظر کند.

تعیین اجزای معامله ترکیب تجاری

51. واحد تحصیل‌کننده و واحد تحصیل‌شده، ممکن است پیش از شروع مذاکرات مربوط به ترکیب تجاری، روابط قبلی یا توافق دیگری با یکدیگر داشته باشند یا در طول مذاکرات، به توافقی جدا از ترکیب تجاری دست یابند. در هریک از این وضعیتها، واحد تحصیل‌کننده باید هرگونه مبلغی که بخشی از مبلغ مبادله‌شده بین واحد تحصیل‌کننده و واحد تحصیل‌شده (یا مالکان قبلی آن) در ترکیب تجاری نمی‌باشد، یعنی مبلغی که بخشی از مبادله با واحد تحصیل‌شده نیست را مشخص کند. واحد تحصیل‌کننده به عنوان بخشی از بکارگیری روش تحصیل، تنها باید مابه‌ازای انتقال‌یافته در قبال واحد تحصیل‌شده و داراییهای تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده در مبادله با واحد تحصیل‌شده را شناسایی کند. معاملات جداگانه باید طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مربوط به حساب منظور شود.

52. معامله‌ای که قبل از ترکیب، توسط واحد تحصیل‌کننده یا از طرف آن یا اساساً برای منافع واحد تحصیل‌کننده یا واحد تجاری ترکیب‌شده، و نه اساساً برای منافع واحد تحصیل‌شده (یا مالکان قبلی آن) انجام شده باشد، احتمالاً معامله‌ای جداگانه محسوب می‌شود. موارد زیر مثالهایی از معاملات جداگانه‌ای است که در بکارگیری روش تحصیل، نباید در نظر گرفته شود:

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

- الف. معامله‌ای که در عمل، روابط قبلی موجود بین واحد تحصیل‌کننده و واحد تحصیل‌شده را تسویه می‌کند؛
- ب. معامله‌ای که منجر به پرداخت حقوق و مزایا به کارکنان یا مالکان قبلی واحد تحصیل‌شده، بابت خدمات آتی می‌شود؛
- پ. معامله‌ای که منجر به جبران مخارج مرتبط با تحصیل واحد تحصیل‌کننده، توسط واحد تحصیل‌شده یا مالکان قبلی آن می‌شود.
- رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بندهای ب50 تا ب62 ارائه می‌شود.

مخارج مرتبط با تحصیل

53. مخارج مرتبط با تحصیل، مخارجی است که واحد تحصیل‌کننده برای انجام ترکیب تجاری متحمل می‌شود. این مخارج شامل حق‌الزحمه واسطه‌گران؛ مخارج مشاوره، مخارج قانونی، مخارج حسابداری، ارزشیابی و سایر حق‌الزحمه‌های حرفه‌ای یا مشاوره؛ مخارج عمومی و اداری شامل مخارج نگهداری دایره تحصیل درون‌سازمانی؛ و مخارج ثبت و انتشار اوراق بهادار بدهی و مالکانه است. به استثنای یک مورد، واحد تحصیل‌کننده مخارج مرتبط با تحصیل را باید در دوره تحمل مخارج و دریافت خدمات، به عنوان هزینه به حساب منظور کند. مخارج انتشار اوراق بهادار بدهی یا مالکانه باید طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 32 و استاندارد بین‌المللی حسابداری 39، شناسایی شود.

اندازه‌گیری و حسابداری بعدی

54. بطور کلی، واحد تحصیل‌کننده باید داراییهای تحصیل‌شده، بدهیهای تقبل‌شده یا تحمل‌شده و ابزارهای مالکانه منتشرشده در ترکیب تجاری را پس از تحصیل، طبق سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مربوط برای آن اقلام، با توجه به ماهیت آنها، اندازه‌گیری و به حساب منظور کند. با این وجود، این استاندارد رهنمود اندازه‌گیری و حسابداری پس از تحصیل را برای داراییهای تحصیل‌شده، بدهیهای تقبل‌شده یا تحمل‌شده و ابزارهای مالکانه منتشرشده در یک ترکیب تجاری که در زیر به آنها اشاره شده است، ارائه می‌کند:

الف. حقوق مجدداً تحصیل‌شده؛

ب. بدهیهای احتمالی شناسایی‌شده در تاریخ تحصیل؛

پ. داراییهای جبرانی؛ و

ت. مابه‌ازای احتمالی.

رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بند ب63 ارائه می‌شود.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

حقوق مجدداً تحصیل‌شده

55. حقوق مجدداً تحصیل‌شده شناسایی‌شده به عنوان دارایی نامشهود، باید در دوره قراردادی باقیمانده از قرارداد که این حقوق در آن دوره اعطا شده است، مستهلک شود. واحد تحصیل‌کننده در صورتی که بعداً حقوق مجدداً تحصیل‌شده را به شخص ثالث بفروشد، باید مبلغ دفتری دارایی نامشهود را در تعیین سود یا زیان فروش لحاظ کند.

بدهیهای احتمالی

56. پس از شناخت اولیه و تا زمان تسویه، فسخ یا انقضای بدهی، واحد تحصیل‌کننده باید بدهی احتمالی شناسایی‌شده در ترکیب تجاری را به بیشترین مبلغ از بین مبالغ زیر، اندازه‌گیری کند:

الف. مبلغی که طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 37 شناسایی می‌شود؛ و

ب. مبلغ شناسایی‌شده اولیه پس از کسر، در صورت لزوم، مبلغ انباشته درآمد شناسایی‌شده طبق اصول مندرج در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 18 درآمد عملیاتی.

این الزامات برای قراردادهایی که طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 به حساب منظور می‌شوند، کاربرد ندارد.

داراییهای جبرانی

57. در پایان هر دوره گزارشگری بعدی، واحد تحصیل‌کننده باید دارایی جبرانی شناسایی‌شده در تاریخ تحصیل را بر همان مبنای دارایی یا بدهی مشمول جبران، با در نظر گرفتن محدودیتهای قراردادی مربوط به مبلغ آن، اندازه‌گیری کند و برای دارایی جبرانی که بعداً به ارزش منصفانه اندازه‌گیری نمی‌شود، ارزیابی مدیریت از قابلیت وصول دارایی جبرانی، مبنای اندازه‌گیری می‌باشد. واحد تحصیل‌کننده باید دارایی جبرانی را تنها زمانی قطع شناخت کند که دارایی را دریافت کرده باشد، آن را فروخته باشد یا به طریقی دیگر، حق نسبت به آن را از دست داده باشد.

مابه‌ازای احتمالی

58. برخی تغییرات در ارزش منصفانه مابه‌ازای احتمالی که واحد تحصیل‌کننده پس از تاریخ تحصیل شناسایی می‌کند، ممکن است در نتیجه اطلاعات بیشتری باشد که واحد

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

تحصیل‌کننده پس از آن تاریخ، درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل به دست می‌آورد. طبق بندهای 45 تا 49، چنین تغییراتی، تعدیلات دوره اندازه‌گیری محسوب می‌شود. با وجود این، تغییرات ناشی از رویدادهای پس از تاریخ تحصیل، مانند دستیابی به سود هدف، دستیابی به قیمت معینی از سهام یا دستیابی به نقطه عطف پروژه تحقیق و توسعه، تعدیلات دوره اندازه‌گیری محسوب نمی‌شود. واحد تحصیل‌کننده باید تغییرات در ارزش منصفانه مابه‌ازای احتمالی را که تعدیلات دوره اندازه‌گیری نمی‌باشد، به شرح زیر به حساب منظور کند:

- الف. مابه‌ازای احتمالی طبقه‌بندی‌شده به عنوان حقوق مالکانه، نباید تجدید اندازه‌گیری شود و تسویه بعدی آن، باید در حقوق مالکانه منظور شود.
- ب. مابه‌ازای احتمالی دیگری که:

1. در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9 قرار می‌گیرد، باید در هر تاریخ گزارشگری، به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شود و تغییرات در ارزش منصفانه، باید طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9، در سود یا زیان دوره شناسایی گردد.

در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9 قرار نمی‌گیرد، باید در هر تاریخ گزارشگری به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شود و تغییرات در ارزش منصفانه باید در سود یا زیان دوره شناسایی گردد.

افشا

59. واحد تحصیل‌کننده باید اطلاعاتی افشا کند که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند ماهیت و اثر مالی یک ترکیب تجاری را که در زمانهای زیر به وقوع می‌پیوندد، ارزیابی کنند:

الف. طی دوره گزارشگری جاری؛ یا

ب. بعد از پایان دوره گزارشگری، اما قبل از تأیید صورتهای مالی برای انتشار.

60. برای دستیابی به هدف مندرج در بند 59، واحد تحصیل‌کننده باید اطلاعات مشخص‌شده در بندهای 64 تا 66 را افشا نماید.

61. واحد تحصیل‌کننده باید اطلاعاتی افشا کند که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند آثار مالی تعدیلات شناسایی‌شده در دوره گزارشگری جاری را که به ترکیبهای تجاری واقع‌شده در دوره‌های گزارشگری جاری یا قبلی مربوط می‌شود، ارزیابی کنند.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

62. برای دستیابی به هدف مندرج در بند 61، واحد تحصیل‌کننده باید اطلاعات مشخص‌شده در بند ب67 را افشا کند.

63. اگر موارد افشای مندرج در این استاندارد و سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، اهداف تعیین‌شده در بندهای 59 و 61 را تأمین نکند، واحد تحصیل‌کننده باید هرگونه اطلاعات ضروری بیشتر برای دستیابی به آن اهداف را افشا کند.

تاریخ اجرا و گذار

تاریخ اجرا

64. این استاندارد باید برای ترکیبهای تجاری که تاریخ تحصیل آنها از ابتدای یا پس از ابتدای نخستین دوره گزارشگری سالانه‌ای که از اول جولای سال 2009 یا پس از آن شروع می‌شود، با تسری به آینده بکار گرفته شود. بکارگیری پیش از موعد، مجاز است. با وجود این، این استاندارد تنها باید در ابتدای دوره گزارشگری سالانه‌ای که از 30 ژوئن سال 2007 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گرفته شود. اگر واحد تجاری این استاندارد را پیش از اول جولای سال 2009 بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند و همزمان استاندارد بین‌المللی حسابداری 27 (اصلاح‌شده در سال 2008) را بکار گیرد.

64الف. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]

64ب. اصلاحات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، منتشرشده در می سال 2010، بندهای 19، 30 و ب56 را اصلاح و بندهای ب62الف و ب62ب را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول جولای سال 2010 یا پس از آن شروع می‌شود، بکارگیرد. بکارگیری پیش از موعد، مجاز است. اگر واحد تجاری این اصلاحات را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند. از تاریخی که واحد تجاری برای نخستین بار این استاندارد را بکار می‌گیرد، اعمال اصلاحات باید با تسری به آینده انجام شود.

64پ. اصلاحات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، منتشرشده در می سال 2010، بندهای 65الف تا 65ث را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول جولای سال 2010 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

تجاری این اصلاحات را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند. این اصلاحات باید برای مانده مابه‌ازای احتمالی ناشی از ترکیبهای تجاری که تاریخ تحصیل آن پیش از بکارگیری این استاندارد، منتشرشده در سال 2008، می‌باشد، اعمال شود.

64ت. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]

64ث. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10، منتشرشده در می سال 2011، بندهای 7، 13، 63(ث) و پیوست الف را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10 اعمال کند.

64ج. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 13 اندازه‌گیری ارزش منصفانه، منتشرشده در می سال 2011، بندهای 20، 29، 33، 47، تعریف ارزش منصفانه در پیوست الف و بندهای 22، 40، 43 تا 46، 49 و 64 را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 13 اعمال کند.

64چ. واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری (اصلاحات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 12 و استاندارد بین‌المللی حسابداری 27)، منتشرشده در اکتبر 2012، بند 7 را اصلاح و بند 2الف را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال 2014 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری مجاز است. اگر واحد تجاری این اصلاحات را پیش از موعد بکار گیرد، باید تمام اصلاحات مندرج در واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری را همزمان بکار گیرد.

64ح. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]

64خ. اصلاحات سالانه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی- دوره 2010 تا 2012، منتشرشده در دسامبر سال 2013، بندهای 40 و 58 را اصلاح و بند 67الف و عنوان مربوط به آن را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای ترکیبهای تجاری که تاریخ تحصیل آنها اول جولای سال 2014 یا پس از آن است، با تسری به آینده بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد، مجاز است. واحد تجاری می‌تواند این اصلاحات را پیش از موعد بکار گیرد مشروط بر اینکه استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9 و استاندارد

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

بین‌المللی حسابداری 37 (که هر دو به موجب اصلاحات سالانه استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی- دوره 2010 تا 2012 اصلاح شدند) نیز بکار گرفته شده باشد. چنانچه واحد تجاری این اصلاحات را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

64د. اصلاحات سالانه- دوره 2011 تا 2013، منتشر شده در دسامبر سال 2013، بند 2(الف) را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره های سالانه ای که از اول جولای سال 2014 یا پس از آن شروع می‌شود، با تسری به آینده بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. چنانچه واحد تجاری این اصلاحات را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

64ذ. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]

64ر. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]

گذار

65. داراییها و بدهیهای ناشی از ترکیبهای تجاری که تاریخ تحصیل آنها پیش از بکارگیری این استاندارد است، نباید با بکارگیری این استاندارد تعدیل شوند.

65الف. مانده مابه‌ازای احتمالی ناشی از ترکیبهای تجاری که تاریخ تحصیل آنها پیش از تاریخ نخستین بکارگیری این استاندارد، منتشر شده در سال 2008، است، نباید هنگام بکارگیری این استاندارد برای نخستین بار، تعدیل شود. در حسابداری بعدی آن مانده‌ها، بندهای 65ب تا 65ث باید بکار گرفته شود. بندهای 65ب تا 65ث، نباید برای مانده مابه‌ازای احتمالی ناشی از ترکیبهای تجاری که تاریخ تحصیل آنها، تاریخ نخستین بکارگیری این استاندارد، منتشر شده در سال 2008، یا پس از آن است، بکار گرفته شود. در بندهای 65ب تا 65ث، منظور از ترکیب تجاری، منحصراً ترکیب تجاری است که تاریخ تحصیل آن پیش از تاریخ بکارگیری این استاندارد، منتشر شده در سال 2008، باشد.

