

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳
ترکیبهای تجاری

سازمان حسابرسی

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳
ترکیبهای تجاری

فهرست مندرجات

از بند	هدف
۱	دامنه کاربرد
۲	تشخیص ترکیب تجاری
۳	روش تحصیل
۴	تشخیص واحد تحصیل‌کننده
۶	تعیین تاریخ تحصیل
۸	شناسایی و اندازه‌گیری داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده، بدهیهای تقبل‌شده و هرگونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده
۱۰	اصل شناخت
۱۰	اصل اندازه‌گیری
۱۸	استثنا از اصول شناخت یا اندازه‌گیری
۲۱	شناخت و اندازه‌گیری سرقتی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت
۳۲	خریدهای زیر قیمت
۳۴	مابه‌ازای انتقال‌یافته
۳۷	رهنمودهای بیشتر برای بکارگیری روش تحصیل برای انواع خاصی از ترکیبهای تجاری
۴۱	ترکیب تجاری مرحله‌ای
۴۱	ترکیب تجاری بدون انتقال مابه‌ازا
۴۳	دوره اندازه‌گیری
۴۵	تعیین اجزای معامله ترکیب تجاری
۵۱	مخارج تحصیل
۵۳	اندازه‌گیری و حسابداری پس از تحصیل
۵۴	حقوق باز تحصیل‌شده
۵۵	بدهیهای احتمالی
۵۶	داراییهای جبرانی
۵۷	مابه‌ازای احتمالی
۵۸	افشا
۵۹	تاریخ اجرا و گذار
۶۴	تاریخ اجرا
۶۴	گذار
۶۵	مالیات بر درآمد
۶۷	ارجاع به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹
۶۷الف	کنارگذاری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳
۶۸	پیوستها
	الف اصطلاحات تعریف‌شده
	ب رهنمود بکارگیری
	پ اصلاحات سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

هدف

۱. 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 تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده و هرگونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تجاری تحصیل شده در صورتهای مالی آن؛
 - ب. نحوه شناخت و اندازه‌گیری سرقفلی تحصیل شده در ترکیب تجاری یا سود حاصل از خرید زیر قیمت؛ و
 - پ. تعیین اطلاعاتی که باید افشا شود تا استفاده کنندگان صورتهای مالی را قادر به ارزیابی ماهیت و آثار مالی ترکیب تجاری کند.

دامنه کاربرد

۲. 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 آن مشارکت.
 - ب. تحصیل یک دارایی یا گروهی از داراییها که تشکیل دهنده فعالیت تجاری نباشد. در چنین مواردی، واحد تحصیل‌کننده باید هر یک از داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده (شامل داراییهایی که تعریف و معیارهای شناخت داراییهای نامشهود در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود را احراز می‌کنند) و بدهیهای تقبل شده 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 سرقفلی نمی‌شود.
 - پ. ترکیب واحدهای تجاری یا فعالیتهای تجاری تحت کنترل واحد (رهنمود بکارگیری مرتبط با این موضوع در بندهای ۱ تا ۴ ارائه می‌شود).
- ۲الف. الزامات این استاندارد برای تحصیل سرمایه‌گذاری در یک واحد تجاری فرعی توسط واحد تجاری سرمایه‌گذاری طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ صورتهای مالی تلفیقی، که باید به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره اندازه‌گیری شود، کاربرد ندارد.

تشخیص ترکیب تجاری

۳. واحد تجاری برای اینکه تعیین کند معامله یا رویدادی دیگر، ترکیب تجاری است یا خیر، باید با بکارگیری تعریف مندرج در این استاندارد تشخیص دهد که داراییهای تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده، یک فعالیت تجاری را تشکیل می‌دهند یا خیر. اگر داراییهای تحصیل شده فعالیت تجاری نباشند، واحد گزارشگر باید آن معامله یا رویداد دیگر را به عنوان تحصیل دارایی در نظر بگیرد. در بندهای ۵ تا ۱۲، رهنمودهایی برای تشخیص ترکیب تجاری و تعریف فعالیت تجاری ارائه می‌شود.

روش تحصیل

۴. واحد تجاری باید هر ترکیب تجاری را با استفاده از روش تحصیل به حساب منظور کند.
۵. بکارگیری روش تحصیل، مستلزم انجام موارد زیر است:
 - الف. تشخیص واحد تحصیل‌کننده؛
 - ب. تعیین تاریخ تحصیل؛
 - پ. شناخت و اندازه‌گیری داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده و هرگونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تجاری تحصیل شده؛ و
 - ت. شناخت و اندازه‌گیری سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت.

تشخیص واحد تحصیل‌کننده

۶. در هر ترکیب تجاری، یکی از واحدهای ترکیب‌شونده باید به عنوان واحد تحصیل‌کننده مشخص شود.
۷. رهنمود مندرج در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰، باید برای تشخیص واحد تحصیل‌کننده واحد تجاری که کنترل واحد تجاری دیگر، یعنی واحد تحصیل شده را به دست می‌آورد- مورد استفاده قرار گیرد. اگر ترکیب تجاری واقع شود اما بکارگیری رهنمود مندرج در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ به روشی مشخص نکند که کدام یک از واحدهای ترکیب‌شونده، واحد تحصیل‌کننده است، عوامل مندرج در بندهای ۱۴ تا ۱۸ باید در تعیین واحد تحصیل‌کننده در نظر گرفته شود.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

تعیین تاریخ تحصیل

۸. واحد تحصیل کننده باید تاریخ تحصیل را، که تاریخ کسب کنترل واحد تحصیل شده می‌باشد، مشخص کند.
۹. تاریخی که واحد تحصیل کننده، کنترل واحد تحصیل شده را به دست می‌آورد، بطور معمول تاریخی است که واحد تحصیل کننده بطور قانونی مابه‌ازا را انتقال می‌دهد، داراییهای واحد تحصیل شده را تحصیل و بدهیهای واحد تحصیل شده را تقبل می‌کند- تاریخ خاتمه. با وجود این، واحد تحصیل کننده 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 تحصیل کننده، در تاریخی قبل از تاریخ خاتمه، کنترل واحد تحصیل شده را به دست می‌آورد. واحد تحصیل کننده باید تمام واقعیتهای و شرایط مربوط را در تشخیص تاریخ تحصیل در نظر بگیرد.

شناخت و اندازه‌گیری داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده و هر گونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده

اصل شناخت

۱۰. در تاریخ تحصیل، واحد تحصیل کننده باید داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده و هر گونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده را جدا از سرقفلی شناسایی کند. شناخت داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده، مشمول شرایط مشخص شده در بندهای ۱۱ و ۱۲ است.

شرایط شناخت

۱۱. برای احراز شرایط شناخت به عنوان بخشی از بکارگیری روش تحصیل، داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده، باید در تاریخ تحصیل، تعریف داراییها و بدهیها طبق چارچوب^۱ تهیه و ارائه صورتهای مالی را احراز کنند. برای مثال، مخارجی که واحد تحصیل کننده انتظار دارد به منظور اجرای طرح خروج از فعالیت واحد تحصیل شده یا خاتمه استخدام یا جابجایی کارکنان واحد تحصیل شده، در آینده متحمل شود، اما متعهد به انجام آن نیست، در تاریخ تحصیل بدهی محسوب نمی‌شود. از این رو، واحد تحصیل کننده این مخارج را به عنوان بخشی از بکارگیری روش تحصیل، شناسایی نمی‌کند. بلکه واحد تحصیل کننده این مخارج را در صورتهای مالی پس از ترکیب، طبق سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شناسایی می‌کند.
۱۲. افزون بر این، به منظور احراز شرایط شناخت به عنوان بخشی از بکارگیری روش تحصیل، داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده، باید بخشی از آنچه که واحد تحصیل کننده و واحد تحصیل شده (یا مالکان قبلی آن) در معامله ترکیب تجاری مبادله کرده‌اند، تلقی شود و نه نتیجه معاملات جداگانه. واحد تحصیل کننده برای تعیین اینکه کدام داراییهای تحصیل شده یا بدهیهای تقبل شده، بخشی از مبادله با واحد تحصیل شده 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 ۵۱ تا ۵۳ را بکار گیرد.
۱۳. بکارگیری اصل شناخت و شرایط شناخت توسط واحد تحصیل کننده، ممکن است منجر به شناسایی داراییها و بدهیهایی شود که واحد تحصیل شده، پیش از این آنها را به عنوان دارایی و بدهی در صورتهای مالی خود شناسایی نکرده است. برای مثال، واحد تحصیل کننده داراییهای نامشهود قابل تشخیص تحصیل شده، مانند نام تجاری، حق اختراع یا روابط با مشتری را که واحد تحصیل شده 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.
۱۴. بندهای ب ۳۱ تا ب ۴۰، رهنمود مربوط به شناسایی داراییهای نامشهود را ارائه می‌کند. در بندهای ۲۲ تا ۲۸، انواع داراییها و بدهیهای قابل تشخیص، شامل اقلامی که این استاندارد استثنای محدودی بر اصل شناخت و شرایط شناخت آنها ارائه کرده است، تعیین می‌شود.

طبقه‌بندی یا اختصاص داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در ترکیب تجاری

۱۵. در تاریخ تحصیل، واحد تحصیل کننده باید داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده را به گونه‌ای طبقه‌بندی کند یا اختصاص دهد که برای بکارگیری بعدی سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ضروری است. واحد تحصیل کننده باید این طبقه‌بندیها یا اختصاصها را بر مبنای شرایط قراردادی، شرایط اقتصادی، رویه‌های عملیاتی یا حسابداری و سایر شرایط مرتبط موجود در تاریخ تحصیل، انجام دهد.

۱. چارچوب تهیه و ارائه صورتهای مالی کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، در سال ۲۰۰۱، توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری پذیرفته شد. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، در سپتامبر سال ۲۰۱۰، مفاهیم نظری گزارشگری مالی را جایگزین چارچوب کرد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳

ترکیبهای تجاری

۱۶. 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 اختصاصی که واحد تحصیل‌کننده باید بر مبنای شرایط مرتبط موجود در تاریخ تحصیل انجام دهد شامل موارد زیر است، اما محدود به آنها نیست:

الف. طبقه‌بندی داراییها و بدهیهای مالی خاص به عنوان داراییها و بدهیهای مالی اندازه‌گیری شده به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره یا به بهای مستهلك شده، یا به عنوان دارایی مالی اندازه‌گیری شده به ارزش منصفانه از طریق سایر اقلام سود و زیان جامع طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ ابزارهای مالی؛

ب. اختصاص یک ابزار مشتقه به عنوان ابزار مصون‌سازی طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹؛ و

پ. ارزیابی اینکه آیا طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹، ابزار مشتقه تعبیه شده باید از یک قرارداد میزبان تفکیک شود یا خیر (زمانی که این استاندارد از این اصطلاح استفاده می‌کند، موضوع "طبقه‌بندی" مطرح است).

۱۷. این استاندارد دو استثنا بر اصل مندرج در بند ۱۵ وضع می‌کند:

الف. طبقه‌بندی قرارداد اجاره‌ای که در آن، واحد تحصیل‌شده اجاره‌دهنده است به عنوان اجاره عملیاتی یا اجاره تأمین مالی طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ اجاره‌ها؛ و

ب. طبقه‌بندی یک قرارداد به عنوان قرارداد بیمه طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۴ قراردادهای بیمه.

واحد تحصیل‌کننده باید آن قراردادها را 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.

اصل اندازه‌گیری

۱۸. واحد تحصیل‌کننده باید داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای قبیل شده را به ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری کند.

۱۹. 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 شناسایی شده 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.

۲۰. بندهای ۲۴ تا ۳۱، 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.

استثنا از اصول شناخت یا اندازه‌گیری

۲۱. این استاندارد، موارد محدودی را از بکارگیری اصول شناخت و اندازه‌گیری خود مستثنی می‌کند. بندهای ۲۲ تا ۳۱، 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 ۲۲ تا ۳۱، به حساب منظور کند که این امر موجب خواهد شد برخی اقلام:

الف. با بکارگیری شرایط شناختی افزون بر شرایط مندرج در بندهای ۱۱ و ۱۲ 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.

استثنا از اصل شناخت

بدهیهای احتمالی

۲۲. در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی، بدهیهای احتمالی به شرح زیر تعریف شده است:

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

- الف. تعهد غیرقطعی که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها با وقوع یا عدم وقوع یک 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:
۱. خروج منابع دارای منافع اقتصادی که برای تسویه تعهد ضرورت دارد، محتمل نیست؛ یا
 ۲. مبلغ تعهد، با قابلیت اتکای کافی قابل اندازه‌گیری نیست.

۲۳. الزامات استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ برای 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 به گونه‌ای قابل اتکا، قابل اندازه‌گیری است. بنابراین، برخلاف استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷، واحد تحصیل‌کننده، بدهی احتمالی تقبل‌شده در ترکیب تجاری را در تاریخ تحصیل شناسایی می‌کند حتی اگر خروج منابع دارای منافع اقتصادی که برای تسویه تعهد ضرورت دارد، محتمل نباشد. بند ۵۶، رهنمود حسابداری این بدهیهای احتمالی را پس از تاریخ تحصیل تعیین می‌کند.

موارد استناد از اصول شناخت و اندازه‌گیری

مالیات بر درآمد

۲۴. واحد تحصیل‌کننده باید دارایی یا بدهی مالیات انتقالی ناشی از داراییهای تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده در ترکیب تجاری را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲ مالیات بر درآمد شناسایی و اندازه‌گیری کند.
۲۵. 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 است، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲ به حساب منظور کند.

مزایای کارکنان

۲۶. واحد تحصیل‌کننده باید بدهی (یا در صورت وجود، دارایی) مربوط به توافقات مزایای کارکنان واحد تحصیل‌شده را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۹ مزایای کارکنان شناسایی و اندازه‌گیری کند.

داراییهای جبرانی

۲۷. 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 ب ۴۱ ارائه شده است).

۲۸. در برخی شرایط، جبران خسارت ممکن است مربوط به دارایی یا بدهی باشد که از اصول شناخت یا اندازه‌گیری این استاندارد، 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، به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری نبوده 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 اقلام قابل جبران، که مشمول ارزیابی مدیریت از قابلیت وصول دارایی جبرانی و هر گونه محدودیت قراردادی مربوط به مبالغ قابل جبران است، شناسایی و اندازه‌گیری شود. رهنمود مربوط به حسابداری دارایی جبرانی پس از تاریخ تحصیل، در بند ۵۷ ارائه می‌شود.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

اجاره‌هایی که در آنها واحد تحصیل شده، اجاره‌کننده است

۲۸ الف. واحد تحصیل‌کننده باید داراییهای حق استفاده و بدهیهای اجاره را برای اجاره‌های تشخیص داده شده طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ که در آنها واحد تحصیل شده اجاره‌کننده است، شناسایی کند. واحد تحصیل‌کننده، در موارد زیر ملزم به شناسایی داراییهای حق استفاده و بدهیهای اجاره نیست:

الف. اجاره‌هایی که در آنها دوره اجاره (طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶) طی ۱۲ ماه از تاریخ تحصیل پایان می‌یابد؛ یا

ب. اجاره‌هایی که دارایی پایه آنها کم‌ارزش است (طبق توصیف بندهای ب ۳ تا ب ۸ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶).

۲۸ ب. واحد تحصیل‌کننده باید بدهی اجاره را به ارزش فعلی پرداختهای اجاره باقیمانده (طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶) اندازه‌گیری کند؛ گویی که اجاره تحصیل شده، یک اجاره جدید در تاریخ تحصیل بوده است. واحد تحصیل‌کننده باید دارایی حق استفاده را معادل مبلغ بدهی اجاره که برای انعکاس شرایط مطلوب یا نامطلوب اجاره در مقایسه با شرایط بازار، تعدیل شده است، شناسایی کند.

استثنا از اصل اندازه‌گیری

حقوق باز تحصیل شده

۲۹. واحد تحصیل‌کننده، باید ارزش حقوق باز تحصیل شده که به عنوان دارایی نامشهود شناسایی شده است را بر مبنای دوره قراردادی باقیمانده قرارداد مرتبط، صرف‌نظر از اینکه فعالان بازار برای تعیین ارزش منصفانه قرارداد، به تمدید بالقوه آن توجه می‌کنند یا خیر، اندازه‌گیری کند. رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بندهای ب ۳۵ و ب ۳۶ ارائه می‌شود.