65ب. اگر موافقتنامه ترکیب تجاری، تعدیل بهای تمام شده ترکیب را مشروط به رویدادهای آتی کند، واحد تحصیل‌کننده در صورتی که تعدیل، محتمل و به‌گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری باشد، باید مبلغ آن تعدیل را در بهای تمام شده ترکیب در تاریخ تحصیل منظور کند.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

65پ. طبق موافقتنامه ترکیب تجاری ممکن است تعدیل بهای تمام شده ترکیب که مشروط به یک یا چند رویداد آتی است، مجاز باشد. برای مثال، تعدیل ممکن است مشروط به حفظ یا دستیابی به سطح مشخصی سود در دوره‌های آتی، یا حفظ قیمت بازار ابزارهای منتشرشده باشد. بطور معمول، علیرغم وجود برخی عدم اطمینانها، برآورد مبلغ هرگونه تعدیل در زمان حسابداری اولیه ترکیب، بدون اینکه قابلیت اتکای اطلاعات خدشه‌دار شود، امکانپذیر است. اگر رویدادهای آتی واقع نشوند یا برآورد نیاز به تجدیدنظر داشته باشد، بهای تمام شده ترکیب تجاری باید تعدیل شود.

65ت. با وجود این، هرگاه در موافقتنامه ترکیب تجاری چنین تعدیلی وجود داشته باشد، در صورتی که تعدیل محتمل نباشد یا به‌گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری نباشد، در زمان حسابداری اولیه، در بهای تمام شده ترکیب منظور نمی‌شود. اگر تعدیل مزبور، بعداً محتمل و به‌گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری شود، مابه‌ازای اضافی باید به عنوان تعدیل بهای تمام شده ترکیب در نظر گرفته شود.

65ث. در برخی شرایط، ممکن است واحد تحصیل‌کننده بابت جبران کاهش ارزش برخی داراییهای واگذارشده، ابزارهای مالکانه منتشرشده یا بدهیهای تحمل‌شده یا تقبل‌شده توسط واحد تحصیل‌کننده در ازای کنترل واحد تحصیل‌شده، بعداً ملزم به پرداخت مبالغی به فروشنده شود. برای مثال، زمانی که واحد تحصیل‌کننده قیمت بازار ابزارهای مالکانه یا بدهی منتشرشده به عنوان بخشی از بهای تمام شده ترکیب تجاری را تضمین می‌کند و ملزم به انتشار ابزارهای مالکانه یا بدهی اضافی برای دستیابی به بهای تمام شده تعیین‌شده اولیه می‌شود، مصداق چنین حالتی است. در چنین مواردی، هیچ‌گونه افزایشی در بهای تمام شده ترکیب تجاری شناسایی نمی‌شود. در مورد ابزارهای مالکانه، ارزش منصفانه پرداخت اضافی با کاهش معادل در ارزش منتسب به ابزارهای منتشرشده اولیه، تهاتر می‌شود. در مورد ابزارهای بدهی، پرداخت اضافی به عنوان کاهش در صرف یا افزایش در کسر مربوط به انتشار اولیه محسوب می‌شود.

66. یک واحد تجاری، مانند یک واحد تجاری مشترک، که هنوز استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 را بکار نگرفته است و دارای یک یا چند ترکیب تجاری می‌باشد که به روش

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

تحصیل به حساب منظور شده‌اند، باید شرایط گذار مندرج در بندهای ب68 و ب69 را بکار گیرد.

مالیات بر درآمد

67. در ترکیبهای تجاری که تاریخ تحصیل آنها پیش از بکارگیری این استاندارد است، واحد تحصیلکننده باید الزامات بند 68 استاندارد بین‌المللی حسابداری 12، اصلاح شده به موجب این استاندارد را، با تسری به آینده بکارگیرد. به عبارت دیگر، واحد تحصیلکننده نباید ترکیبهای تجاری قبلی را بابت تغییرات شناسایی‌شده قبلی در داراییهای مالیات انتقالی شناسایی‌شده، تعدیل کند. با وجود این، از تاریخ بکارگیری این استاندارد، واحد تحصیلکننده باید تغییرات در داراییهای مالیات انتقالی شناسایی‌شده را به عنوان تعدیل سود یا زیان دوره، (یا در صورتی که استاندارد بین‌المللی حسابداری 12 الزامی کند، خارج از سود یا زیان دوره) تعدیل کند.

ارجاع به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9

67الف. در صورتی که واحد تجاری این استاندارد را بکار گیرد، اما هنوز استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9 را بکار نگرفته باشد، هرگونه ارجاع به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 9، باید به صورت ارجاع به استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 تفسیر شود.

کنارگذاری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 (2004)

68. این استاندارد، جایگزین استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری (منتشر شده در سال 2004) می‌شود.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

پیوست الف

اصطلاحات تعریفشده

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی است.

واحد
تحصیلشده
فعالیت یا فعالیت‌های تجاری که واحد
تحصیل‌کننده، در ترکیب تجاری کنترل آن را به دست
می‌آورد.

واحد
تحصیل‌کننده
واحد تجاری که کنترل واحد تحصیلشده را به
دست می‌آورد.

تاریخ
تحصیل
تاریخی که واحد تحصیل‌کننده، کنترل واحد تحصیلشده
را به دست می‌آورد.

فعالیت
تجاری
مجموعه‌ای یکپارچه از فعالیت‌ها و
دارایی‌هایی که به قصد کسب بازده به شکل
سود تقسیمی، مخارج کمتر یا منافع اقتصادی
دیگری که بطور مستقیم عاید سرمایه‌گذاران
یا سایر مالکان، اعضاء یا مشارکت‌کنندگان
خواهد شد، از قابلیت هدایت و مدیریت
برخوردار است.

ترکیب
تجاری
معامله یا رویداد دیگری که در آن، واحد
تحصیل‌کننده کنترل یک یا چند فعالیت تجاری را
بدست می‌آورد. برخی مواقع، معاملاتی که به
عنوان "ادغام‌های واقعی" یا "ادغام‌های
معادل" نامیده می‌شوند نیز ترکیب تجاری
محسوب می‌گردند، زیرا این اصطلاح در این
استاندارد استفاده شده است.

مابه‌ازای
احتمالی
بطور معمول، تعهد واحد تحصیل‌کننده برای
انتقال دارایی‌ها یا منافع مالکانه بیشتر به
مالکان قبلی واحد تحصیلشده به‌عنوان بخشی از
مبادله انجام‌شده بابت کنترل واحد
تحصیلشده، در صورت وقوع رویدادهای آتی
معین یا احراز شرایطی خاص می‌باشد. با
وجود این، مابه‌ازای احتمالی همچنین ممکن است
به واحد تحصیل‌کننده حق استرداد مابه‌ازای
انتقالی قبلی را در صورت احراز شرایطی
خاص بدهد.

منافع
مالکانه
در این استاندارد، منافع مالکانه در سطح
وسیعی مورد استفاده قرار گرفته است که
معنای آن، منافع مالکیت در واحدهای تجاری
تحت مالکیت سرمایه‌گذاران و منافع مالک،

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

اعضا یا مشارکت‌کنندگان واحدهای تجاری مشترک می‌باشد.

ارزش منصفانه قیمتی است که برای فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله‌ای متعارف بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه‌گیری قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود. (به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 13 مراجعه شود.)

ارزش
منصفانه

یک دارایی که بیانگر منافع اقتصادی آتی ناشی از سایر داراییهای تحصیل‌شده در ترکیب تجاری است که امکان تشخیص و شناسایی جداگانه آنها وجود ندارد.

سرقفلی

دارایی در صورتی قابل تشخیص است که شرایط زیر را داشته باشد:

قابل تشخیص

الف. قابل تفکیک باشد، یعنی قابلیت جدا شدن یا تفکیک از واحد تجاری و فروش، انتقال، اعطای امتیاز، اجاره یا مبادله به صورت انفرادی یا همراه با قرارداد دارایی قابل تشخیص یا بدهی مربوط را، صرف‌نظر از تمایل واحد تجاری به انجام این کار، داشته باشد؛ یا

ب. ناشی از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی باشد، صرف‌نظر از اینکه حقوق مزبور، قابل انتقال یا قابل تفکیک از واحد تجاری یا سایر حقوق و تعهدات باشد.

یک دارایی قابل تشخیص غیرپولی که فاقد ماهیت عینی است.

دارایی
نامشهود

واحد تجاری به غیر از واحد تجاری تحت مالکیت سرمایه‌گذاران که سود تقسیمی، مخارج کمتر یا منافع اقتصادی دیگری را بطور مستقیم برای مالکان، اعضا یا مشارکت‌کنندگان آن فراهم می‌آورد. برای مثال، شرکت بیمه مشترک، اتحادیه اعتباری و تعاونی، همگی واحدهای تجاری مشترک هستند.

واحد تجاری
مشترک

حقوق مالکانه در واحد تجاری فرعی که بطور مستقیم یا غیرمستقیم، قابل انتساب به

منافع فاقد
حق کنترل

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

واحد تجاری اصلی نمی‌باشد.

برای مقاصد این استاندارد، مالکان بطور کلی شامل دارندگان منافع مالکانه واحدهای تجاری تحت مالکیت سرمایه‌گذاران و مالکان یا اعضا یا مشارکت‌کنندگان واحدهای تجاری مشترک است.

مالکان

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

پیوست ب رهنمود بکارگیری

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی است.

ترکیب تجاری واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک (بکارگیری بند 2(پ))

ب1. این استاندارد برای ترکیب تجاری واحدهای تجاری یا فعالیت‌های تجاری تحت کنترل مشترک کاربرد ندارد. یک ترکیب تجاری که شامل واحدهای تجاری یا فعالیت‌های تجاری تحت کنترل مشترک است، ترکیب تجاری است که در آن، تمام واحدهای تجاری یا فعالیت‌های تجاری ترکیب‌شونده، در نهایت توسط همان شخص یا اشخاص قبل و بعد از ترکیب تجاری کنترل می‌شوند و آن کنترل، موقتی نیست.

ب2. در صورتی گروهی از افراد باید به عنوان کنترل‌کننده واحد تجاری تلقی شوند که در نتیجه توافقی‌های قراردادی، به صورت جمعی قدرت راهبری سیاست‌های مالی و عملیاتی آن را داشته باشند به‌گونه‌ای که منافع از فعالیت‌های آن کسب کنند. بنابراین، ترکیب تجاری در صورتی خارج از دامنه کاربرد این استاندارد است که همان گروه از افراد، در نتیجه توافقی‌های قراردادی، قدرت جمعی نهایی برای راهبری سیاست‌های مالی و عملیاتی هر یک از واحدهای تجاری ترکیب‌شونده را داشته باشند به‌گونه‌ای که منافع از فعالیت‌های آن کسب کنند و قدرت جمعی نهایی، موقتی نباشد.

ب3. واحد تجاری ممکن است تحت کنترل فرد یا گروهی از افراد باشد که به موجب توافقی قراردادی، با یکدیگر فعالیت می‌کنند، و آن فرد یا گروه مشمول الزامات گزارشگری مالی این استاندارد نباشد. بنابراین، ضرورتی ندارد که واحدهای تجاری ترکیب‌شونده، به عنوان بخشی از صورتهای مالی تلفیقی یک ترکیب تجاری که به عنوان ترکیب تجاری دارای واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک محسوب می‌شود، منظور شوند.

ب4. میزان منافع فاقد حق کنترل در هر یک از واحدهای تجاری ترکیب‌شونده، قبل و بعد از ترکیب تجاری، در تعیین اینکه ترکیب شامل واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک است یا خیر، مربوط نمی‌باشد. همچنین، این واقعیت که یکی از واحدهای تجاری ترکیب‌شونده، یک واحد تجاری فرعی است که از صورتهای مالی تلفیقی مستثنی شده است، در تعیین اینکه ترکیب شامل واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک است یا خیر، مربوط نمی‌باشد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

تشخیص ترکیب تجاری (بکارگیری بند 3)

ب5. این استاندارد ترکیب تجاری را به عنوان معامله یا رویداد دیگری تعریف می‌کند که در آن، واحد تحصیل‌کننده کنترل یک یا چند فعالیت تجاری را به دست می‌آورد. واحد تحصیل‌کننده ممکن است کنترل واحد تحصیل‌شده را به روشهای مختلف به دست آورد، برای مثال:

الف. از طریق انتقال نقد، معادل‌های نقد یا داراییهای دیگر (شامل خالص داراییهای تشکیل‌دهنده یک فعالیت تجاری)؛

ب. از طریق متحمل شدن بدهیها؛

پ. از طریق انتشار منافع مالکانه؛

ت. از طریق ارائه چندین نوع مابه‌ازا؛ یا

ث. بدون انتقال مابه‌ازا، از جمله تنها از طریق قرارداد (به بند 43 مراجعه شود).

ب6. ترکیب تجاری ممکن است به دلایل قانونی، مالیاتی یا دلایل دیگر، به شیوه‌های مختلفی که شامل موارد زیر است، اما محدود به این موارد نمی‌شود، سازماندهی شده باشد:

الف. یک یا چند فعالیت تجاری به واحدهای تجاری فرعی واحد تحصیل‌کننده تبدیل شوند یا خالص داراییهای یک یا چند فعالیت تجاری، بطور قانونی با واحد تحصیل‌کننده ادغام شود؛

ب. یک واحد ترکیب‌شونده، خالص داراییهای خود را، یا مالکان آن، منافع مالکانه خود را به واحد ترکیب‌شونده دیگر یا مالکان آن انتقال دهند؛

پ. تمام واحدهای ترکیب‌شونده، خالص داراییهای خود را، یا مالکان آن واحدهای تجاری، منافع مالکانه خود را به واحد تجاری تازه تأسیس، منتقل کنند (برخی مواقع، ادغام واحدهای تجاری کوچک یا معامله یکپارچه‌سازی نامیده می‌شود)؛ و

ت. گروهی از مالکان قبلی یکی از واحدهای ترکیب‌شونده، کنترل واحد ترکیب‌شده را به دست آورند.

تعریف فعالیت تجاری (بکارگیری بند 3)

ب7. فعالیت تجاری متشکل از داده‌های ورودی و فرایندهای بکار رفته برای آن داده‌های ورودی است که توانایی ایجاد خروجیها را دارد. اگرچه فعالیت‌های تجاری معمولاً

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

دارای خروجیهایی هستند، اما برای اینکه مجموعه‌ای یکپارچه، واجد شرایط فعالیت تجاری باشد، نیازی به وجود خروجیها نیست. سه عنصر یک فعالیت تجاری به صورت زیر تعریف می‌شود:

الف. **داده ورودی:** هرگونه منبع اقتصادی که اگر يك يا چند فرایند برای آن بکار گرفته شود، خروجیها را ایجاد می‌کند یا قابلیت ایجاد خروجی را دارد. مثالهایی در این زمینه شامل داراییهای غیرجاری (از جمله داراییهای نامشهود یا حقوق استفاده از داراییهای غیرجاری)، دارایی فکری، توانایی دسترسی به مواد خام یا حقوق و کارکنان مورد نیاز، است.