معاملات پرداخت مبتنی بر سهام

۳۰. واحد تحصیل‌کننده باید بدهی یا ابزار مالکانه مربوط به معاملات پرداخت مبتنی بر سهام واحد تحصیل شده یا جایگزینی معاملات پرداخت مبتنی بر سهام واحد تحصیل شده با معاملات پرداخت مبتنی بر سهام واحد تحصیل‌کننده را طبق شیوه مندرج در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۲ پرداخت مبتنی بر سهام در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری کند. (این استاندارد، نتیجه آن روش را "اندازه‌گیری مبتنی بر بازار" معاملات پرداخت مبتنی بر سهام می‌نامد)

داراییهای نگهداری شده برای فروش

۳۱. واحد تحصیل‌کننده باید دارایی غیرجاری تحصیل شده (یا مجموعه واحد) را که طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده، در تاریخ تحصیل به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی کرده است، طبق بندهای ۱۵ تا ۱۸ آن استاندارد، به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش اندازه‌گیری کند.

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

شناخت و اندازه‌گیری سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت

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

الف. حاصل جمع:

۱. مابه‌ازای انتقال یافته اندازه‌گیری شده طبق این استاندارد که معمولاً ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل را الزامی می‌کند (به بند ۳۷ مراجعه شود).
 ۲. مبلغ هرگونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده که طبق این استاندارد اندازه‌گیری می‌شود؛ و
 ۳. در ترکیب تجاری مرحله‌ای (به بندهای ۴۱ و ۴۲ مراجعه شود)، ارزش منصفانه منافع مالکانه قبلی واحد تحصیل‌کننده در واحد تحصیل شده در تاریخ تحصیل.
- ب. خالص مبالغ داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در تاریخ تحصیل که طبق این استاندارد اندازه‌گیری می‌شود.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

۳۳. 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، به گونه‌ای قابل‌انکاتر، قابل‌اندازه‌گیری 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 ۳۲ الف) (۱). رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بندهای ۴۶ تا ۴۹، ارائه می‌شود.

خریده‌های زیر قیمت

۳۴. برخی مواقع، ممکن است واحد تحصیل‌کننده خرید زیر قیمت انجام دهد، که نوعی ترکیب تجاری است که در آن مبلغ مندرج در بند ۳۲ (ب) بیشتر از مجموع مبالغ مشخص‌شده در بند ۳۲ الف) می‌باشد. اگر پس از بکارگیری الزامات بند ۳۶، آن مبلغ مازاد باقی‌مانده 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.

۳۵. 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 ۲۲ تا ۳۱ نیز ممکن است منجر به شناخت سود (یا تغییر در مبلغ سود شناسایی‌شده) حاصل از خرید زیر قیمت شود.

۳۶. 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

۳۷. مابه‌ازای انتقال‌یافته در ترکیب تجاری، باید به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شود، که باید بر اساس 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 ۳۰ اندازه‌گیری شود). مثالهایی از انواع بالقوه مابه‌ازا، 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 اشتراکی است.

۳۸. 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 غیر پولی 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

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

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 نماید.

ماه‌آزای احتمالی

۳۹. ماه‌آزایی که واحد تحصیل‌کننده در مبادله با واحد تحصیل‌شده انتقال می‌دهد، شامل هرگونه دارایی یا بدهی ناشی از توافق ماه‌آزایی احتمالی است (به بند ۳۷ مراجعه شود). واحد تحصیل‌کننده باید ارزش منصفانه ماه‌آزای احتمالی در تاریخ تحصیل را به عنوان بخشی از ماه‌آزای انتقالی در مبادله با واحد تحصیل‌شده شناسایی کند.

۴۰. در صورتی که تعهد پرداخت ماه‌آزای احتمالی تعریف ابزار مالی را احراز کند، واحد تحصیل‌کننده باید بر مبنای تعاریف ابزار مالکانه و بدهی مالی مندرج در بند ۱۱ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۲ 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 ماه‌آزای انتقال یافته قبلی را به عنوان دارایی طبقه‌بندی کند. رهنمود حسابداری ماه‌آزای انتقالی پس از تاریخ تحصیل، در بند ۵۸ ارائه می‌شود.

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

ترکیب تجاری مرحله‌ای

۴۱. 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 ۳۱ دسامبر سال ۲۰X۱، واحد تجاری الف ۳۵ درصد منافع فاقد حق کنترل واحد تجاری ب را در اختیار دارد. در آن تاریخ، واحد تجاری الف، ۴۰ 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، این معاملات را ترکیب تجاری مرحله‌ای می‌نامد، که در مواردی به عنوان تحصیل چندمرحله‌ای نیز نامیده می‌شود.

۴۲. 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، یا در صورت لزوم، در سایر اقلام سود و زیان جامع 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.

۴۲الف. هرگاه یکی از طرفین یک مشارکت (طبق تعریف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱ مشارکتها)، کنترل یک فعالیت تجاری که یک عملیات مشترک است را کسب کند و بلافاصله قبل از تاریخ ترکیب، نسبت به داراییهای مرتبط با آن مشارکت، حق و در قبال بدهیهای مرتبط با آن مشارکت تعهد داشته باشد، معامله مزبور یک ترکیب تجاری مرحله‌ای است. بنابراین، واحد تحصیل‌کننده باید الزامات ترکیب تجاری مرحله‌ای، شامل تجدید اندازه‌گیری منافع نگهداری‌شده قبلی خود در عملیات مشترک را طبق روش مندرج در بند ۴۲ بکار گیرد.

ترکیب تجاری بدون انتقال ماه‌آزا

۴۳. برخی مواقع، واحد تحصیل‌کننده، کنترل واحد تحصیل‌شده را بدون انتقال ماه‌آزا 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 و توی اقلیت، که پیش از این مانع کنترل واحد تحصیل‌شده توسط واحد تحصیل‌کننده دارای حق رأی اکثریت می‌شد، لغو شده باشد.

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 ماه‌آزایی را منتقل نمی‌کند و در تاریخ تحصیل یا قبل از آن، هیچ‌گونه منافع مالکانه‌ای در واحد تحصیل‌شده ندارد. مثالی از ترکیبهای تجاری که تنها از طریق قرارداد ایجاد شده‌اند، شامل تجميع دو فعالیت تجاری در یک توافق اصلی یا تشکیل یک شرکت دو بورسی است.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

۱۰۴

۴۴. 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

۴۵. 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 شناسایی شده در تاریخ تحصیل را با تسری به گذشته تعدیل کند تا بازتابی از اطلاعات جدید به دست آمده درباره واقعیتهای و شرایط موجود در تاریخ تحصیل باشد که در صورت اطلاع از آن، اندازه‌گیری مبالغ شناسایی شده 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 واقعیتهای 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 واقعیتهای 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.

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

۴۷. واحد تحصیل‌کننده در تعیین اینکه اطلاعات کسب‌شده پس از تاریخ تحصیل باید منجر به تعدیل مبالغ غیرقطعی شناسایی شده شود یا اینکه اطلاعات مزبور ناشی از رویدادهای واقع شده 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 اندازه‌گیری شده 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.

۴۸. واحد تحصیل‌کننده، افزایش (کاهش) در مبلغ غیرقطعی شناسایی شده 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 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 شناسایی شده برای بدهی (تمام یا بخشی از آن)، از طریق تعدیل متقابل سرقفلی ناشی از تغییر در مبلغ غیرقطعی شناسایی شده بابت ادعای دریافتی از بیمه‌گر، تهاتر می‌شود.

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

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

۵۰. پس از پایان دوره اندازه‌گیری، واحد تحصیل‌کننده باید تنها به منظور اصلاح اشتباهات طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات، در حسابداری ترکیب تجاری تجدیدنظر کند.

تعیین اجزای معامله ترکیب تجاری

۵۱. 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 هر یک 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 مبالغی 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.

۵۲. 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:

- 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 ب ۵۰ تا ب ۶۲ ارائه می‌شود.

مخارج مرتبط با تحصیل

۵۳. مخارج مرتبط با تحصیل، مخارجی است که واحد تحصیل‌کننده برای انجام ترکیب تجاری متحمل می‌شود. این مخارج شامل حق الزحمه واسطه‌گران؛ مخارج مشاوره، مخارج قانونی، مخارج حسابداری، ارزشیابی و سایر حق الزحمه‌های حرفه‌ای یا مشاوره؛ مخارج عمومی و اداری شامل مخارج نگهداری دایره تحصیل درون‌سازمانی؛ و مخارج ثبت و انتشار اوراق بهادار بدهی و مالکانه است. واحد تحصیل‌کننده باید مخارج مرتبط با تحصیل را طی دوره تحمل مخارج و دریافت خدمات، به عنوان هزینه به حساب منظور کند؛ به استثنای مخارج انتشار اوراق بهادار بدهی یا مالکانه که باید طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۲ و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹، شناسایی شود.

اندازه‌گیری و حسابداری پس از تحصیل

۵۴. 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 بازتحویل‌شده؛
- ب. بدهیهای احتمالی شناسایی‌شده در تاریخ تحصیل؛
- پ. داراییهای جبرانی؛ و
- ت. مابه‌ازای احتمالی.

رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بند ب ۶۳ ارائه می‌شود.

حقوق بازتحویل‌شده

۵۵. حقوق بازتحویل‌شده که به عنوان دارایی نامشهود شناسایی شده است، 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 بازتحویل‌شده را به شخص ثالث بفروشد، باید مبلغ دفتری دارایی نامشهود را در تعیین سود یا زیان فروش لحاظ کند.

بدهیهای احتمالی

۵۶. 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:

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

۱۰۶

- الف. مبلغی که طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ شناسایی می‌شود؛ و
- ب. مبلغ شناسایی شده اولیه پس از کسر، در صورت لزوم، مبلغ انباشته درآمد شناسایی شده طبق اصول مندرج در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان.
- این الزام، برای قراردادهایی که طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ به حساب منظور می‌شوند، کاربرد ندارد.

داراییهای جبرانی

۵۷. در پایان هر دوره گزارشگری بعدی، واحد تحصیل‌کننده باید دارایی جبرانی شناسایی شده 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.

ماهه‌ازای احتمالی

۵۸. برخی تغییرات در ارزش منصفانه ماهه‌ازای احتمالی که واحد تحصیل‌کننده پس از تاریخ تحصیل شناسایی می‌کند، ممکن است در نتیجه اطلاعات بیشتری باشد که واحد تحصیل‌کننده پس از آن تاریخ، درباره واقعیتهای و شرایط موجود در تاریخ تحصیل به دست می‌آورد. طبق بندهای ۴۵ تا ۴۹، 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 ماهه‌ازای احتمالی را که تعدیلات دوره اندازه‌گیری نمی‌باشد، به شرح زیر به حساب منظور کند:
- الف. ماهه‌ازای احتمالی طبقه‌بندی شده به عنوان حقوق مالکانه، نباید تجدید اندازه‌گیری شود و تسویه بعدی آن، باید در حقوق مالکانه منظور شود.
- ب. ماهه‌ازای احتمالی دیگری که:

۱. در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ قرار می‌گیرد، باید در هر تاریخ گزارشگری، به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شود و تغییرات در ارزش منصفانه، باید طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹، در سود یا زیان دوره شناسایی گردد.
۲. در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ 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

۵۹. 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.
۶۰. برای دستیابی به هدف مندرج در بند ۵۹، واحد تحصیل‌کننده باید اطلاعات مشخص شده در بندهای ب ۶۴ تا ب ۶۶ را افشا نماید.
۶۱. واحد تحصیل‌کننده باید اطلاعاتی افشا کند که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند آثار مالی تعدیلات شناسایی شده در دوره گزارشگری جاری را که به ترکیبهای تجاری واقع شده طی دوره یا دوره‌های گزارشگری قبل مربوط می‌شود، ارزیابی کنند.
۶۲. برای دستیابی به هدف مندرج در بند ۶۱، واحد تحصیل‌کننده باید اطلاعات مشخص شده در بند ب ۶۷ را افشا کند.
۶۳. اگر موارد افشای مندرج در این استاندارد و سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، اهداف تعیین شده در بندهای ۵۹ و ۶۱ را تأمین نکند، واحد تحصیل‌کننده باید هر گونه اطلاعات ضروری بیشتر برای دستیابی به آن اهداف را افشا کند.

تاریخ اجرا و گذار

تاریخ اجرا

۶۴. 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 ۲۰۰۹ 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 ۳۰ ژوئن سال ۲۰۰۷ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گرفته شود. اگر واحد تجاری این استاندارد را پیش از اول جولای سال ۲۰۰۹ بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند و همزمان استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷ (اصلاح‌شده در سال ۲۰۰۸) را بکار گیرد.

۶۴الف. [حذف شد]

۶۴ب. اصلاحات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، منتشرشده در می سال ۲۰۱۰، بندهای ۱۹، ۳۰ و ۵۶ را اصلاح و بندهای ۶۲الف و ۶۲ب را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول جولای سال ۲۰۱۰ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. 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.

۶۴پ. اصلاحات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، منتشرشده در می سال ۲۰۱۰، بندهای ۶۵الف تا ۶۵ث را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول جولای سال ۲۰۱۰ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد 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 ۲۰۰۸، می‌باشد، اعمال شود.

۶۴ت. [حذف شد]

۶۴ث. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰، منتشرشده در می سال ۲۰۱۱، بندهای ۷، ۱۳، ۶۳(ث) و پیوست الف را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ اعمال کند.

۶۴ج. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ اندازه‌گیری ارزش منصفانه، منتشرشده در می سال ۲۰۱۱، بندهای ۲۰، ۲۹، ۳۳، ۴۷، تعریف ارزش منصفانه در پیوست الف و بندهای ۲۲، ۴۰، ۴۳ تا ۴۶، ۴۹ و ۶۴ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ اعمال کند.

۶۴چ. واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری (اصلاحات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲ و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷)، منتشرشده در اکتبر ۲۰۱۲، بند ۷ را اصلاح و بند ۲الف را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۴ 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.

۶۴ح. [حذف شد]

۶۴خ. اصلاحات سالانه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی - دوره ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۲، منتشرشده در دسامبر سال ۲۰۱۳، بندهای ۴۰ و ۵۸ را اصلاح و بند ۶۷الف و عنوان مربوط به آن را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای ترکیبهای تجاری که تاریخ تحصیل آنها اول جولای سال ۲۰۱۴ 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 ۹ و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ (که هر دو به موجب اصلاحات سالانه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی - دوره ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۲ اصلاح شدند) نیز بکار گرفته شده باشد. چنانچه واحد تجاری این اصلاحات را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

۶۴د. اصلاحات سالانه - دوره ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۳، منتشرشده در دسامبر سال ۲۰۱۳، بند ۲(الف) را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول جولای سال ۲۰۱۴ 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.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

۱۰۸

۶۴. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان، منتشر شده در می سال ۲۰۱۴، بند ۵۶ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاح را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ اعمال کند.

۶۴. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹، منتشر شده در جولای سال ۲۰۱۴، بندهای ۱۶، ۴۲، ۵۳، ۵۶، ۵۸ و ب ۴۱ را اصلاح و بندهای ۶۴الف، ۶۴ت و ۶۴ح را حذف کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ اعمال کند.

۶۴. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶، منتشر شده در ژانویه سال ۲۰۱۶، بندهای ۱۴، ۱۷، ۳۲ و ب ۴۲ را اصلاح، بندهای ب ۲۸ تا ب ۳۰ و عنوان مرتبط با آنها را حذف و بندهای ۲۸الف تا ۲۸ب و عنوان مرتبط با آنها را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ اعمال کند.

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

۶۴. اصلاحات سالانه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی - دوره ۲۰۱۵ تا ۲۰۱۷، منتشر شده در دسامبر سال ۲۰۱۷، بند ۴۲الف را اضافه کرد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را برای ترکیبهای تجاری بکار گیرد که تاریخ تحصیل آنها ابتدای یا پس از ابتدای نخستین دوره گزارشگری سالانه‌ای است که از اول ژانویه سال ۲۰۱۹ یا پس از آن شروع می‌شود. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری این مورد اصلاحی را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

گذار

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

۶۵الف. مانده مابه‌ازای احتمالی ناشی از ترکیبهای تجاری که تاریخ تحصیل آنها پیش از تاریخ نخستین بکارگیری این استاندارد، منتشر شده در سال ۲۰۰۸، است، نباید هنگام بکارگیری این استاندارد برای نخستین بار، تعدیل شود. در حسابداری پس از تحصیل آن مانده‌ها، بندهای ۶۵ب تا ۶۵ت باید بکار گرفته شود. بندهای ۶۵ب تا ۶۵ت، نباید برای مانده مابه‌ازای احتمالی ناشی از ترکیبهای تجاری که تاریخ تحصیل آنها، تاریخ نخستین بکارگیری این استاندارد، منتشر شده در سال ۲۰۰۸، یا پس از آن است، بکار گرفته شود. در بندهای ۶۵ب تا ۶۵ت، منظور از ترکیب تجاری، منحصرأً ترکیب تجاری است که تاریخ تحصیل آن پیش از تاریخ بکارگیری این استاندارد، منتشر شده در سال ۲۰۰۸، باشد.

۶۵ب. 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. ۶۵پ. 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 منتشر شده 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.

۶۵ت. 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.