ب. **فرایند:** هر سیستم، استاندارد، پروتکل، میثاق یا قاعده‌ای که بکارگیری آن برای یک یا چند داده ورودی، خروجیها را ایجاد می‌کند یا قابلیت ایجاد خروجیها را دارد. مثالهایی در این زمینه، شامل فرایندهای مدیریت راهبردی، فرایندهای عملیاتی و فرایندهای مدیریت منابع است. این فرایندها بطور معمول مستند می‌شوند، اما نیروی کار سازمان‌یافته‌ای که دارای مهارتها و تجارب لازم است، با پیروی از قواعد و میثاقها می‌تواند فرایندهای لازم را که قابلیت بکارگیری برای داده‌های ورودی به منظور ایجاد خروجیها را دارند، ایجاد کند (سیستمهای حسابداری، تهیه صورتحساب، حقوق و دستمزد و سیستمهای اداری دیگر، معمولاً فرایندهای بکار رفته برای ایجاد خروجی محسوب نمی‌شوند).

پ. **خروجی:** نتیجه داده‌های ورودی و فرایندهای بکار رفته برای آن داده‌های ورودی که بازده را به شکل سود تقسیمی، مخارج کمتر یا منافع اقتصادی دیگر، بطور مستقیم برای سرمایه‌گذاران یا سایر مالکان، اعضا یا مشارکت‌کنندگان فراهم می‌کند یا قابلیت فراهم کردن آن را دارد.

ب8. برای اینکه مجموعه یکپارچه‌ای از فعالیتها و داراییها، در راستای دستیابی به اهداف معین، از قابلیت هدایت شدن و مدیریت شدن برخوردار باشند، دو عنصر اساسی لازم است- داده‌های ورودی و فرایندهای بکار رفته برای آن داده‌های ورودی، که با یکدیگر برای ایجاد خروجیها استفاده می‌شوند یا استفاده خواهند شد. با وجود این، در صورتی که فعالان بازار توانایی تحصیل فعالیت تجاری و ادامه تولید خروجیها را، برای مثال،

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

از طریق یکپارچه‌سازی فعالیت تجاری با داده‌های ورودی و فرایندهای خود داشته باشند، لزومی ندارد که فعالیت تجاری شامل تمام داده‌های ورودی یا فرایندهای مورد استفاده فروشنده در عملیات آن فعالیت تجاری باشد.

ب9. ماهیت عناصر یک فعالیت تجاری، برحسب صنعت و ساختار عملیات (فعالیت‌های) واحد تجاری، شامل میزان توسعه واحد تجاری، متفاوت است. فعالیت‌های تجاری موجود، اغلب دارای انواع متفاوتی داده ورودی، فرایند و خروجی هستند، در حالی که فعالیت‌های تجاری جدید، اغلب داده‌های ورودی و فرایندهای کم و گاهی تنها یک خروجی (محصول) دارند. تقریباً تمام فعالیت‌های تجاری دارای بدهی نیز هستند، اما ضرورتی ندارد که یک فعالیت تجاری حتماً دارای بدهی باشد.

ب10. در مرحله توسعه، ممکن است یک مجموعه یکپارچه از فعالیت‌ها و دارایی‌ها، دارای خروجی نباشد. در صورتی که خروجی وجود نداشته باشد، واحد تحصیل‌کننده باید سایر عوامل را برای تعیین اینکه این مجموعه، فعالیت تجاری است یا خیر، در نظر بگیرد. این عوامل شامل موارد زیر است، اما محدود به این موارد نمی‌شود:

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

الف. فعالیتهای اصلی برنامه‌ریزی‌شده را آغاز کرده باشد؛

ب. از کارکنان، دارایی فکری و سایر داده‌های ورودی و فرایندهای قابل استفاده برای داده‌های ورودی برخوردار باشد؛

پ. به دنبال برنامه‌ریزی برای تولید خروجیها باشد؛ و
ت. بتواند به مشتریانی که خروجیها را خریداری خواهند کرد، دسترسی داشته باشد.

ضرورتی ندارد که تمام این عوامل وجود داشته باشند تا مجموعه یکپارچه معینی از فعالیتهای و داراییها، در مرحله توسعه واجد شرایط فعالیت تجاری شوند.

ب11. تعیین اینکه مجموعه معینی از داراییها و فعالیتهای، فعالیت تجاری محسوب می‌شود یا خیر، باید مبتنی بر این باشد که آیا این مجموعه یکپارچه، این قابلیت را دارد که به عنوان فعالیت تجاری، توسط فعالان بازار هدایت و مدیریت شود یا خیر. بنابراین، در ارزیابی اینکه مجموعه‌ای معین، فعالیت تجاری محسوب می‌شود یا خیر، این موضوع که فروشنده مجموعه را به عنوان فعالیت تجاری اداره کرده است یا اینکه واحد تحصیل‌کننده تمایل به اداره مجموعه به عنوان فعالیت تجاری دارد، مربوط نمی‌باشد.

ب12. در صورت نبود شواهد نقض‌کننده، مجموعه معینی از داراییها و فعالیتهای که در آن سرقتی وجود دارد، باید به عنوان یک فعالیت تجاری تلقی شود. اما ضرورتی ندارد که فعالیت تجاری دارای سرقتی باشد.

تشخیص واحد تحصیل‌کننده (بکارگیری بندهای 6 و 7)

ب13. رهنمود مندرج در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10 صورت‌های مالی تلفیقی، باید برای تشخیص واحد تحصیل‌کننده، یعنی واحد تجاری که کنترل واحد تحصیل‌شده را بدست می‌آورد، بکار گرفته شود. در صورتی که ترکیب تجاری واقع شده باشد اما بکارگیری رهنمود مندرج در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10، به روشنی مشخص نکند که کدام یک از واحدهای ترکیب‌شونده، واحد تحصیل‌کننده است، عوامل مندرج در بندهای ب14 تا ب18، باید در تعیین واحد تحصیل‌کننده مدنظر قرار گیرد.

ب14. در یک ترکیب تجاری که اساساً از طریق انتقال نقد یا سایر داراییها یا متحمل شدن بدهی انجام می‌شود، واحد

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

تحصیل‌کننده معمولاً واحد تجاری است که نقد یا سایر داراییها را انتقال می‌دهد یا متحمل بدهی می‌شود.

ب15. در ترکیب تجاری که اساساً از طریق مبادله منافع مالکانه انجام می‌شود، واحد تحصیل‌کننده معمولاً واحد تجاری است که منافع مالکانه منتشر می‌کند. با وجود این، در برخی ترکیبهای تجاری که معمولاً "تحصیل معکوس" نامیده می‌شود، واحد تجاری ناشر، واحد تحصیل‌شده است. بندهای ب19 تا ب27، رهنمودهای مربوط به حسابداری تحصیل معکوس را ارائه می‌کند. همچنین برای تشخیص واحد تحصیل‌کننده در ترکیب تجاری انجام‌شده از طریق مبادله منافع مالکانه، باید سایر واقعیتهای و شرایط مربوط مورد توجه قرار گیرد که شامل موارد زیر است:

الف. حق رأی نسبی در واحد ترکیب‌شده پس از ترکیب تجاری - واحد تحصیل‌کننده معمولاً واحد ترکیب‌شونده‌ای است که مالکان آن به عنوان یک گروه، بیشترین بخش از حق رأی در واحد ترکیب‌شده را حفظ یا دریافت می‌کنند. در تعیین اینکه کدام گروه از مالکان، بیشترین حق رأی را حفظ یا دریافت می‌کند، واحد تجاری باید وجود هرگونه مورد غیرعادی یا خاص درباره توافقیهای حق رأی و اختیار معامله، امتیاز خرید سهام یا اوراق بهادار قابل‌تبدیل را در نظر بگیرد.

ب. وجود یک حق رأی اقلیت بزرگ در واحد ترکیب‌شده در صورتی که مالک یا گروه سازمان‌یافته دیگری از مالکان، حق رأی قابل ملاحظه‌ای نداشته باشند - واحد تحصیل‌کننده، معمولاً واحد ترکیب‌شونده‌ای است که مالک یا گروه سازمان‌یافته مالکان آن، دارای بیشترین حق رأی اقلیت در واحد ترکیب‌شده هستند.

پ. ترکیب هیئت راهبری واحد ترکیب‌شده - واحد تحصیل‌کننده معمولاً واحد ترکیب‌شونده‌ای است که مالکان آن، توانایی انتخاب یا انتصاب یا برکناری اکثریت اعضای هیئت راهبری واحد ترکیب‌شده را دارند.

ت. ترکیب مدیریت ارشد واحد ترکیب‌شده - واحد تحصیل‌کننده معمولاً واحد ترکیب‌شونده‌ای است که مدیریت (پیشین) آن، بر مدیریت واحد ترکیب‌شده تسلط دارد.

ث. شرایط مبادله منافع مالکانه - واحد تحصیل‌کننده، معمولاً واحد ترکیب‌شونده‌ای است که مبلغی مازاد بر ارزش منصفانه قبل از ترکیب منافع مالکانه واحد یا واحدهای ترکیب‌شونده دیگر، پرداخت می‌کند.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

ب16. واحد تحصیل‌کننده، معمولاً واحد ترکیب‌شونده‌ای است که اندازه نسبی آن (که برای مثال، بر حسب داراییها، درآمدها یا سود اندازه‌گیری می‌شود) به میزان قابل ملاحظه‌ای بیشتر از واحد یا واحدهای ترکیب‌شونده دیگر است.

ب17. در ترکیب تجاری متشکل از بیش از دو واحد تجاری، برای تعیین واحد تحصیل‌کننده، باید علاوه بر سایر موارد، ملاحظات مربوط به اینکه کدام یک از واحدهای ترکیب‌شونده ترکیب را شروع کرده‌اند و اندازه نسبی واحدهای ترکیب‌شونده، مدنظر قرار گیرد.

ب18. واحد تجاری جدید تشکیل‌شده در نتیجه ترکیب تجاری، لزوماً واحد تحصیل‌کننده نیست. اگر واحد تجاری جدید برای انجام ترکیب تجاری، منافع مالکانه منتشر کند، یکی از واحدهای ترکیب‌شونده که قبل از ترکیب تجاری وجود داشته است، باید با بکارگیری رهنمود مندرج در بندهای ب13 تا ب17، به عنوان واحد تحصیل‌کننده در نظر گرفته شود. در مقابل، واحد تجاری جدید که نقد یا سایر داراییها را به عنوان مابه‌ازا منتقل می‌کند یا متحمل بدهی می‌شود، ممکن است به عنوان واحد تحصیل‌کننده در نظر گرفته شود.

تحصیل معکوس

ب19. تحصیل معکوس زمانی واقع می‌شود که واحد تجاری ناشر اوراق بهادار (واحد تحصیل‌کننده قانونی)، از نظر حسابداری و بر مبنای رهنمود مندرج در بندهای ب13 تا ب18، به عنوان واحد تحصیل‌شده تشخیص داده می‌شود. یک واحد تجاری که منافع مالکانه آن تحصیل می‌شود (واحد تحصیل‌شده قانونی)، از نظر حسابداری باید واحد تحصیل‌کننده باشد تا معامله، به عنوان تحصیل معکوس در نظر گرفته شود. برای مثال، برخی مواقع، تحصیل معکوس زمانی واقع می‌شود که یک واحد تجاری که سهامی عام نیست، در نظر دارد به واحد تجاری سهامی عام تبدیل شود اما تمایلی به ثبت حقوق مالکانه در بورس اوراق بهادار ندارد. بدین منظور، واحد تجاری که سهامی عام نیست، ترتیبی اتخاذ می‌کند که یک واحد تجاری سهامی عام، منافع مالکانه آن را در ازای منافع مالکانه واحد تجاری سهامی عام تحصیل کند. در این مثال، واحد تجاری سهامی عام، واحد تحصیل‌کننده قانونی محسوب می‌شود زیرا حقوق مالکانه خود را منتشر کرده است و واحد تجاری که سهامی عام نیست، واحد تحصیل‌شده قانونی محسوب می‌شود زیرا حقوق مالکانه آن تحصیل شده است. با

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

وجود این، بکارگیری رهنمود مندرج در بندهای ب13 تا ب18، منجر به تشخیص موارد زیر می‌شود:

الف. از نظر حسابداری، واحد تجاری سهامی عام به عنوان **واحد تحصیل‌شده** تلقی می‌شود (واحد تحصیل‌شده حسابداری)؛ و

ب. از نظر حسابداری، واحد تجاری که سهامی عام نیست، به عنوان **واحد تحصیل‌کننده** تلقی می‌شود (واحد تحصیل‌کننده حسابداری).

واحد تحصیل‌شده حسابداری، باید تعریف فعالیت تجاری را احراز کند تا معامله به عنوان تحصیل معکوس محسوب شود، و تمام اصول شناخت و اندازه‌گیری مندرج در این استاندارد، شامل الزامات شناخت سرقفلی، در مورد آن کاربرد دارد.

اندازه‌گیری مابه‌ازای انتقال‌یافته

ب20. در تحصیل معکوس، واحد تحصیل‌کننده حسابداری معمولاً در قبال واحد تحصیل‌شده، مابه‌ازایی منتشر نمی‌کند. در مقابل، واحد تحصیل‌شده حسابداری، سهام مالکانه خود را برای مالکان واحد تحصیل‌کننده حسابداری منتشر می‌کند. به این ترتیب، ارزش منصفانه مابه‌ازای انتقال‌یافته توسط واحد تحصیل‌کننده حسابداری در تاریخ تحصیل، در ازای منافع آن در واحد تحصیل‌شده حسابداری، مبتنی بر تعداد منافع مالکانه‌ای است که واحد تجاری فرعی قانونی ناگزیر بود منتشر کند تا درصد یکسانی از منافع مالکانه در واحد ترکیب‌شده را که از تحصیل معکوس ایجاد می‌شود، به مالکان واحد تجاری اصلی قانونی بدهد. ارزش منصفانه تعداد منافع مالکانه محاسبه‌شده به این روش، می‌تواند به عنوان ارزش منصفانه مابه‌ازای انتقال‌یافته در مبادله با واحد تحصیل‌شده استفاده شود.