۶۵ث. در برخی شرایط، ممکن است واحد تحصیل‌کننده بابت جبران کاهش ارزش برخی داراییهای واگذار شده، ابزارهای مالکانه منتشر شده یا بدهیهای تحمل شده یا تقبل شده توسط واحد تحصیل‌کننده در ازای کنترل واحد تحصیل شده، بعداً ملزم به پرداخت مبالغی به فروشنده شود. برای مثال، زمانی که واحد تحصیل‌کننده قیمت بازار ابزارهای مالکانه یا بدهی منتشر شده 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 تعیین شده اولیه می‌شود، مصداق چنین حالتی است. در چنین مواردی، هیچ‌گونه افزایشی در بهای تمام شده ترکیب تجاری شناسایی نمی‌شود. در مورد

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

ابزارهای مالکانه، ارزش منصفانه پرداخت اضافی با کاهشی معادل در ارزش منتسب به ابزارهای منتشر شده اولیه، تهاتر می‌شود. در مورد ابزارهای بدهی، پرداخت اضافی به عنوان کاهش در صرف یا افزایش در کسر مربوط به انتشار اولیه محسوب می‌شود.

۶۶. یک واحد تجاری، مانند یک واحد تجاری اشتراکی، که هنوز استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ را بکار نگرفته است و دارای یک یا چند ترکیب تجاری می‌باشد که به روش تحصیل به حساب منظور شده‌اند، باید شرایط گذار مندرج در بندهای ب ۶۸ و ب ۶۹ را بکار گیرد.

مالیات بر درآمد

۶۷. در ترکیبهای تجاری که تاریخ تحصیل آنها پیش از بکارگیری این استاندارد است، واحد تحصیل‌کننده باید الزامات بند ۶۸ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲، اصلاح شده به موجب این استاندارد را، با تسری به آینده بکار گیرد. به عبارت دیگر، واحد تحصیل‌کننده نباید ترکیبهای تجاری قبلی را بابت تغییرات شناسایی شده قبلی در داراییهای مالیات انتقالی شناسایی شده، تعدیل کند. با وجود این، از تاریخ بکارگیری این استاندارد، واحد تحصیل‌کننده باید تغییرات در داراییهای مالیات انتقالی شناسایی شده را به عنوان تعدیل سود یا زیان دوره، (یا در صورتی که استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲ الزامی کند، خارج از سود یا زیان دوره) تعدیل کند.

ارجاع به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹

۶۷ الف. در صورتی که واحد تجاری این استاندارد را بکار گیرد، اما هنوز استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ را بکار نگرفته باشد، هرگونه ارجاع به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹، باید به صورت ارجاع به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ تفسیر شود.

کنارگذاری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ (۲۰۰۴)

۶۸. این استاندارد، جایگزین استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری (منتشر شده در سال ۲۰۰۴) می‌شود.

حسابرسی

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

۱۱۰

پیوست الف

اصطلاحات تعریف شده

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

واحد تحصیل شده	فعالیت یا فعالیتهای تجاری که واحد تحصیل کننده در ترکیب تجاری کنترل آن را به دست می آورد.
واحد تحصیل کننده	واحد تجاری که کنترل واحد تحصیل شده را به دست می آورد.
تاریخ تحصیل	تاریخی که واحد تحصیل کننده، کنترل واحد تحصیل شده را به دست می آورد.
فعالیت تجاری	مجموعه‌ای یکپارچه از فعالیتهای و داراییهایی که به قصد کسب بازده به شکل سود تقسیمی، مخارج کمتر یا منافع اقتصادی دیگری که بطور مستقیم عاید سرمایه گذاران یا سایر مالکان، اعضاء یا مشارکت کنندگان خواهد شد، از قابلیت هدایت و مدیریت برخوردار است
ترکیب تجاری	معامله یا رویداد دیگری که در آن، واحد تحصیل کننده کنترل یک یا چند فعالیت تجاری را بدست می آورد. برخی مواقع، معاملاتی که به عنوان "ادغامهای واقعی" یا "ادغامهای معادل" نامیده می شوند نیز ترکیب تجاری محسوب می گردند، زیرا این اصطلاح در این استاندارد استفاده شده است.
مابه‌ازای احتمالی	بطور معمول، تعهد واحد تحصیل کننده برای انتقال داراییها یا منافع مالکانه بیشتر به مالکان قبلی واحد تحصیل شده به عنوان بخشی از مبادله انجام شده بابت کنترل واحد تحصیل شده، در صورت وقوع رویدادهای آتی معین یا احراز شرایطی خاص می باشد. با وجود این، مابه‌ازای احتمالی همچنین ممکن است به واحد تحصیل کننده 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 سرمایه گذاران و منافع مالک، اعضا یا مشارکت کنندگان واحدهای تجاری مشترک می باشد.
ارزش منصفانه	ارزش منصفانه قیمتی است که برای فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله‌ای متعارف بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه گیری قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود. (به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ مراجعه شود.)
سرقفلی	یک دارایی که بیانگر منافع اقتصادی آتی ناشی از سایر داراییهای تحصیل شده در ترکیب تجاری است که امکان تشخیص و شناسایی جداگانه آنها وجود ندارد.
قابل تشخیص	دارایی در صورتی قابل تشخیص است که شرایط زیر را داشته باشد: 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، صرف نظر از تمایل واحد تجاری به انجام این کار، داشته باشد؛ یا ب. ناشی از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی باشد، صرف نظر از اینکه حقوق مزبور، قابل انتقال یا قابل تفکیک از واحد تجاری یا سایر حقوق و تعهدات باشد.
دارایی نامشهود	یک دارایی قابل تشخیص غیر پولی که فاقد ماهیت عینی است.
واحد تجاری اشتراکی	واحد تجاری به غیر از واحد تجاری تحت مالکیت سرمایه گذاران که سود تقسیمی، مخارج کمتر یا منافع اقتصادی دیگری را بطور مستقیم برای مالکان، اعضا یا مشارکت کنندگان آن فراهم می آورد. برای مثال، شرکت بیمه مشترک، اتحادیه اعتباری و تعاونی، همگی واحدهای تجاری اشتراکی هستند.
منافع فاقد حق کنترل	حقوق مالکانه در واحد تجاری فرعی که بطور مستقیم یا غیرمستقیم، قابل انتساب به واحد تجاری اصلی نمی باشد.
مالکان	برای مقاصد این استاندارد، مالکان بطور کلی شامل دارندگان منافع مالکانه واحدهای تجاری تحت مالکیت سرمایه گذاران و مالکان یا اعضا یا مشارکت کنندگان واحدهای تجاری مشترک است.

پیوست ب

رهنمود بکارگیری

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

ترکیب تجاری واحدهای تجاری تحت کنترل واحد (بکارگیری بند ۲(پ))

- ب ۱. این استاندارد برای ترکیب تجاری واحدهای تجاری یا فعالیتهای تجاری تحت کنترل واحد کاربرد ندارد. یک ترکیب تجاری که شامل واحدهای تجاری یا فعالیتهای تجاری تحت کنترل واحد 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.
- ب ۲. گروهی از افراد، زمانی باید به عنوان کنترل‌کننده یک واحد تجاری تلقی شوند که در نتیجه توافقه‌های قراردادی، به صورت جمعی قدرت راهبری سیاستهای مالی و عملیاتی واحد تجاری را داشته باشند به گونه‌ای که از فعالیتهای آن، منافع کسب کنند. بنابراین، یک ترکیب تجاری در صورتی خارج از دامنه کاربرد این استاندارد است که همان گروه از افراد، در نتیجه توافقه‌های قراردادی، قدرت جمعی نهایی برای راهبری سیاستهای مالی و عملیاتی هر یک از واحدهای تجاری ترکیب‌شونده را داشته باشند به گونه‌ای که از فعالیتهای آن منافع کسب کنند و قدرت جمعی نهایی، موقتی نباشد.
- ب ۳. 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 استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی 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 واحد محسوب می‌شود، منظور گردند.
- ب ۴. میزان منافع فاقد حق کنترل در هر واحد ترکیب‌شونده، قبل و بعد از ترکیب تجاری، در تعیین اینکه ترکیب شامل واحدهای تجاری تحت کنترل واحد است یا خیر، مربوط نیست. 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 واحد است یا خیر، مربوط نمی‌باشد.

تشخیص ترکیب تجاری (بکارگیری بند ۳)

- ب ۵. 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 تحمل بدهیها؛
- پ. از طریق انتشار منافع مالکانه؛
- ت. از طریق ارائه بیش از یک نوع مابه‌ازا؛ یا
- ث. بدون انتقال مابه‌ازا، از جمله تنها از طریق قرارداد (به بند ۴۳ مراجعه شود).
- ب ۶. 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 در واحد تحصیل‌کننده ادغام شود؛
- ب. واحد ترکیب‌شونده، خالص داراییها، 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 ۳)

ب.۷. فعالیت تجاری متشکل از ورودیها و فرایندهای بکار گرفته‌شده برای آن ورودیها است که توانایی ایجاد خروجیها را دارد. اگرچه فعالیتهای تجاری معمولاً دارای خروجیهایی هستند، اما برای اینکه مجموعه‌ای یکپارچه، فعالیت تجاری محسوب شود، الزامی به وجود خروجیها نیست. سه عنصر یک فعالیت تجاری به صورت زیر تعریف می‌شود:

الف. ورودیها: هرگونه منبع اقتصادی که اگر یک یا چند فرایند برای آن بکار گرفته شود، خروجیها را ایجاد کند یا قابلیت ایجاد خروجی را داشته باشد. 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 ورودی، خروجیها را ایجاد کند یا قابلیت ایجاد خروجیها را داشته باشد. 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 ورودیها 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 ورودیها و فرایندهای بکار رفته برای آن ورودیها 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.

ب.۸. برای اینکه مجموعه یکپارچه‌ای از فعالیتهای و داراییها، در راستای دستیابی به اهداف معین، از قابلیت هدایت شدن و مدیریت شدن برخوردار باشند، دو عنصر اساسی لازم است - ورودیها و فرایندهای بکار رفته برای آن ورودیها، که با یکدیگر برای ایجاد خروجیها استفاده می‌شوند یا استفاده خواهند شد. با وجود این، در صورتی که فعالان بازار از قابلیت تحصیل فعالیت تجاری و ادامه تولید خروجیها، برای مثال، از طریق یکپارچه‌سازی فعالیت تجاری با ورودیها و فرایندهای خود برخوردار باشند، لزومی ندارد که فعالیت تجاری شامل تمام ورودیها یا فرایندهای مورد استفاده فروشنده در عملیات آن فعالیت تجاری باشد.

ب.۹. ماهیت عناصر یک فعالیت تجاری، برحسب صنعت و ساختار عملیات (فعالیتهای) واحد تجاری، از جمله میزان توسعه واحد تجاری، متفاوت است. فعالیتهای تجاری موجود، اغلب دارای انواع متفاوتی ورودی، فرایند و خروجی هستند، در حالی که فعالیتهای تجاری جدید، اغلب ورودیها 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.

ب.۱۰. ممکن است یک مجموعه یکپارچه از فعالیتهای و داراییها در مرحله توسعه 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:

الف. آیا فعالیتهای اصلی برنامه‌ریزی‌شده را آغاز کرده است؟

ب. آیا از کارکنان، دارایی فکری و سایر ورودیها و فرایندهای قابل استفاده برای ورودیها برخوردار می‌باشد؟

پ. آیا به دنبال برنامه‌ریزی برای تولید خروجیها است؟ و

ت. آیا امکان دسترسی به مشتریانی که خروجیها را خریداری خواهند کرد، وجود دارد؟

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

ب.۱۱. 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 یک 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 یک فعالیت تجاری اداره کرده است یا اینکه واحد تحصیل‌کننده تمایل به اداره مجموعه به عنوان یک فعالیت تجاری دارد، مربوط نمی‌باشد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

تعیین اینکه یک مجموعه خاص از فعالیتها و داراییها، فعالیت تجاری است یا خیر، باید بر این اساس باشد که آن مجموعه یکپارچه این قابلیت را دارد که توسط یک فعال بازار، به عنوان یک ترکیب تجاری هدایت و مدیریت شود یا خیر.

ب۱۲. در صورت نبود شواهد نقض کننده، مجموعه معینی از داراییها و فعالیتها که در آن سرقفلی وجود دارد، باید به عنوان یک فعالیت تجاری تلقی شود. اما ضرورتی ندارد که فعالیت تجاری دارای سرقفلی باشد.

تشخیص واحد تحصیل کننده (بکارگیری بندهای ۶ و ۷)

ب۱۳. رهنمود مندرج در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ صورتهای مالی تلفیقی، باید برای تشخیص واحد تحصیل کننده، یعنی واحد تجاری که کنترل واحد تحصیل شده را بدست می‌آورد، بکار گرفته شود. در صورتی که ترکیب تجاری واقع شده باشد اما بکارگیری رهنمود مندرج در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰، به روشنی مشخص نکند که کدام یک از واحدهای ترکیب شونده، واحد تحصیل کننده است، عوامل مندرج در بندهای ب۱۴ تا ب۱۸، باید در تعیین واحد تحصیل کننده مدنظر قرار گیرد.

ب۱۴. در یک ترکیب تجاری که اساساً از طریق انتقال نقد یا سایر داراییها یا تحمل بدهی انجام می‌شود، واحد تحصیل کننده معمولاً واحد تجاری است که نقد یا سایر داراییها را انتقال می‌دهد یا متحمل بدهی می‌شود.

ب۱۵. در ترکیب تجاری که اساساً از طریق مبادله منافع مالکانه انجام می‌شود، واحد تحصیل کننده معمولاً واحد تجاری است که منافع مالکانه منتشر می‌کند. با وجود این، در برخی ترکیبهای تجاری که معمولاً "تحصیل معکوس" نام دارد، واحد تجاری ناشر، واحد تحصیل شده است. بندهای ب۱۹ تا ب۲۷، رهنمودهای حسابداری تحصیل معکوس را ارائه می‌کند. همچنین برای تشخیص واحد تحصیل کننده در ترکیب تجاری انجام شده 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 ترکیب شده پس از ترکیب تجاری - واحد تحصیل کننده معمولاً واحد ترکیب شونده‌ای است که مالکان آن به عنوان یک گروه، بیشترین بخش از حق رأی در واحد ترکیب شده 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 توافقه‌های حق رأی و اختیار معامله، امتیاز خرید سهام یا اوراق بهادار قابل تبدیل را در نظر بگیرد.

ب. وجود یک حق رأی اقلیت بزرگ در واحد ترکیب شده در صورتی که مالک یا گروه سازمان یافته دیگری از مالکان، حق رأی قابل ملاحظه‌ای نداشته باشند - واحد تحصیل کننده، معمولاً واحد ترکیب شونده‌ای است که مالک یا گروه سازمان یافته مالکان آن، دارای بیشترین حق رأی اقلیت در واحد ترکیب شده هستند.

پ. ترکیب ارکان اداره کننده واحد ترکیب شده - واحد تحصیل کننده معمولاً واحد ترکیب شونده‌ای است که مالکان آن، توانایی انتخاب یا انتصاب یا برکناری اکثریت اعضای ارکان اداره کننده واحد ترکیب شده را دارند.

ت. ترکیب مدیریت ارشد واحد ترکیب شده - واحد تحصیل کننده معمولاً واحد ترکیب شونده‌ای است که مدیریت (پیشین) آن، بر مدیریت واحد ترکیب شده تسلط دارد.

ث. شرایط مبادله منافع مالکانه - واحد تحصیل کننده، معمولاً واحد ترکیب شونده‌ای است که مبلغی مازاد بر ارزش منصفانه قبل از ترکیب منافع مالکانه واحد یا واحدهای ترکیب شونده دیگر، پرداخت می‌کند.

ب۱۶. واحد تحصیل کننده، معمولاً واحد ترکیب شونده‌ای است که اندازه نسبی آن (که برای مثال، بر حسب داراییها، درآمدها یا سود اندازه گیری می‌شود) به میزان قابل ملاحظه‌ای بیشتر از واحد یا واحدهای ترکیب شونده دیگر است.

ب۱۷. در ترکیب تجاری متشکل از بیش از دو واحد تجاری، برای تعیین واحد تحصیل کننده، باید علاوه بر سایر موارد، ملاحظات مربوط به اینکه کدام یک از واحدهای ترکیب شونده ترکیب را شروع کرده‌اند و اندازه نسبی واحدهای ترکیب شونده، مدنظر قرار گیرد.

ب۱۸. واحد تجاری جدید تشکیل شده در نتیجه ترکیب تجاری، لزوماً واحد تحصیل کننده نیست. اگر واحد تجاری جدید برای انجام ترکیب تجاری، منافع مالکانه منتشر کند، یکی از واحدهای ترکیب شونده که قبل از ترکیب تجاری وجود داشته است، باید با بکارگیری رهنمود مندرج در بندهای ب۱۳ تا ب۱۷، به عنوان واحد تحصیل کننده 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 واحد تحصیل کننده باشد.