تهیه و ارائه صورتهای مالی تلفیقی

ب21. صورتهای مالی تلفیقی تهیه‌شده پس از تحصیل معکوس، با نام واحد تجاری اصلی قانونی (واحد تحصیل‌شده حسابداری) منتشر می‌شود، اما در یادداشتهای توضیحی، به عنوان ادامه صورتهای مالی واحد تجاری فرعی قانونی (واحد تحصیل‌کننده حسابداری)، با یک تعدیل، که تعدیل سرمایه قانونی واحد تحصیل‌کننده حسابداری به منظور انعکاس سرمایه قانونی واحد تحصیل‌شده حسابداری، با تسری به گذشته است، توصیف خواهد شد. این تعدیل برای انعکاس سرمایه واحد تجاری اصلی قانونی (واحد

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

تحصیل‌شده (حسابداری) الزامی است. اطلاعات مقایسه‌ای ارائه‌شده در این صورتهای مالی تلفیقی نیز با تسری به گذشته تعدیل می‌شود تا سرمایه قانونی واحد تجاری اصلی قانونی (واحد تحصیل‌شده حسابداری) را نشان دهد.

ب22. از آنجا که صورتهای مالی تلفیقی، نشان‌دهنده ادامه صورتهای مالی واحد تجاری فرعی قانونی، به استثنای ساختار سرمایه آن، است، صورتهای مالی تلفیقی موارد زیر را منعکس می‌کند:

الف. داراییها و بدهیهای واحد تجاری فرعی قانونی (واحد تحصیل‌کننده حسابداری) که به مبالغ دفتری قبل از ترکیب، شناسایی و اندازه‌گیری می‌شوند.

ب. داراییها و بدهیهای واحد تجاری اصلی قانونی (واحد تحصیل‌کننده حسابداری) که طبق این استاندارد شناسایی و اندازه‌گیری می‌شوند.

پ. مانده سود انباشته و سایر مانده‌های حقوق مالکانه واحد تجاری فرعی قانونی (واحد تحصیل‌کننده حسابداری) قبل از ترکیب تجاری.

ت. مبلغ شناسایی‌شده به عنوان منافع مالکانه منتشرشده در صورتهای مالی تلفیقی که با اضافه کردن منافع مالکانه منتشرشده جاری واحد تجاری فرعی قانونی (واحد تحصیل‌کننده حسابداری) که بلافاصله قبل از ترکیب تجاری موجود بوده است به ارزش منصفانه واحد تجاری اصلی قانونی (واحد تحصیل‌شده حسابداری) تعیین می‌شود. با وجود این، ساختار منافع مالکانه (یعنی تعداد و نوع منافع مالکانه منتشرشده)، بازتابی از ساختار حقوق مالکانه واحد تجاری اصلی قانونی (واحد تحصیل‌شده حسابداری)، شامل منافع مالکانه منتشرشده توسط واحد تجاری اصلی قانونی برای انجام ترکیب می‌باشد. بر این اساس، ساختار حقوق مالکانه واحد تجاری فرعی قانونی (واحد تحصیل‌کننده حسابداری)، به منظور انعکاس تعداد سهام منتشرشده توسط واحد تجاری اصلی قانونی (واحد تحصیل‌شده حسابداری) در تحصیل معکوس با استفاده از نسبت مبادله تعیین‌شده در موافقتنامه تحصیل، تجدید ارائه می‌شود.

ث. سهم نسبی منافع فاقد حق کنترل از مبالغ دفتری سود انباشته و سایر منافع مالکانه واحد تجاری فرعی قانونی (واحد تحصیل‌کننده حسابداری) قبل از ترکیب، که در بندهای ب23 و ب24 بررسی می‌شود.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

منافع فاقد حق کنترل

ب23. در تحصیل معکوس، برخی مالکان واحد تحصیل‌شده قانونی (واحد تحصیل‌کننده حسابداری)، ممکن است منافع مالکانه خود را در ازای منافع مالکانه واحد تجاری اصلی قانونی (واحد تحصیل‌شده حسابداری) مبادله نکنند. این مالکان، به عنوان منافع فاقد حق کنترل در صورت‌های مالی تلفیقی پس از تحصیل معکوس در نظر گرفته می‌شوند. این امر بدان دلیل است که مالکان واحد تحصیل‌شده قانونی که منافع مالکانه خود را در ازای منافع مالکانه واحد تحصیل‌کننده قانونی مبادله نمی‌کنند، تنها دارای منافعی در نتایج عملکرد و خالص داراییهای واحد تحصیل‌شده قانونی هستند- نه در نتایج عملکرد و خالص داراییهای واحد ترکیب‌شده. در مقابل، حتی اگر از نظر حسابداری، واحد تحصیل‌کننده قانونی، واحد تحصیل‌شده تلقی شود، مالکان واحد تحصیل‌کننده قانونی، دارای حقوقی در نتایج عملکرد و خالص داراییهای واحد ترکیب‌شده می‌باشند.

ب24. داراییها و بدهیهای واحد تحصیل‌شده قانونی، در صورت‌های مالی تلفیقی، به مبالغ دفتری قبل از ترکیب آنها اندازه‌گیری و شناسایی می‌شود (به بندهای ب22 (الف) مراجعه شود). بنابراین، در تحصیل معکوس، منافع فاقد حق کنترل، منعکس‌کننده منافع نسبی سهامداران فاقد حق کنترل از مبالغ دفتری قبل از ترکیب خالص داراییهای واحد تحصیل‌شده قانونی است حتی اگر منافع فاقد حق کنترل در تحصیلهای دیگر، به ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری شود.

سود هر سهم

ب25. همان‌گونه که در بند ب22 (ت) بیان شد، ساختار حقوق مالکانه در صورت‌های مالی تلفیقی پس از تحصیل معکوس، منعکس‌کننده ساختار حقوق مالکانه واحد تحصیل‌کننده قانونی (واحد تحصیل‌شده حسابداری)، شامل منافع مالکانه منتشرشده توسط واحد تحصیل‌کننده قانونی به منظور انجام ترکیب تجاری است.

ب26. در محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی جاری (محاسبه مخرج کسر سود هر سهم) طی دوره‌ای که تحصیل معکوس واقع می‌شود:

الف. تعداد سهام عادی جاری از ابتدای آن دوره تا تاریخ تحصیل، باید بر مبنای میانگین موزون تعداد سهام عادی جاری واحد تحصیل‌شده قانونی (واحد

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

تحصیل‌کننده حسابداری) طی دوره ضرب در نسبت مبادله تعیین‌شده در موافقتنامه ادغام، محاسبه شود؛ و

ب. تعداد سهام عادی جاری از تاریخ تحصیل تا پایان آن دوره، باید تعداد سهام عادی واقعی جاری واحد تحصیل‌کننده قانونی (واحد تحصیل‌شده حسابداری) طی آن دوره باشد.

ب27. سود پایه هر سهم برای هر دوره مقایسه‌ای قبل از تاریخ تحصیل ارائه‌شده در صورتهای مالی تلفیقی پس از تحصیل معکوس، باید به صورت زیر محاسبه شود:

الف. سود یا زیان دوره واحد تحصیل‌شده قانونی که قابل انتساب به سهامداران عادی در هر یک از آن دوره‌ها است تقسیم بر

ب. میانگین موزون تعداد سهام عادی جاری واحد تحصیل‌شده قانونی ضرب در نسبت مبادله تعیین‌شده در موافقتنامه تحصیل.

شناسایی برخی داراییهای تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده (بکارگیری بندهای 10 تا 13)

اجاره‌های عملیاتی

ب28. به استثنای موارد الزامی در بندهای ب29 و ب30، واحد تحصیل‌کننده نباید هیچ‌گونه دارایی یا بدهی در ارتباط با اجاره عملیاتی که در آن، واحد تحصیل‌شده اجاره‌کننده است، شناسایی کند.

ب29. واحد تحصیل‌کننده باید تعیین کند که، آیا شرایط هر اجاره عملیاتی که در آن، واحد تحصیل‌شده اجاره‌کننده می‌باشد مطلوب است یا نامطلوب. در صورتی که شرایط اجاره عملیاتی در مقایسه با شرایط بازار مطلوب باشد، واحد تحصیل‌کننده باید دارایی نامشهود شناسایی کند و در صورتی که این شرایط در مقایسه با شرایط بازار نامطلوب باشد، باید بدهی شناسایی کند. در بند ب42، رهنمود اندازه‌گیری ارزش منصفانه تاریخ تحصیل داراییهای موضوع اجاره عملیاتی که در آن، واحد تحصیل‌شده اجاره دهنده است تعیین می‌شود.

ب30. دارایی نامشهود قابل تشخیص، ممکن است مرتبط با یک اجاره عملیاتی باشد که از طریق تمایل فعالان بازار به پرداخت مبلغی برای اجاره، حتی اگر بر مبنای شرایط بازار باشد، تأیید می‌شود. برای مثال، اجاره ورودی فرودگاه یا اجاره فضای خرده‌فروشی در مرکز خرید عمده‌فروشی ممکن است راه ورود به بازار یا دستیابی به

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

منافع اقتصادی آتی دیگر باشد، که حائز شرایط شناخت به عنوان دارایی نامشهود قابل تشخیص، برای مثال روابط با مشتریان، است. در این شرایط، واحد تحصیل‌کننده باید دارایی(های) نامشهود قابل تشخیص را طبق بند ب31 شناسایی کند.

داراییهای نامشهود

ب31. واحد تحصیل‌کننده باید داراییهای نامشهود قابل تشخیص تحصیل‌شده در ترکیب تجاری را، جدا از سرقفلی، شناسایی کند. دارایی نامشهود در صورتی قابل تشخیص است که معیار تفکیک‌پذیری یا معیار قراردادی- قانونی را احراز کرده باشد.

ب32. دارایی نامشهودی که معیار قراردادی- قانونی را احراز کند، حتی اگر دارایی، قابل انتقال یا قابل تفکیک از واحد تحصیل‌شده یا سایر حقوق و تعهدات نباشد، قابل تشخیص تلقی می‌شود، برای مثال:

الف. واحد تحصیل‌شده، طبق یک اجاره عملیاتی که شرایط آن در مقایسه با شرایط بازار، مطلوب است، تأسیسات تولیدی اجاره می‌کند. شرایط اجاره به صراحت انتقال اجاره (از طریق فروش یا اجاره دست دوم) را منع می‌کند. مبلغی که به موجب آن، شرایط اجاره در مقایسه با شرایط معاملات فعلی بازار برای قلم یا اقلام یکسان یا مشابه مطلوب است، دارایی نامشهودی است که از معیار قراردادی- قانونی، برای اینکه جدا از سرقفلی شناسایی شود، برخوردار است، حتی اگر واحد تحصیل‌کننده نتواند قرارداد اجاره را بفروشد یا به طریقی دیگر آن را انتقال دهد.

ب. واحد تحصیل‌شده، تجهیزات انرژی هسته‌ای در اختیار دارد و از آن استفاده عملیاتی می‌کند. مجوز استفاده عملیاتی از تجهیزات انرژی هسته‌ای، دارایی نامشهودی است که حتی اگر واحد تحصیل‌کننده نتواند این امتیاز را جدا از تجهیزات انرژی هسته‌ای تحصیل‌شده بفروشد یا انتقال دهد، معیار قراردادی- قانونی برای شناسایی جدا از سرقفلی را احراز می‌کند. برای مقاصد گزارشگری مالی، واحد تحصیل‌کننده می‌تواند ارزش منصفانه مجوز استفاده عملیاتی و ارزش منصفانه تجهیزات انرژی هسته‌ای را، در صورت مشابه بودن عمر مفید آن داراییها، به عنوان دارایی منفرد شناسایی کند.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

پ. واحد تحصیل‌شده، مالک حق اختراع یک فناوری است. این واحد، مجوز استفاده انحصاری از حق اختراع را به خارج از بازارهای داخلی واگذار کرده است و در ازای آن، درصد مشخصی از درآمدهای خارجی آتی را دریافت می‌کند. حق اختراع فناوری و مجوز استفاده از آن، معیار قراردادی-قانونی برای شناسایی جدا از سرقفلی را احراز می‌کنند، حتی اگر فروش یا مبادله حق اختراع و مجوز استفاده از آن، جدا از یکدیگر عملی نباشد.

ب33. معیار تفکیک‌پذیری به این معنا است که دارایی نامشهود تحصیل‌شده، این قابلیت را دارد که به صورت انفرادی یا همراه با قرارداد دارایی قابل تشخیص یا بدهی مربوط، از واحد تحصیل‌شده تفکیک یا جدا شود و به فروش رسد، منتقل شود، مجوز استفاده از آن واگذار گردد، اجاره داده شود یا مبادله گردد. دارایی نامشهودی که واحد تحصیل‌کننده بتواند آن را بفروشد، امتیاز استفاده از آن را واگذار کند یا به طریقی دیگر در قبال دارایی با ارزش دیگری مبادله نماید، حتی اگر واحد تحصیل‌کننده قصد فروش، اعطای امتیاز استفاده یا مبادله آن را نداشته باشد، معیار تفکیک‌پذیری را احراز می‌کند. دارایی نامشهود تحصیل‌شده در صورتی معیار تفکیک‌پذیری را احراز می‌کند که شواهدی از انجام معاملات مبادله‌ای برای آن نوع دارایی یا دارایی از نوع مشابه وجود داشته باشد، حتی اگر آن معاملات غیرمکرر باشند و صرف‌نظر از اینکه واحد تحصیل‌کننده در آنها مداخله داشته باشد یا خیر. برای مثال، مجوز استفاده از فهرست مشتریان و مشترکین بطور مکرر واگذار می‌شود؛ بنابراین، معیار تفکیک‌پذیری احراز می‌گردد. حتی اگر واحد تحصیل‌شده بر این باور باشد که ویژگیهای فهرست مشتریان آن، متفاوت از سایر فهرستهای مشتریان است، این موضوع که مجوز استفاده از فهرست مشتریان بطور مکرر واگذار می‌شود، عموماً به این معنی است که فهرست مشتریان تحصیل‌شده، معیار تفکیک‌پذیری را احراز می‌کند. با وجود این، فهرست مشتریان تحصیل‌شده در ترکیب تجاری، در صورتی معیار تفکیک‌پذیری را احراز نمی‌کند که شرط محرمانه بودن یا سایر موافقت‌نامه‌ها، واحد تجاری را از فروش، اجاره یا تبادل اطلاعات درباره مشتریان آن به طریقی دیگر، منع کند.

ب34. دارایی نامشهودی که بطور مجزا، از واحد تحصیل‌شده یا واحد ترکیب‌شده، قابل تفکیک نباشد، در صورتی معیار

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

تفکیک‌پذیری را احراز کرده است که در ترکیب با قرارداد، دارایی قابل تشخیص یا بدهی مربوط، قابل تفکیک باشد. برای مثال:

- الف. فعالان بازار، بدهیهای سپرده‌ای و داراییهای نامشهود رابطه با سپرده‌گذار مربوط را در معاملات مبادله‌ای قابل مشاهده، مبادله می‌کنند. بنابراین، واحد تحصیل‌کننده باید دارایی نامشهود رابطه با سپرده‌گذار را جدا از سرقفلی شناسایی کند.
- ب. واحد تحصیل‌شده، مالکیت یک علامت تجاری ثبت‌شده و مستندشده را در اختیار دارد، اما حق اختراع تخصص فنی مورد استفاده برای تولید محصول آن علامت تجاری را ثبت نکرده است. برای انتقال مالکیت علامت تجاری، مالک همچنین ملزم است هر چیز ضروری دیگر برای تولید محصول یا ارائه خدمتی غیرقابل تمایز از محصول تولیدی یا خدمت ارائه‌شده توسط مالک قبلی را به مالک جدید انتقال دهد. از آنجا که تخصص فنی ثبت‌نشده باید از واحد تحصیل‌شده یا واحد ترکیب‌شده تفکیک شود و به فروش برسد، در صورت فروش علامت تجاری مربوط، معیار تفکیک‌پذیری را احراز می‌کند.

حقوق مجدداً تحصیل‌شده

ب35. به عنوان بخشی از ترکیب تجاری، ممکن است واحد تحصیل‌کننده حقی را که در گذشته برای استفاده از یک یا چند دارایی شناسایی‌شده و شناسایی‌نشده واحد تحصیل‌کننده به واحد تحصیل‌شده اعطا کرده است، مجدداً تحصیل کند. نمونه‌های چنین حقوقی شامل حق استفاده از نام تجاری واحد تحصیل‌کننده طبق موافقتنامه فرانشیز یا حق استفاده از فناوری واحد تحصیل‌کننده طبق مجوز استفاده از فناوری است. حقی که مجدداً تحصیل می‌شود، دارایی نامشهود قابل تشخیصی است که واحد تحصیل‌کننده آن را جدا از سرقفلی شناسایی می‌کند. بند 29، رهنمود اندازه‌گیری حق مجدداً تحصیل‌شده را ارائه و بند 55، رهنمود حسابداری بعدی حق مجدداً تحصیل‌شده را ارائه می‌کند.

ب36. اگر شرایط قرارداد موجب شود حق مجدداً تحصیل‌شده در مقایسه با شرایط معاملات فعلی بازار برای اقلام مشابه یا یکسان مطلوب یا نامطلوب باشد، واحد تحصیل‌کننده باید سود یا زیان تسویه را شناسایی کند. رهنمود اندازه‌گیری سود یا زیان تسویه، در بند ب52 ارائه می‌شود.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

مجموعه نیروی کار و سایر اقلامی که قابل تشخیص نیستند

ب37. واحد تحصیل‌کننده، ارزش دارایی نامشهود تحصیل‌شده‌ای را که در تاریخ تحصیل غیرقابل تشخیص است، در سرقفلی منظور می‌کند. برای مثال، واحد تحصیل‌کننده ممکن است ارزشی را به مجموعه نیروی کار موجود منتسب کند. نیروی کار موجود، شامل مجموعه‌ای از کارکنان فعلی است که به واحد تحصیل‌کننده اجازه می‌دهد فعالیت تجاری واحد تحصیل‌شده را از تاریخ تحصیل ادامه دهد. مجموعه نیروی کار، بیانگر سرمایه فکری نیروی کار ماهر- دانش و تجربه‌ای (اغلب تخصصی) که کارکنان واحد تحصیل‌شده به شغل خود انتقال می‌دهند نیست. از آنجا که مجموعه نیروی کار، دارایی قابل تشخیص نمی‌باشد تا جدا از سرقفلی شناسایی شود، هرگونه ارزش منتسب به آن، در سرقفلی منظور می‌گردد.

ب38. همچنین واحد تحصیل‌کننده، هرگونه ارزش منتسب به اقلامی که در تاریخ تحصیل واجد شرایط دارایی نمی‌باشند را در سرقفلی منظور می‌کند. برای مثال، واحد تحصیل‌کننده ممکن است ارزشی را به قراردادهای بالقوه واحد تحصیل‌شده که در تاریخ تحصیل، با مشتریان جدید احتمالی درباره آنها مذاکره انجام می‌دهد، منتسب کند. از آنجا که این قراردادهای بالقوه، در تاریخ تحصیل به خودی خود دارایی نیستند، واحد تحصیل‌کننده آنها را جدا از سرقفلی شناسایی نمی‌کند. واحد تحصیل‌کننده نباید بعداً بابت رویدادهایی که پس از تاریخ تحصیل واقع می‌شود، ارزش این قراردادها را از سرقفلی تجدید طبقه‌بندی کند. با این وجود، واحد تحصیل‌کننده باید واقعیتها و شرایط پیرامون رویدادهای واقع‌شده در مدت کوتاهی پس از تحصیل را ارزیابی کند تا تعیین نماید که آیا دارایی نامشهود که بطور جداگانه قابل شناسایی است، در تاریخ تحصیل وجود داشته است یا خیر.

ب39. پس از شناخت اولیه، واحد تحصیل‌کننده داراییهای نامشهود تحصیل‌شده در ترکیب تجاری را طبق شرایط استاندارد بین‌المللی حسابداری 38 [داراییهای نامشهود](#) به حساب منظور می‌کند. با وجود این، طبق موارد مطرح‌شده در بند 3 استاندارد بین‌المللی حسابداری 38، حسابداری برخی داراییهای نامشهود تحصیل‌شده پس از شناخت اولیه، در سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تعیین شده است.

ب40. معیارهای قابل تشخیص بودن تعیین می‌کنند که دارایی نامشهود جدا از سرقفلی شناسایی شود یا خیر. با وجود

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

این، این معیارها نه رهنمودی برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی نامشهود ارائه می‌کنند و نه مفروضات مورد استفاده در اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی نامشهود را محدود می‌نمایند. برای مثال، واحد تحصیل‌کننده مفروضاتی را که فعالان بازار هنگام قیمت‌گذاری دارایی نامشهود مورد استفاده قرار می‌دهند، مد نظر قرار می‌دهد؛ مانند انتظارات نسبت به تمدید قراردادهای آتی در اندازه‌گیری ارزش منصفانه. برای تمدید قراردادهای آتی، احراز معیار قابل تشخیص بودن ضرورت ندارد. (با وجود این، به بند 29 مراجعه شود، که استثنائی بر اصل اندازه‌گیری ارزش منصفانه حقوق مجدداً تحصیل‌شده شناسایی‌شده در ترکیب تجاری، وضع می‌کند). بندهای 36 و 37 استاندارد بین‌المللی حسابداری 38، رهنمودی برای تعیین اینکه داراییهای نامشهود باید با سایر داراییهای نامشهود یا مشهود در يك واحد حساب ترکیب شوند یا خیر، ارائه می‌کنند.

اندازه‌گیری ارزش منصفانه برخی داراییهای قابل تشخیص و منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده (یکارگیری بندهای 18 و 19)

داراییهای با جریانهای نقدی نامطمئن (ذخیره ارزشیابی)

ب41. واحد تحصیل‌کننده، برای داراییهای تحصیل‌شده در ترکیب تجاری که به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، اندازه‌گیری می‌شوند، نباید در تاریخ تحصیل ذخیره ارزشیابی جداگانه‌ای شناسایی کند، زیرا آثار عدم اطمینان نسبت به جریانهای نقدی آتی، در اندازه‌گیری ارزش منصفانه منظور شده است. برای مثال، از آنجا که این استاندارد واحد تحصیل‌کننده را ملزم می‌کند دریافتنیهای تحصیل‌شده، شامل وامها، را به ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری کند، واحد تحصیل‌کننده ذخیره ارزشیابی جداگانه‌ای بابت جریانهای نقدی قراردادی که فرض می‌شود در آن تاریخ غیرقابل وصول هستند، در نظر نمی‌گیرد.

داراییهای موضوع اجاره‌های عملیاتی که واحد تحصیل‌شده، اجاره‌دهنده است

ب42. در اندازه‌گیری ارزش منصفانه تاریخ تحصیل داراییهایی مانند ساختمان یا حق اختراع که موضوع اجاره عملیاتی هستند که در آن، واحد تحصیل‌شده اجاره‌دهنده است، واحد تحصیل‌کننده باید شرایط اجاره را در نظر بگیرد. به عبارت دیگر، شرایط اجاره عملیاتی در مقایسه با شرایط بازار، مطلوب باشد یا نامطلوب، واحد تحصیل‌کننده دارایی یا بدهی جداگانه‌ای را شناسایی نمی‌کند. در

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

صورتی که طبق بند ب29، اگر واحد تحصیل‌کننده، اجاره‌دهنده باشد، باید دارایی یا بدهی شناسایی شود. [داراییهایی که واحد تحصیل‌کننده قصد استفاده از آنها را ندارد یا قصد استفاده به روشی متفاوت از روش استفاده سایر فعالان بازار را دارد](#)

ب43. برای حفظ وضعیت رقابتي یا به دلایل دیگر، واحد تحصیل‌کننده ممکن است قصد استفاده فعال از دارایی غیرمالی تحصیل‌شده را نداشته باشد، یا ممکن است قصد استفاده از دارایی بر مبنای بیشترین و بهترین استفاده را نداشته باشد. برای مثال، ممکن است چنین حالتی در مورد دارایی نامشهود تحقیق و توسعه تحصیل‌شده‌ای صدق کند که واحد تحصیل‌کننده قصد استفاده تدافعی از آن دارایی را از طریق ممانعت دیگران از بکارگیری آن دارد. با وجود این، واحد تحصیل‌کننده باید ارزش منصفانه دارایی غیرمالی را، طبق مبانی مناسب ارزشیابی، با در نظر گرفتن بیشترین و بهترین استفاده از آن دارایی توسط فعالان بازار، در زمان اندازه‌گیری اولیه و هنگام اندازه‌گیری ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری بابت آزمون کاهش ارزش بعدی، اندازه‌گیری کند.

[منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده](#)

ب44. این استاندارد، واحد تحصیل‌کننده را مجاز می‌کند منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده را به ارزش منصفانه آن در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری کند. برخی مواقع، واحد تحصیل‌کننده قادر است ارزش منصفانه منافع فاقد حق کنترل را در تاریخ تحصیل و بر مبنای قیمت اعلام‌شده برای سهام مالکانه (یعنی سهامی که در اختیار تحصیل‌کننده نیست) در بازاری فعال اندازه‌گیری کند. اما در شرایط دیگر، قیمت اعلام‌شده برای سهام مالکانه در بازار فعال در دسترس نیست. در این شرایط، واحد تحصیل‌کننده ارزش منصفانه منافع فاقد حق کنترل را با استفاده از روشهای ارزشیابی دیگر، اندازه‌گیری می‌کند.

ب45. ارزش منصفانه منافع واحد تحصیل‌کننده در واحد تحصیل‌شده و منافع فاقد حق کنترل، بر مبنای هر سهم، ممکن است متفاوت باشد. تفاوت اصلی، احتمالاً وجود صرف کنترل در ارزش منصفانه منافع واحد تحصیل‌کننده در واحد تحصیل‌شده برای هر سهم یا، برعکس، وجود کسر (که کسر منافع فاقد حق کنترل نیز نامیده می‌شود) در ارزش منصفانه منافع فاقد حق کنترل برای هر سهم بابت نبود کنترل است، مشروط بر اینکه فعالان بازار، چنین صرف یا

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

کسری را هنگام قیمت‌گذاری منافع فاقد حق کنترل در نظر بگیرند.

اندازه‌گیری سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت

اندازه‌گیری ارزش منصفانه منافع واحد تحصیل‌کننده در واحد تحصیل‌شده، در تاریخ تحصیل، با استفاده از روشهای ارزشیابی (بکارگیری بند 33)

ب46. در یک ترکیب تجاری که بدون انتقال مابه‌ازا انجام شده است، واحد تحصیل‌کننده به منظور اندازه‌گیری سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت، باید ارزش منصفانه منافع خود در واحد تحصیل‌شده در تاریخ تحصیل را جایگزین ارزش منصفانه مابه‌ازای انتقال‌یافته در تاریخ تحصیل، کند (به بندهای 32 تا 34 مراجعه شود).

ملاحظات خاص در بکارگیری روش تحصیل در ترکیب تجاری واحدهای تجاری مشترک (بکارگیری بند 33)

ب47. هرگاه دو واحد تجاری مشترک ترکیب شوند، ارزش منصفانه منافع مالکانه یا منافع عضو در واحد تحصیل‌شده (یا ارزش منصفانه واحد تحصیل‌شده) به‌گونه‌ای قابل اتکاتر از ارزش منصفانه منافع انتقال‌یافته عضو توسط واحد تحصیل‌کننده، قابل اندازه‌گیری است. در این شرایط، بند 33 واحد تحصیل‌کننده را ملزم می‌کند مبلغ سرقفلی را با استفاده از ارزش منصفانه منافع مالکانه واحد تحصیل‌شده در تاریخ تحصیل، به جای ارزش منصفانه منافع مالکانه واحد تحصیل‌کننده در تاریخ تحصیل که به عنوان مابه‌ازا انتقال یافته است، تعیین کند. افزون بر این، در ترکیب واحدهای تجاری مشترک، واحد تحصیل‌کننده باید خالص داراییهای واحد تحصیل‌شده را به عنوان افزایش مستقیم در سرمایه یا حقوق مالکانه مندرج در صورت وضعیت مالی، و نه افزایش در سود انباشته، شناسایی کند، که مطابق با شیوه استفاده دیگر انواع واحدهای تجاری از روش تحصیل است.

ب48. اگرچه واحدهای تجاری مشترک شباهتهای بسیاری با سایر فعالیت‌های تجاری دارند، اما دارای ویژگیهای متمایزی هستند که اساساً ناشی از این است که اعضای آنها هم مشتریان و هم مالکان می‌باشند. اعضای واحدهای تجاری مشترک، عموماً انتظار دارند منافع عضویت آنها اغلب به صورت کاهش قیمت کالاها و خدمات یا سود سهام تشویقی

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

دریافت شود. بخشی از سود سهام تشویقی تخصیص یافته به هر عضو، اغلب بر مبنای میزان فعالیت تجاری است که آن عضو، طی سال با واحد تجاری مشترک انجام داده است.