تحصیل معکوس

ب ۱۹. تحصیل معکوس زمانی واقع می‌شود که واحد تجاری ناشر اوراق بهادار (واحد تحصیل‌کننده قانونی)، از نظر حسابداری و بر مبنای رهنمود مندرج در بندهای ب ۱۳ تا ب ۱۸، 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 وجود این، بکارگیری رهنمود مندرج در بندهای ب ۱۳ تا ب ۱۸، منجر به تشخیص موارد زیر می‌شود:

- الف. از نظر حسابداری، واحد تجاری سهامی عام، واحد تحصیل‌شده تلقی می‌شود (واحد تحصیل‌شده حسابداری)؛ و
ب. از نظر حسابداری، واحد تجاری که سهامی عام نیست، 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

ب ۲۰. در تحصیل معکوس، واحد تحصیل‌کننده حسابداری معمولاً در قبال واحد تحصیل‌شده، مابه‌ازایی منتشر نمی‌کند. در مقابل، واحد تحصیل‌شده حسابداری، معمولاً سهام 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 سهامی 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 سهام محاسبه‌شده به این روش، می‌تواند به عنوان ارزش منصفانه مابه‌ازای انتقال‌یافته در مبادله با واحد تحصیل‌شده استفاده شود.

تهیه و ارائه صورتهای مالی تلفیقی

ب ۲۱. صورتهای مالی تلفیقی تهیه‌شده پس از تحصیل معکوس، با نام واحد تجاری اصلی قانونی (واحد تحصیل‌شده حسابداری) منتشر می‌شود، اما در یادداشت‌های توضیحی که ادامه صورتهای مالی واحد تجاری فرعی قانونی (واحد تحصیل‌کننده حسابداری) است، با یک تعدیل، سرمایه قانونی واحد تحصیل‌کننده حسابداری به منظور انعکاس سرمایه قانونی واحد تحصیل‌شده حسابداری، با تسری به گذشته تعدیل می‌شود و توصیف می‌گردد. این تعدیل برای انعکاس سرمایه واحد تجاری اصلی قانونی (واحد 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.

ب ۲۲. 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 تحصیل‌شده حسابداری) که طبق این استاندارد شناسایی و اندازه‌گیری می‌شوند.
پ. مانده سود انباشته و دیگر 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 تحصیل شده حسابداری) تعیین می‌شود. با وجود این، ساختار منافع مالکانه (یعنی تعداد و نوع منافع مالکانه منتشر شده)، نشان‌دهنده ساختار حقوق مالکانه واحد تجاری اصلی قانونی (واحد تحصیل شده حسابداری)، شامل منافع مالکانه منتشر شده توسط واحد تجاری اصلی قانونی برای انجام ترکیب می‌باشد. بر این اساس، ساختار حقوق مالکانه واحد تجاری فرعی قانونی (واحد تحصیل کننده حسابداری)، به منظور انعکاس تعداد سهام منتشر شده توسط واحد تجاری اصلی قانونی (واحد تحصیل شده حسابداری) در تحصیل معکوس با استفاده از نسبت مبادله تعیین شده در توافق 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 تحصیل کننده حسابداری) قبل از ترکیب، که در بندهای ب۲۳ و ب۲۴ بررسی می‌شود.

منافع فاقد حق کنترل

ب۲۳. در تحصیل معکوس، برخی مالکان واحد تحصیل شده قانونی (واحد تحصیل کننده حسابداری)، ممکن است منافع مالکانه خود را در ازای منافع مالکانه واحد تجاری اصلی قانونی (واحد تحصیل شده حسابداری) مبادله نکنند. این مالکان، در صورتهای مالی تلفیقی پس از تحصیل معکوس، به عنوان دارندگان منافع فاقد حق کنترل در نظر گرفته می‌شوند. این امر بدان دلیل است که مالکان واحد تحصیل شده قانونی که منافع مالکانه خود را در ازای منافع مالکانه واحد تحصیل کننده قانونی مبادله نمی‌کنند، تنها دارای منافع در نتایج عملکرد و خالص داراییهای واحد ترکیب شده. بالعکس، اگرچه برای مقاصد حسابداری، واحد تحصیل کننده قانونی، واحد تحصیل شده محسوب می‌شود، مالکان واحد تحصیل کننده قانونی، دارای حقوقی در نتایج عملکرد و خالص داراییهای واحد ترکیب شده هستند.

ب۲۴. داراییها و بدهیهای واحد تحصیل شده قانونی، در صورتهای مالی تلفیقی، به مبالغ دفتری قبل از ترکیب آنها اندازه‌گیری و شناسایی می‌شود (به بندهای ب۲۲(الف) مراجعه شود). بنابراین، در تحصیل معکوس، منافع فاقد حق کنترل، منعکس کننده منافع نسبی سهامداران فاقد حق کنترل از مبالغ دفتری قبل از ترکیب خالص داراییهای واحد تحصیل شده قانونی است حتی اگر منافع فاقد حق کنترل در تحویلهای دیگر، به ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری شود.

سود هر سهم

ب۲۵. همان گونه که در بند ب۲۲(ت) بیان شد، ساختار حقوق مالکانه در صورتهای مالی تلفیقی پس از تحصیل معکوس، منعکس کننده ساختار حقوق مالکانه واحد تحصیل کننده قانونی (واحد تحصیل شده حسابداری)، شامل منافع مالکانه منتشر شده توسط واحد تحصیل کننده قانونی به منظور انجام ترکیب تجاری است.

ب۲۶. 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 تحصیل شده قانونی (واحد تحصیل کننده حسابداری) طی دوره ضرب در نسبت مبادله تعیین شده در توافق ادغام، محاسبه شود؛ و

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

ب۲۷. پس از تحصیل معکوس، سود پایه هر سهم برای هر دوره مقایسه‌ای قبل از تاریخ تحصیل در صورتهای مالی تلفیقی، باید به صورت زیر محاسبه شود:

الف. سود یا زیان دوره واحد تحصیل شده قانونی که قابل انتساب به سهامداران عادی در هر یک از آن دوره‌ها است تقسیم بر میانگین موزون تعداد سهام عادی جاری واحد تحصیل شده قانونی ضرب در نسبت مبادله تعیین شده در موافقت‌نامه تحصیل.

ب.

شناسایی داراییهای خاص تحصیل شده و بدهیهای خاص قبل شده (بکارگیری بندهای ۱۰ تا ۱۳)

ب۲۸ تا ب۳۰. [حذف شد]

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

داراییهای نامشهود

ب ۳۱. واحد تحصیل کننده باید داراییهای نامشهود قابل تشخیص تحصیل شده در ترکیب تجاری را، جدا از سرقفی، شناسایی کند. دارایی نامشهود در صورتی قابل تشخیص است که معیار تفکیک پذیری یا معیار قراردادی-قانونی را احراز کرده باشد.

ب ۳۲. دارایی نامشهودی که معیار قراردادی-قانونی را احراز می کند، حتی اگر قابل انتقال یا قابل تفکیک از واحد تحصیل شده یا سایر حقوق و تعهدات نباشد، قابل تشخیص تلقی می شود، برای مثال:

الف. [حذف شد]

ب. واحد تحصیل شده، نیروگاه انرژی هسته‌ای در اختیار دارد و از آن استفاده عملیاتی می کند. مجوز استفاده عملیاتی از تجهیزات انرژی هسته‌ای، دارایی نامشهودی است که حتی اگر واحد تحصیل کننده نتواند این امتیاز را جدا از تجهیزات انرژی هسته‌ای تحصیل شده بفروشد یا انتقال دهد، معیار قراردادی-قانونی برای مجزا از سرقفی را احراز می کند. برای مقاصد گزارشگری مالی، واحد تحصیل کننده می تواند ارزش منصفانه مجوز استفاده عملیاتی و ارزش منصفانه تجهیزات انرژی هسته‌ای را، در صورت مشابه بودن عمر مفید آن داراییها، به عنوان دارایی واحد شناسایی کند.

پ. واحد تحصیل شده، 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 آنی را دریافت می کند. حق اختراع فناوری و مجوز استفاده از آن، معیار قراردادی-قانونی برای شناسایی جدا از سرقفی را احراز می کنند، حتی اگر فروش یا مبادله حق اختراع و مجوز استفاده از آن، جدا از یکدیگر عملی نباشد.