ب49. اندازه‌گیری ارزش منصفانه واحد تجاری مشترک، باید مفروضات فعالان بازار درباره منافع آتی اعضا و نیز هرگونه مفروضات مربوط دیگری که فعالان بازار درباره واحد تجاری در نظر می‌گیرند را شامل شود. برای مثال ممکن است روش ارزش فعلی برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه واحد تجاری مشترک استفاده شود. جریانهای نقدی مورد استفاده به عنوان داده‌های ورودی مدل، باید بر مبنای جریانهای نقدی مورد انتظار واحد تجاری مشترک، که احتمالاً نشان‌دهنده کاهش منافع اعضا می‌باشد، مانند کاهش قیمت کالاها و خدمات، باشد.

تعیین اجزای معامله ترکیب تجاری (بکارگیری بندهای 51 و 52)

ب50. واحد تحصیل‌کننده باید عوامل زیر را، که نه مانع‌الجمع هستند و نه به تنهایی تعیین‌کننده، برای تعیین اینکه معامله بخشی از مبادله با واحد تحصیل‌شده است یا خیر و اینکه معامله، جدا از ترکیب تجاری می‌باشد یا خیر، در نظر بگیرد:

الف. **دلایل انجام معامله** - درک دلایل اینکه چرا طرفین ترکیب (واحد تحصیل‌کننده و واحد تحصیل‌شده و مالکان، اعضای هیئت مدیره و مدیران آنها - و نمایندگان آنها) وارد معامله یا توافقی خاص می‌شوند، می‌تواند منجر به شکل‌گیری این نگرش شود که آیا معامله بخشی از مابه‌ازای انتقال یافته و داراییهای تحصیل‌شده یا بدهیهای قبل‌شده می‌باشد یا خیر. برای مثال، اگر معامله‌ای، اساساً با هدف کسب منفعت برای واحد تحصیل‌کننده یا واحد ترکیب‌شده به جای کسب منافع توسط واحد تحصیل‌شده یا مالکان پیشین آن قبل از ترکیب انجام شود، احتمال کمتری می‌رود که آن بخش از قیمت معامله که پرداخت می‌شود (و هرگونه دارایی یا بدهی مربوط)، بخشی از معامله واحد تحصیل‌شده محسوب شود. در نتیجه، واحد تحصیل‌کننده آن بخش را جدا از ترکیب تجاری در نظر می‌گیرد.

ب. **آغازکننده معامله** - اطلاع از شخصی که آغازکننده معامله است، این نگرش را ایجاد می‌کند که معامله، بخشی از مبادله با واحد تحصیل‌شده است یا خیر. برای مثال، معامله یا رویداد دیگری که توسط واحد تحصیل‌کننده آغاز می‌شود، ممکن است با هدف کسب منافع اقتصادی

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

آتی برای واحد تحصیل‌کننده یا واحد تجاری ترکیب‌شده در مقابل عدم کسب منافع یا منافع اندک برای واحد تحصیل‌شده یا مالکان پیشین آن قبل از ترکیب، انجام شود. از سوی دیگر، احتمال اینکه معامله یا توافق آغازشده توسط واحد تحصیل‌شده یا مالکان پیشین آن، به منظور کسب منفعت واحد تحصیل‌کننده یا واحد تجاری ترکیب‌شده انجام شود، کمتر و احتمال اینکه با هدف مشارکت در بخشی از معامله ترکیب تجاری صورت گیرد، بیشتر است.

پ. **زمانبندی معامله** - زمانبندی معامله نیز ممکن است این نگرش را ایجاد کند که آیا معامله بخشی از مبادله بابت واحد تحصیل‌شده است یا خیر. برای مثال، معامله بین واحد تحصیل‌کننده و واحد تحصیل‌شده که در حین مذاکرات درباره شرایط ترکیب تجاری واقع می‌شود، ممکن است با هدف تأمین منافع آتی برای واحد تحصیل‌کننده یا واحد ترکیب‌شده، انجام شده باشد. در این صورت احتمال دارد واحد تحصیل‌شده یا مالکان پیشین آن، قبل از ترکیب تجاری به جز منافع دریافتی به عنوان بخشی از واحد ترکیب‌شده، هیچ منفعی از معامله کسب نکنند یا منافع اندکی از معامله را دریافت کنند.

تسویه مؤثر ارتباط قبلی بین واحد تحصیل‌کننده و واحد تحصیل‌شده
در ترکیب تجاری (بکارگیری بند 52(الف))

ب51. واحد تحصیل‌کننده و واحد تحصیل‌شده ممکن است قبل از اینکه در نظر داشته باشند ترکیب تجاری انجام دهند، با یکدیگر ارتباط داشته باشند، که در اینجا به عنوان "ارتباط قبلی" نامیده می‌شود. ارتباط قبلی بین واحد تحصیل‌کننده و واحد تحصیل‌شده می‌تواند قراردادی (برای مثال، فروشنده و مشتری یا اعطاکننده امتیاز و دریافت‌کننده امتیاز) یا غیرقراردادی باشد (برای مثال مدعی و خوانده).

ب52. اگر ترکیب تجاری، عملاً ارتباط قبلی را تسویه کند، واحد تحصیل‌کننده سود یا زیانی را شناسایی می‌کند که به شرح زیر اندازه‌گیری می‌شود:

الف. در مورد ارتباط غیرقراردادی قبلی (نظیر دعاوی حقوقی)، ارزش منصفانه.

ب. در مورد ارتباط قراردادی قبلی، اقل مبلغ (1) و (2) زیر:

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

1. مبلغی که به موجب آن، قرارداد از دیدگاه واحد تحصیل‌کننده، در مقایسه با شرایط معاملات فعلی بازار برای اقلام یکسان یا مشابه، مطلوب یا نامطلوب است (قرارداد نامطلوب، قراردادی است که بر حسب شرایط فعلی بازار نامطلوب است و لزوماً، قراردادی الزام‌آور نیست که مخارج اجتناب‌ناپذیر ایفاء تعهدات طبق قرارداد بیش از منافع اقتصادی مورد انتظار دریافتی باشد).
2. مبلغ هرگونه ذخیره تسویه اظهارشده در قرارداد که برای طرفی که قرارداد برای وی نامطلوب است، در دسترس می‌باشد.
- اگر مبلغ (2) کمتر از مبلغ (1) باشد، تفاوت ایجادشده، به عنوان بخشی از حسابداری ترکیب تجاری محسوب می‌شود.
- مبلغ سود یا زیان شناسایی‌شده، ممکن است تا اندازه‌ای بستگی به این داشته باشد که آیا واحد تحصیل‌کننده در گذشته دارایی یا بدهی مربوط را شناسایی کرده است یا خیر، و بنابراین سود یا زیان گزارش‌شده، ممکن است از مبلغ محاسبه‌شده با بکارگیری الزامات بالا، متفاوت باشد.
- ب53. ارتباط قبلی، ممکن است قراردادی باشد که واحد تحصیل‌کننده به عنوان حق مجدداً تحصیل‌شده، شناسایی می‌کند. اگر این قرارداد، شامل شرایطی باشد که در مقایسه با قیمت‌گذاری اقلام یکسان یا مشابه در معاملات فعلی بازار، مطلوب یا نامطلوب باشد، واحد تحصیل‌کننده سود یا زیان تسویه مؤثر قرارداد را، که طبق بند ب52 اندازه‌گیری می‌شود، جدا از ترکیب تجاری شناسایی می‌کند.
- توافقات مربوط به پرداختهای احتمالی به کارکنان یا سهامداران فروشنده (بکارگیری بند 52(ب))
- ب54. تعیین اینکه توافقات مربوط به پرداختهای احتمالی به کارکنان یا سهامداران فروشنده، مابه‌ازای احتمالی ترکیب تجاری است یا معاملات جداگانه محسوب می‌شود، به ماهیت آن توافقات بستگی دارد. درک دلایل اینکه چرا موافقتنامه تحصیل شامل ذخیره بابت پرداختهای احتمالی است، کدام طرف، قرارداد را آغاز کرده است و طرفین توافق، چه زمانی توافق را منعقد کرده‌اند، می‌تواند در ارزیابی ماهیت توافق مفید باشد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

ب55. اگر مشخص نباشد که توافقیهای پرداخت به کارکنان یا سهامداران فروشنده، بخشی از مبادله با واحد تحصیل‌شده محسوب می‌شود یا معامله‌ای جدا از ترکیب تجاری است، واحد تحصیل‌کننده باید به شاخصهای زیر توجه کند:

الف. **ادامه همکاری** - شرط ادامه همکاری توسط سهامداران فروشنده که به کارکنان اصلی تبدیل می‌شوند، ممکن است ماهیت توافق مابه‌ازای احتمالی را داشته باشد. شرطهای مربوط به ادامه همکاری، ممکن است در موافقتنامه استخدام، موافقتنامه تحصیل یا برخی مستندات دیگر درج شده باشد. توافق مابه‌ازای احتمالی که در آن در صورت خاتمه همکاری، پرداختها بطور خودکار انجام می‌گیرد، به عنوان حقوق و مزایای خدمات پس از ترکیب در نظر گرفته می‌شود. توافقیهایی که در آن پرداختهای احتمالی تحت تأثیر پایان همکاری قرار نمی‌گیرد، ممکن است مؤید آن باشد که پرداختهای احتمالی، مابه‌ازای اضافی است و نه حقوق و مزایا.

ب. **دوره ادامه همکاری** - چنانچه دوره همکاری مورد نظر، با دوره پرداخت احتمالی همزمان یا طولانی‌تر از آن باشد، این موضوع ممکن است مؤید آن باشد که پرداختهای احتمالی، از نظر ماهیت، حقوق و مزایا هستند.

پ. **میزان حقوق و مزایا** - در شرایطی که حقوق و مزایای کارکنان، به غیر از پرداختهای احتمالی، در مقایسه با حقوق و مزایای سایر کارکنان اصلی واحد تجاری ترکیب‌شده در سطح معقولی قرار گرفته باشد، این موضوع می‌تواند بیانگر این باشد که پرداختهای احتمالی، مابه‌ازای اضافی محسوب شود، نه حقوق و مزایا.

ت. **پرداختهای اضافی به کارکنان** - اگر سهامداران فروشنده که به کارکنان واحد تجاری ترکیب‌شده تبدیل نمی‌شوند در مقایسه با سهامداران فروشنده‌ای که به کارکنان واحد تجاری ترکیب‌شده تبدیل می‌شوند، پرداختهای احتمالی کمتری بر مبنای هر سهم دریافت کنند، این موضوع می‌تواند مؤید آن باشد که مبلغ اضافی پرداختهای احتمالی به سهامداران فروشنده‌ای که به کارکنان واحد تجاری ترکیب‌شده تبدیل می‌شوند، حقوق و مزایا است.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

ث. **تعداد سهام تحت مالکیت** - تعداد نسبی سهام تحت مالکیت سهامداران فروشنده که همچنان کارکنان اصلی باقی می‌مانند، ممکن است محتوای توافق مابه‌ازای احتمالی را داشته باشد. برای مثال، اگر سهامداران فروشنده که اساساً مالک تمام سهام واحد تحصیل‌شده هستند، همچنان به عنوان کارکنان اصلی به همکاری ادامه دهند، این موضوع می‌تواند مؤید این باشد که توافق مزبور، از نظر ماهیت، توافق مشارکت در سود به قصد فراهم کردن حقوق و مزایا بابت خدمات پس از ترکیب است. همچنین، اگر سهامداران فروشنده که به عنوان کارکنان اصلی به همکاری ادامه می‌دهند، تنها مالک تعداد کمی از سهام واحد تحصیل‌شده باشند و تمام سهامداران فروشنده مبلغ یکسانی مابه‌ازای احتمالی بر مبنای هر سهم دریافت کنند، این موضوع می‌تواند مؤید آن باشد که پرداختهای احتمالی، مابه‌ازای اضافی هستند. همچنین، منافع مالکیت قبل از تحصیل که در اختیار اشخاص وابسته به سهامداران فروشنده است که همچنان به عنوان کارکنان اصلی به همکاری ادامه می‌دهند، مانند اعضای خانواده، باید مد نظر قرار گیرد.

ج. **ارتباط با ارزشیابی** - اگر مابه‌ازای اولیه انتقال‌یافته در تاریخ تحصیل، مبتنی بر حد پایین دامنه تعیین‌شده در ارزشیابی واحد تحصیل‌شده باشد و فرمول احتمالی با آن رویکرد ارزشیابی مرتبط باشد، این موضوع ممکن است بیانگر آن باشد که پرداختهای احتمالی مابه‌ازای اضافی هستند. همچنین، اگر فرمول پرداخت احتمالی، با توافقی قبلی مشارکت در سود سازگار باشد، این موضوع ممکن است مؤید آن باشد که ماهیت آن توافق، فراهم آوردن حقوق و مزایا است.

چ. **فرمول تعیین مابه‌ازا** - فرمول مورد استفاده برای تعیین پرداخت احتمالی، ممکن است در ارزیابی ماهیت توافق مفید باشد. برای مثال، اگر پرداخت احتمالی بر مبنای ضریبی از سود تعیین شود، ممکن است بیانگر این باشد که تعهد، مابه‌ازای احتمالی در ترکیب تجاری است و اینکه فرمول مورد نظر با هدف تعیین یا تأیید ارزش منصفانه واحد تحصیل‌شده بکار می‌رود. در مقابل، پرداخت احتمالی که درصد مشخصی از سود است، ممکن است بیانگر این باشد که تعهد نسبت به کارکنان، توافق مشارکت در سود برای فراهم کردن

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

حقوق و مزایا برای کارکنان بابت خدمات ارائه‌شده، می‌باشد.

ح. سایر موافقتنامه‌ها و موضوعات- شرایط سایر توافقیها با سهامداران فروشنده (مانند موافقتنامه برای رقابت نکردن، قراردادهای اجرایی، قراردادهای مشاوره و موافقتنامه‌های اجاره املاک) و روش حسابداری مالیات بر درآمد پرداختهای احتمالی، ممکن است نشان‌دهنده این باشد که پرداختهای احتمالی، قابل انتساب به چیزی غیر از مابه‌ازای واحد تحصیل‌شده است. برای مثال، در ارتباط با تحصیل، واحد تحصیل‌کننده ممکن است توافق اجاره املاک را با سهامدار فروشنده عمده، منعقد کند. اگر مبلغ اجاره که در قرارداد اجاره تعیین شده است به میزان قابل ملاحظه‌ای کمتر از بازار باشد، ماهیت تمام یا قسمتی از پرداختهای اجاره به اجاره‌کننده (سهامدار فروشنده)، که طبق قرارداد جداگانه‌ای بابت پرداختهای احتمالی الزامی شده است، ممکن است از نظر ماهیت، پرداخت بابت استفاده از املاک اجاره‌ای باشد که واحد تحصیل‌کننده باید در صورتهای مالی پس از ترکیب، به صورت جداگانه شناسایی کند. در مقابل، اگر طبق قرارداد اجاره، مبلغ اجاره به‌گونه‌ای تعیین شده باشد که با شرایط بازار برای املاک اجاره‌ای سازگار باشد، توافق پرداختهای احتمالی به سهامدار فروشنده، می‌تواند مابه‌ازای احتمالی در ترکیب تجاری تلقی شود.

پرداخت مبتنی بر سهام واحد تحصیل‌کننده که با پاداش کارکنان واحد تحصیل‌شده مبادله می‌شود (بکارگیری بند 52(ب))

ب56. واحد تحصیل‌کننده ممکن است پرداخت مبتنی بر سهام² (پاداشهای جایگزین) را با پاداشهای کارکنان واحد تحصیل‌شده مبادله کند. مبادله اختیارات معاملاتی سهام یا سایر پرداختهای مبتنی بر سهام در رابطه با ترکیب تجاری، طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 2 پرداخت مبتنی بر سهام، به عنوان تعدیلات پرداخت مبتنی بر سهام در نظر گرفته می‌شود. اگر واحد تحصیل‌کننده پاداشهای واحد تحصیل‌شده را جایگزین کند، تمام یا بخشی از مبلغ مبتنی بر بازار پاداش جایگزین واحد تحصیل‌کننده باید در اندازه‌گیری مابه‌ازای انتقال‌یافته

². در بندهای ب56 تا ب62، اصطلاح "پرداخت مبتنی بر سهام"، اشاره به معاملات پرداخت مبتنی بر سهام قطعی‌شده یا قطعی‌نشده دارد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

در ترکیب تجاری در نظر گرفته شود. در بندهای ب57 تا ب62، در خصوص نحوه تخصیص مبلغ مبتنی بر بازار رهنمودهایی ارائه می‌شود. با وجود این، در شرایطی که پاداشهای واحد تحصیل‌شده در نتیجه ترکیب تجاری منقضي شود و در صورتی که واحد تحصیل‌کننده آن پاداشها را در زمانی جایگزین کند که متعهد به انجام چنین کاری باشد، تمام مبلغ مبتنی بر بازار پاداشهای جایگزین، باید طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 2، در صورتهای مالی پس از ترکیب به عنوان مخارج حقوق و مزایا شناسایی شود. به بیان دیگر، هیچ یک از مبلغ مبتنی بر بازار آن پاداشها نباید در اندازه‌گیری مابه‌ازای انتقال‌یافته در ترکیب تجاری، در نظر گرفته شود. واحد تحصیل‌کننده در صورتی متعهد به جایگزینی پاداشهای واحد تحصیل‌شده است که واحد تحصیل‌شده یا کارکنان آن توانایی انجام جایگزینی را داشته باشند. برای مثال، به منظور بکارگیری این رهنمود، واحد تحصیل‌کننده در صورتی متعهد به جایگزینی پاداشهای واحد تحصیل‌شده است که جایگزینی از طریق موارد زیر الزام شده باشد:

الف. شرایط موافقت‌نامه تحصیل؛

ب. شرایط پاداشهای واحد تحصیل‌شده؛ یا

پ. قوانین یا مقررات قابل اعمال.

ب57. برای تعیین بخشی از یک پاداش جایگزین که قسمتی از مابه‌ازای انتقال‌یافته بابت واحد تحصیل‌شده است و بخشی که حقوق و مزایای خدمات پس از ترکیب می‌باشد، واحد تحصیل‌کننده باید پاداشهای جایگزین اعطاشده توسط واحد تحصیل‌کننده و پاداشهای واحد تحصیل‌شده در تاریخ تحصیل را طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 2 اندازه‌گیری کند. بخشی از مبلغ مبتنی بر بازار پاداش جایگزین که بخشی از مابه‌ازای انتقال‌یافته بابت واحد تحصیل‌شده می‌باشد با بخشی از پاداش واحد تحصیل‌شده که قابل انتساب به خدمات قبل از ترکیب است، برابر می‌باشد.

ب58. بخشی از پاداش جایگزین قابل انتساب به خدمات قبل از ترکیب، عبارت است از حاصل ضرب مبلغ مبتنی بر بازار پاداش واحد تحصیل‌شده در نسبت بخش تکمیل‌شده دوره قطعی شدن به کل دوره قطعی شدن یا دوره قطعی شدن اولیه معامله پرداخت مبتنی بر سهام، هر کدام که بیشتر باشد. دوره قطعی شدن دوره‌ای است که طی آن تمام شرایط معین برای قطعی شدن باید احراز شود. شرایط قطعی شدن

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 2 تعریف شده است.

ب59. بخشی از پاداش جایگزین قطعی‌نشده قابل انتساب به خدمات پس از ترکیب که در صورتهای مالی پس از ترکیب، به عنوان مخارج حقوق و مزایا در نظر گرفته می‌شود، برابر است با کل مبلغ مبتنی بر بازار پاداش جایگزین پس از کسر مبلغ منتسب به خدمات قبل از ترکیب. بنابراین، واحد تحصیل‌کننده، هرگونه مازاد مبلغ مبتنی بر بازار پاداش جایگزین نسبت به مبلغ مبتنی بر بازار پاداش واحد تحصیل‌شده را به خدمات پس از ترکیب منتسب و آن مبلغ مازاد را در صورتهای مالی پس از ترکیب، به عنوان مزایای حقوق و مزایا شناسایی می‌کند. صرفنظر از اینکه کارکنان، تمام خدمات لازم برای قطعی شدن پاداشهای واحد تحصیل‌شده پیش از تاریخ تحصیل را ارائه کرده باشند یا خیر، واحد تحصیل‌کننده باید بخشی از پاداش جایگزین را، در صورتی که مستلزم ارائه خدمات پس از ترکیب باشد، به خدمات پس از ترکیب نسبت دهد.

ب60. بخشی از پاداش جایگزین قطعی‌نشده قابل انتساب به خدمات قبل از ترکیب و نیز بخش قابل انتساب به خدمات پس از ترکیب، باید بهترین برآورد ممکن از تعداد پاداشهای جایگزین که انتظار می‌رود قطعی شود را منعکس کند. برای مثال، اگر مبلغ مبتنی بر بازار آن بخش از پاداش جایگزین که قابل انتساب به خدمات قبل از ترکیب است، 100 واحد پول باشد و واحد تحصیل‌کننده انتظار داشته باشد که تنها 95 درصد پاداش قطعی شود، این مبلغ در مابه‌ازای انتقال‌یافته در ترکیب تجاری، 95 واحد پول خواهد بود. تغییرات در تعداد پاداشهای جایگزین برآوردی که انتظار می‌رود قطعی شود، در مخارج حقوق و مزایای دوره وقوع تغییرات یا ابطال و نه به عنوان تعدیلات مابه‌ازای انتقال‌یافته در ترکیب تجاری، منعکس می‌گردد. همچنین، آثار رویدادهای دیگر، مانند تعدیلات یا نتیجه نهایی پاداشهای مبتنی بر عملکرد که پس از تاریخ تحصیل واقع می‌شود، طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 2، در تعیین مخارج حقوق و مزایا دوره وقوع رویداد منظور می‌گردد.

ب61. برای تعیین بخشهایی از پاداش جایگزین قابل انتساب به خدمات قبل از ترکیب و پس از ترکیب، الزامات یکسانی اعمال می‌شود، صرفنظر از اینکه پاداش جایگزین طبق شرایط استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 2، به عنوان بدهی یا ابزار مالکانه طبقه‌بندی شود. تمام

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

تغییرات در مبلغ مبتنی بر بازار پاداشها که به عنوان بدهیهای پس از تاریخ تحصیل طبقه‌بندی می‌شود و آثار مالیات بر درآمد مربوط به آن، در صورتهای مالی پس از ترکیب واحد تحصیل‌کننده در دوره (دوره‌های) وقوع آن تغییرات، شناسایی می‌شود.

ب62. آثار مالیات بر درآمد پاداشهای جایگزین پرداختهای مبتنی بر سهام، باید طبق شرایط استاندارد بین‌المللی حسابداری 12 مالیات بر درآمد، شناسایی شود.

معاملات پرداخت مبتنی بر سهام تسویه‌شده از طریق سهام واحد تحصیل‌شده

ب62 الف. واحد تحصیل‌شده ممکن است معاملات پرداخت مبتنی بر سهام جاری داشته باشد که واحد تحصیل‌کننده، به ازای معاملات پرداخت مبتنی بر سهام آن، مبادله‌ای انجام ندهد. در صورت قطعی شدن، این معاملات پرداخت مبتنی بر سهام واحد تحصیل‌شده، بخشی از منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده هستند و اندازه‌گیری آنها به مبلغ مبتنی بر بازار آنها انجام می‌شود. در صورت قطعی نشدن، این معاملات به مبلغ مبتنی بر بازار اندازه‌گیری می‌شوند گویی که تاریخ تحصیل، طبق بندهای 19 و 30، تاریخ قطعی شدن بوده است.

ب62 ب. مبلغ مبتنی بر بازار معاملات پرداخت مبتنی بر سهام قطعی‌نشده، بر مبنای نسبت بخش تکمیل‌شده دوره قطعی شدن به کل دوره قطعی شدن و دوره قطعی شدن اولیه مبادله پرداخت مبتنی بر سهام، هر کدام که بیشتر باشد، به منافع فاقد حق کنترل تخصیص می‌یابد. این مانده، به خدمات پس از ترکیب تخصیص می‌یابد.

سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که در خصوص اندازه‌گیری و حسابداری بعدی رهنمود ارائه می‌کنند (بکارگیری بند 54)

ب63. مثالهایی از سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که در خصوص اندازه‌گیری و حسابداری داراییهای تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده در ترکیب تجاری رهنمود ارائه می‌کنند، به شرح زیر است:

الف. استاندارد بین‌المللی حسابداری 38، حسابداری داراییهای نامشهود قابل تشخیص تحصیل‌شده در ترکیب تجاری را تعیین می‌کند. واحد تحصیل‌کننده، سرقفلی را به مبلغ شناسایی‌شده در تاریخ تحصیل پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته اندازه‌گیری می‌کند.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

- استاندارد بین‌المللی حسابداری 36 کاهش ارزش داراییها، روش حسابداری زیانهای کاهش ارزش را تجویز می‌کند.
- ب. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 4 قراردادهای بیمه، رهنمودهایی برای حسابداری بعدی قراردادهای بیمه تحصیل‌شده در ترکیب تجاری ارائه می‌کند.
- پ. استاندارد بین‌المللی حسابداری 12، حسابداری بعدی داراییهای مالیات انتقالی (شامل داراییهای مالیات انتقالی شناسایی‌نشده) و بدهیهای تحصیل‌شده در ترکیب تجاری را تعیین می‌کند.
- ت. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 2، در خصوص اندازه‌گیری و حسابداری بعدی بخشی از پاداشهای جایگزین پرداخت مبتنی بر سهام منتشرشده توسط واحد تحصیل‌کننده که قابل انتساب به خدمات آتی کارکنان است، رهنمود ارائه می‌کند.
- ث. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 10، در خصوص حسابداری تغییر در منافع مالکیت واحد تجاری اصلی در واحد تجاری فرعی پس از کسب کنترل، رهنمود ارائه می‌کند.

افشا (بکارگیری بندهای 59 و 61)

- ب64. به منظور دستیابی به هدف مندرج در بند 59، واحد تحصیل‌کننده باید اطلاعات زیر را برای هر ترکیب تجاری که در دوره گزارشگری واقع می‌شود، افشا کند:
- الف. نام و شرحی از واحد تحصیل‌شده.
- ب. تاریخ تحصیل.
- پ. درصد منافع مالکانه تحصیل‌شده دارای حق رأی.
- ت. دلایل اصلی انجام ترکیب تجاری و تشریح نحوه کسب کنترل واحد تحصیل‌شده توسط واحد تحصیل‌کننده.
- ث. توصیف کیفی عواملی که سرقفلی شناسایی‌شده را تشکیل می‌دهند، مانند هم‌افزایی مورد انتظار ناشی از ترکیب عملیات واحد تحصیل‌شده و واحد تحصیل‌کننده، داراییهای نامشهودی که شرایط شناخت جداگانه را احراز نمی‌کنند یا سایر عوامل.
- ج. ارزش منصفانه کل مابه‌ازای انتقال‌یافته در تاریخ تحصیل و ارزش منصفانه هر طبقه عمده مابه‌ازا در تاریخ تحصیل، مانند:
1. نقد؛

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

2. سایر داراییهای مشهود یا نامشهود، شامل یک فعالیت تجاری یا واحد تجاری فرعی واحد تحصیل‌کننده؛
 3. بدهیهای تقبل‌شده، برای مثال، بدهی بابت مابه‌ازای احتمالی؛ و
 4. حقوق مالکانه واحد تحصیل‌کننده، شامل تعداد ابزارها یا سهام منتشرشده یا قابل انتشار و روش اندازه‌گیری ارزش منصفانه این ابزارها یا حقوق.
- چ. در مورد توافقیهای مابه‌ازای احتمالی و داراییهای جبرانی:
1. مبلغ شناسایی‌شده در تاریخ تحصیل؛
 2. شرحی از توافق و مبنای تعیین مبلغ قابل پرداخت؛ و
 3. برآورد دامنۀ نتایج (تنزیل نشده) یا، در صورتی که دامنۀ قابل برآورد نباشد، بیان این موضوع و دلایلی مبنی بر اینکه چرا دامنۀ قابل برآورد نمی‌باشد. اگر حداکثر مبلغ قابل پرداخت نامحدود باشد، واحد تحصیل‌کننده باید این موضوع را افشا کند.
- ح. در مورد دریافتنی‌های تحصیل‌شده:
1. ارزش منصفانه دریافتنی‌ها؛
 2. مبالغ قراردادی ناخالص دریافتنی‌ها؛ و
 3. بهترین برآورد از جریانهای نقدی قراردادی که در تاریخ تحصیل انتظار نمی‌رود وصول شود.
- افشاها باید بر حسب طبقات اصلی دریافتنی‌ها، مانند وامها، اجاره‌های تأمین مالی مستقیم و سایر طبقات دریافتنی‌ها ارائه شود.
- خ. مبالغ شناسایی‌شده در تاریخ تحصیل برای هر طبقه اصلی از داراییهای تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده.
- د. برای هر بدهی احتمالی شناسایی‌شده طبق بند 23، اطلاعات الزامی طبق بند 85 استاندارد بین‌المللی حسابداری 37 ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی. اگر بدهی احتمالی به دلیل اینکه ارزش منصفانه آن به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری نیست

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

شناسایی نشود، واحد تحصیل‌کننده باید موارد زیر را افشا کند:

1. اطلاعات الزامی طبق بند 86 استاندارد بین‌المللی حسابداری 37؛ و

2. دلایل اینکه بدهی به‌گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری نیست.

ذ. کل مبلغ سرقتی که انتظار می‌رود بابت مقاصد مالیاتی، کاهنده مالیات باشد.

ر. برای معاملاتی که طبق بند 51، جدا از تحصیل داراییها و تقبل بدهیها در ترکیب تجاری، شناسایی می‌شوند:

1. شرحی از هر معامله؛

2. نحوه به حساب منظور کردن هر معامله توسط واحد تحصیل‌کننده؛

3. مبالغ شناسایی‌شده برای هر معامله و قلم اصلی مندرج در صورتهای مالی که این مبالغ در آن شناسایی می‌شود؛ و

4. اگر معامله تسویه مؤثر ارتباط قبلی باشد، روش مورد استفاده برای تعیین مبلغ تسویه.

ز. افشای معاملاتی که طبق الزامات قسمت (ر)، جداگانه شناسایی شده‌اند، باید شامل مبلغ مخارج مرتبط با تحصیل و، بطور جداگانه، مبلغ مخارج شناسایی‌شده به عنوان هزینه و قلم یا اقلام اصلی مندرج در صورت سود و زیان جامع که هزینه‌های مزبور در آن شناسایی می‌شود، باشد. مبلغ هرگونه مخارج انتشار شناسایی‌نشده به عنوان هزینه و نحوه شناسایی آنها نیز باید افشا شود.

ژ. در خرید زیر قیمت (به بند 34 تا 36 مراجعه شود):

1. مبلغ هرگونه سود شناسایی‌شده طبق بند 34 و قلم اصلی مندرج در صورت سود و زیان جامع که سود مزبور در آن شناسایی می‌شود؛ و

2. شرحی از دلایل اینکه چرا معامله منجر به کسب سود شده است.

س. برای هر ترکیب تجاری که واحد تحصیل‌کننده آن، کمتر از 100 درصد منافع مالکانه واحد تحصیل‌شده را در تاریخ تحصیل در اختیار دارد:

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

1. مبلغ منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده که در تاریخ تحصیل شناسایی می‌شود و مبنای اندازه‌گیری آن مبلغ؛ و
 2. برای هر یک از منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده که به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود، روش (روشهای) ارزشیابی و داده‌های ورودی اصلی مورد استفاده برای اندازه‌گیری آن ارزش.
- ش. در ترکیب تجاری مرحله‌ای:

1. ارزش منصفانه منافع مالکانه در واحد تحصیل‌شده در تاریخ تحصیل، که بلافاصله قبل از تاریخ تحصیل در اختیار واحد تحصیل‌کننده بوده است؛ و
2. مبلغ هرگونه سود یا زیان شناسایی‌شده در نتیجه تجدید اندازه‌گیری ارزش منصفانه منافع مالکانه در واحد تحصیل‌شده که پیش از ترکیب تجاری در اختیار واحد تحصیل‌کننده بوده است (به بند 42 مراجعه شود) و قلم اصلی مندرج در صورت سود و زیان جامع که سود یا زیان مزبور در آن شناسایی می‌شود.

ص. اطلاعات زیر:

1. مبالغ درآمد عملیاتی و سود یا زیان واحد تحصیل‌شده از تاریخ تحصیل که در صورت سود و زیان جامع تلفیقی دوره گزارشگری درج شده است؛ و
2. درآمد عملیاتی و سود یا زیان واحد ترکیب‌شده برای دوره گزارشگری جاری، گویی که تاریخ تحصیل تمام ترکیبهای تجاری واقع شده طی سال، از ابتدای دوره گزارشگری سالانه بوده است.

اگر افشای هرگونه اطلاعات الزامی در این بند فرعی، غیرعملی باشد، واحد تحصیل‌کننده باید این موضوع را افشا کند و توضیح دهد که چرا افشا غیرعملی است. در این استاندارد، از واژه "غیرعملی" با همان معنی مندرج در استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 [رویه‌های حسابداری](#)، [تغییر در برآوردهای حسابداری](#) و [اشتباهات](#) استفاده می‌شود.

ب65. در مورد ترکیبهای تجاری واقع‌شده در دوره گزارشگری که به صورت انفرادی بی‌اهمیت هستند اما در مجموع

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

با اهمیت می‌باشند، واحد تحصیل‌کننده باید اطلاعات تجمیعی الزامی طبق بند ب64 (ث) تا (ص) را افشا کند.

ب66. اگر تاریخ تحصیل ترکیب تجاری، پس از پایان دوره گزارشگری اما پیش از تأیید صورتهای مالی برای انتشار باشد، واحد تحصیل‌کننده باید اطلاعات الزامی بند ب64 را افشا کند، مگر اینکه حسابداری اولیه ترکیب تجاری در زمان تأیید صورتهای مالی برای انتشار کامل نباشد. در این شرایط، واحد تحصیل‌کننده باید تشریح کند که امکان افشای کدام موارد وجود ندارد و دلایل عدم امکانپذیری چیست.

ب67. برای دستیابی به هدف بند 61، واحد تحصیل‌کننده باید اطلاعات زیر را برای هر ترکیب تجاری با اهمیت یا بطور تجمیعی برای ترکیبهای تجاری که به صورت انفرادی بی‌اهمیت و در مجموع با اهمیت هستند، افشا کند:

الف. اگر حسابداری اولیه ترکیب تجاری برای برخی داراییها، بدهیها، منافع فاقد حق کنترل یا اقسام مابه‌ازا کامل نباشد (به بند 45 مراجعه شود) و در نتیجه، مبالغ شناسایی‌شده در صورتهای مالی برای ترکیب تجاری تنها بطور غیرقطعی تعیین شده باشند:

1. دلایل اینکه چرا حسابداری اولیه ترکیب تجاری کامل نیست؛

2. داراییها، بدهیها، منافع مالکانه یا اقسام مابه‌ازایی که حسابداری اولیه آن کامل نیست؛ و

3. ماهیت و مبلغ هرگونه تعدیلات دوره اندازه‌گیری که طبق بند 49، در دوره گزارشگری شناسایی شده است.

ب. در هر دوره گزارشگری پس از تاریخ تحصیل، تا زمانی که واحد تجاری از طریق وصول نقد، فروش یا به طریقی دیگر، حق نسبت به دارایی مابه‌ازای احتمالی را از دست نداده باشد، یا تا زمانی که واحد تجاری بدهی مابه‌ازای احتمالی را تسویه نکرده باشد یا بدهی لغو یا منقضی نشده باشد:

1. هرگونه تغییر در مبالغ شناسایی‌شده، شامل هرگونه تفاوت ناشی از تسویه؛

2. هرگونه تغییر در دامنه نتایج (تنزیل نشده) و دلایل آن تغییرات؛ و

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

3. تکنیکهای ارزشیابی و داده‌های ورودی اصلی مدل که برای اندازه‌گیری مابه‌ازای احتمالی مورد استفاده قرار گرفته است.
- پ. در خصوص بدهیهای احتمالی شناسایی‌شده در ترکیب تجاری، واحد تحصیل‌کننده باید اطلاعات الزامی بندهای 84 و 85 استاندارد بین‌المللی حسابداری 37 را برای هر طبقه از ذخایر افشا کند.
- ت. صورت تطبیق مبلغ دفتری سرقتی در ابتدا و پایان دوره گزارشگری که بطور جداگانه نشان‌دهنده موارد زیر است:
1. مبلغ ناخالص و کاهش ارزش انباشته در ابتدای دوره گزارشگری.
 2. سرقتی اضافی شناسایی‌شده در دوره گزارشگری، به جز سرقتی منظور شده در مجموعه واحد، که به دلیل تحصیل، معیارهای طبقه‌بندی به عنوان نگهداری‌شده برای فروش طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 5 [داراییهای غیرجاری نگهداری‌شده برای فروش و عملیات متوقف‌شده](#) را احراز می‌کند.
 3. تعدیلات ناشی از شناسایی بعدی داراییهای مالیات انتقالی طی دوره گزارشگری طبق بند 67.
 4. سرقتی در نظر گرفته شده در مجموعه واحد طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 5 که به عنوان نگهداری‌شده برای فروش طبقه‌بندی شده است و سرقتی قطع شناخت شده طی دوره گزارشگری بدون اینکه در گذشته در مجموعه واحد طبقه‌بندی‌شده به عنوان نگهداری‌شده برای فروش منظور شده باشد.
 5. زیان کاهش ارزش شناسایی‌شده طی دوره گزارشگری طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 36. (طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 36، علاوه بر این الزام، اطلاعات درباره مبلغ قابل بازیافت و کاهش ارزش سرقتی باید افشا شود.)
 6. تفاوت‌های خالص نرخ مبادله که طی دوره گزارشگری طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 21 [آثار تغییر در نرخ ارز](#) ایجاد شده است.
 7. هر تغییر دیگر در مبلغ دفتری طی دوره گزارشگری.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

8. مبلغ ناخالص و کاهش ارزش انباشته در پایان دوره گزارشگری.

ث. مبلغ و شرح هرگونه سود یا زیان شناسایی‌شده در دوره گزارشگری جاری که:

1. مربوط به داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده یا بدهیهای تقبل‌شده در ترکیب تجاری است که در دوره گزارشگری جاری یا گذشته تحت تأثیر قرار گرفته است؛ و

2. اندازه، ماهیت یا فراوانی آن به‌گونه‌ای است که افشای آن با درک صورتهای مالی واحد تجاری ترکیب‌شده مرتبط است.

شرایط گذار در ترکیبهای تجاری که تنها دربرگیرنده واحدهای تجاری مشترک یا ترکیب از طریق قرارداد است (بکارگیری بند 66)

ب68. طبق بند 64، این استاندارد برای ترکیبهای تجاری که تاریخ تحصیل آنها ابتدای یا پس از ابتدای نخستین دوره گزارشگری سالانه‌ای است که از اول جولای سال 2009 یا پس از آن شروع می‌شود، با تسری به گذشته بکار می‌رود. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. با وجود این، واحد تجاری باید این استاندارد را تنها در ابتدای دوره گزارشگری سالانه‌ای بکار گیرد که از 30 ژوئن سال 2007 یا پس از آن شروع می‌شود. اگر واحد تجاری این استاندارد را پیش از موعد بکار گیرد، باید این واقعیت را افشا کند و استاندارد بین‌المللی حسابداری 27 (اصلاح شده در سال 2008) را همزمان بکار گیرد.

ب69. در صورتی که تاریخ تحصیل ترکیب تجاری پیش از بکارگیری این استاندارد باشد، الزامات بکارگیری این استاندارد بعداً آثار زیر را برای ترکیب تجاری که تنها شامل واحدهای تجاری مشترک یا ترکیب به موجب قرارداد است، به دنبال دارد:

الف. طبقه‌بندی- واحد تجاری باید طبقه‌بندی ترکیب تجاری قبلی را طبق رویه‌های حسابداری گذشته واحد تجاری برای چنین ترکیبهایی ادامه دهد.

ب. سرقفلی شناسایی‌شده در گذشته- در ابتدای نخستین دوره سالانه‌ای که این استاندارد بکار گرفته می‌شود. مبلغ دفتری سرقفلی ناشی از ترکیب تجاری قبلی باید معادل مبلغ دفتری سرقفلی در آن تاریخ طبق رویه‌های حسابداری گذشته واحد تجاری باشد. در تعیین این مبلغ، واحد تجاری باید مبلغ دفتری هرگونه استهلاک

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 ترکیبهای تجاری

انباشته آن سرقفلی و کاهش متقابل سرقفلی را حذف کند. تعدیل دیگری در مبلغ دفتری سرقفلی نباید انجام شود.

پ. سرقفلی که در گذشته به عنوان کاهش در حقوق مالکانه شناسایی شده است رویه‌های حسابداری گذشته واحد تجاری ممکن است منجر به سرقفلی ناشی از ترکیب تجاری قبلی شود، که به عنوان کاهش در حقوق مالکانه شناسایی شده است. در این شرایط، واحد تجاری نباید آن سرقفلی را به عنوان دارایی در ابتدای نخستین دوره سالانه‌ای که این استاندارد بکار گرفته می‌شود، شناسایی کند. افزون بر این، واحد تجاری نباید هیچ بخشی از آن سرقفلی را هنگام واگذاری تمام یا بخشی از فعالیت تجاری که سرقفلی به آن مربوط است یا هنگام کاهش ارزش واحد مولد نقدی که سرقفلی به آن مربوط است، در سود یا زیان دوره شناسایی کند.

ت. حسابداری بعدی سرقفلی- از ابتدای نخستین دوره سالانه‌ای که این استاندارد بکار گرفته می‌شود، واحد تجاری باید مستهلک کردن سرقفلی ناشی از ترکیب تجاری قبلی را متوقف کند و آزمون کاهش ارزش سرقفلی را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 36 انجام دهد.

ث. سرقفلی منفی شناسایی‌شده در گذشته- واحد تجاری که از روش خرید برای ترکیب تجاری قبلی استفاده کرده، ممکن است در ازای مازاد منافع خود در خالص ارزش منصفانه داراییهای قابل تشخیص و بدهیهای واحد تحصیل‌شده نسبت به بهای تمام شده آن منافع (گاهی اوقات سرقفلی منفی نامیده می‌شود) درآمد انتقالی شناسایی کرده باشد. در این صورت، واحد تجاری باید مبلغ دفتری آن درآمد انتقالی را در ابتدای نخستین دوره سالانه‌ای که این استاندارد بکار گرفته می‌شود، از طریق تعدیل مانده ابتدای دوره سود انباشته در آن تاریخ، قطع شناخت کند.