ب ۳۳. معیار تفکیک پذیری به این معنا است که دارایی نامشهود تحصیل شده، این قابلیت را دارد که به صورت انفرادی یا همراه با قرارداد دارایی قابل تشخیص یا بدهی مربوط، از واحد تحصیل شده 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 تحصیل کننده بتواند آن را بفروشد، امتیاز استفاده از آن را واگذار کند یا به طریقی دیگر در قبال دارایی با ارزش دیگری مبادله نماید، معیار تفکیک پذیری را احراز می کند حتی اگر واحد تحصیل کننده قصد فروش، اعطای امتیاز استفاده یا مبادله آن را نداشته باشد. دارایی نامشهود تحصیل شده در صورتی معیار تفکیک پذیری را احراز می کند که شواهدی از انجام معاملات مبادله‌ای برای آن نوع دارایی یا دارایی از نوع مشابه وجود داشته باشد، حتی اگر آن معاملات غیر مکرر باشند، صرف نظر از اینکه واحد تحصیل کننده در آنها مداخله داشته باشد یا خیر. برای مثال، مجوز استفاده از فهرست مشتریان و مشترکین بطور مکرر واگذار می شود؛ بنابراین، معیار تفکیک پذیری احراز می گردد. حتی اگر واحد تحصیل شده بر این باور باشد که ویژگیهای فهرست مشتریان آن، متفاوت از دیگر فهرستهای مشتریان است، این موضوع که مجوز استفاده از فهرست مشتریان بطور مکرر واگذار می شود، عموماً به این معنی است که فهرست مشتریان تحصیل شده، معیار تفکیک پذیری را احراز می کند. با وجود این، فهرست مشتریان تحصیل شده در ترکیب تجاری، در صورتی معیار تفکیک پذیری را احراز نمی کند که شرط محرمانه بودن یا سایر موافقت‌نامه‌ها، واحد تجاری را از فروش، اجاره یا تبادل اطلاعات مشتریان به گونه‌ای دیگر، منع کند.

ب ۳۴. دارایی نامشهودی که بطور انفرادی، از واحد تحصیل شده یا واحد ترکیب شده قابل تفکیک نباشد، در صورتی معیار تفکیک پذیری را احراز می کند که همراه با قرارداد، دارایی قابل تشخیص یا بدهی مربوط، از واحد تحصیل شده قابل تفکیک باشد. برای مثال:

الف. فعالان بازار، بدهیهای سپرده‌ای و داراییهای نامشهود ناشی از رابطه با سپرده‌گذار مربوط را در معاملات مبادله‌ای قابل مشاهده، مبادله می کنند. بنابراین، واحد تحصیل کننده باید دارایی نامشهود ناشی از رابطه با سپرده‌گذار را مجزا از سرقفی شناسایی کند.

ب. واحد تحصیل شده، مالک یک علامت تجاری ثبت شده و یک تخصص فنی مستند شده اما ثبت نشده برای تولید محصول دارای آن علامت تجاری است. برای انتقال مالکیت علامت تجاری، مالک همچنین ملزم است هر چیز ضروری دیگر برای تولید محصول یا ارائه خدمتی غیر قابل تمایز از محصول تولیدی یا خدمت ارائه شده توسط مالک قبلی را به مالک جدید انتقال دهد. از آنجا که در صورت فروش علامت تجاری مربوط، تخصص فنی ثبت نشده باید از واحد تحصیل شده یا واحد ترکیب شده جدا شود و به فروش برسد، معیار تفکیک پذیری را احراز می کند.

حقوق باز تحصیل شده

ب ۳۵. به عنوان بخشی از ترکیب تجاری، ممکن است واحد تحصیل کننده حقی را که در گذشته برای استفاده از یک یا چند دارایی شناسایی شده یا شناسایی نشده واحد تحصیل کننده به واحد تحصیل شده اعطا کرده است، مجدداً تحصیل کند. نمونه‌های چنین حقوقی

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

شامل حق استفاده از نام تجاری واحد تحصیل‌کننده طبق موافقت‌نامه فرانشیز یا حق استفاده از فناوری واحد تحصیل‌کننده طبق مجوز استفاده از فناوری است. حتی که بازتحصیل می‌شود، دارایی نامشهود قابل تشخیصی است که واحد تحصیل‌کننده آن را جدا از سرقفلی شناسایی می‌کند. بند ۲۹، رهنمود اندازه‌گیری حق بازتحصیل‌شده را ارائه و بند ۵۵، رهنمود حسابداری حق بازتحصیل‌شده را پس از تحصیل ارائه می‌کند.

ب ۳۶. اگر شرایط قرارداد موجب شود حق بازتحصیل‌شده 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 ب ۵۲ ارائه می‌شود.

مجموعه نیروی کار و سایر اقلامی که قابل تشخیص نیستند

ب ۳۷. واحد تحصیل‌کننده، ارزش دارایی نامشهود تحصیل‌شده‌ای را که در تاریخ تحصیل قابل تشخیص نیست، 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 مجزا از سرقفلی شناسایی شود، هرگونه ارزش منتسب به آن، در سرقفلی منظور می‌گردد.

ب ۳۸. 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.

ب ۳۹. پس از شناخت اولیه، واحد تحصیل‌کننده داراییهای نامشهود تحصیل‌شده در ترکیب تجاری را طبق شرایط استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود به حساب منظور می‌کند. با وجود این، طبق موارد مطرح‌شده در بند ۳ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸، حسابداری برخی داراییهای نامشهود تحصیل‌شده پس از شناخت اولیه، در سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تعیین شده است.

ب ۴۰. معیارهای قابل تشخیص بودن ملاک شناسایی جداگانه دارایی نامشهود از سرقفلی است. با وجود 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 که فعالان بازار هنگام قیمت‌گذاری دارایی نامشهود مورد استفاده قرار می‌دهند، مانند انتظارات نسبت به تمدید قراردادهای آتی در اندازه‌گیری ارزش منصفانه، را مد نظر قرار می‌دهد. برای تمدید قراردادهای آتی، احراز معیار قابل تشخیص بودن ضرورت ندارد. (با وجود این، به بند ۲۹ مراجعه شود که استثنائی از اصل اندازه‌گیری ارزش منصفانه حقوق بازتحصیل‌شده شناسایی شده در ترکیب تجاری، وضع می‌کند). بندهای ۳۶ و ۳۷ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸، رهنمودی برای تعیین اینکه داراییهای نامشهود باید با سایر داراییهای نامشهود یا مشهود در یک واحد حساب ترکیب شوند یا خیر، ارائه می‌کنند.

اندازه‌گیری ارزش منصفانه برخی داراییهای قابل تشخیص و منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده (بکارگیری بندهای ۱۸ و ۱۹)

داراییهای با جریانهای نقدی نامطمئن (ذخیره ارزشیابی)

ب ۴۱. 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 در حسابداری ترکیبهای تجاری، دریافتیهای تحصیل‌شده، شامل وامها، را به ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری کند، واحد تحصیل‌کننده ذخیره

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

ارزشیابی جداگانه بابت جریانهای نقدی قراردادی که فرض می‌شود در آن تاریخ غیرقابل وصول هستند یا ذخیره کاهش ارزش بابت زیانهای اعتباری مورد انتظار، شناسایی نمی‌کند.

داراییهای موضوع اجاره‌های عملیاتی که واحد تحصیل‌شده، اجاره‌دهنده است

ب۴۲. برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل داراییهایی مانند ساختمان یا حق اختراع که موضوع اجاره عملیاتی هستند و واحد تحصیل‌شده اجاره‌دهنده است، واحد تحصیل‌کننده باید شرایط اجاره را در نظر بگیرد. صرف‌نظر از مطلوب یا نامطلوب بودن شرایط اجاره عملیاتی در مقایسه با شرایط بازار، واحد تحصیل‌کننده دارایی یا بدهی جداگانه‌ای شناسایی نمی‌کند.

داراییهایی که واحد تحصیل‌کننده قصد استفاده از آنها را ندارد یا قصد استفاده به روشی متفاوت از روش استفاده سایر فعالان بازار را دارد

ب۴۳. واحد تحصیل‌کننده ممکن است برای حفظ وضعیت رقابتی یا به دلایل دیگر، 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 مبنای 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

ب۴۴. 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 می‌تواند ارزش منصفانه منافع فاقد حق کنترل (یعنی سهامی که در اختیار تحصیل‌کننده نیست) را در تاریخ تحصیل بر مبنای قیمت اعلام‌شده برای سهام در بازاری فعال اندازه‌گیری کند. اما در شرایط دیگر، قیمت اعلام‌شده برای سهام 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.

ب۴۵. ارزش منصفانه هر سهم برای 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 کسری را هنگام قیمت‌گذاری منافع فاقد حق کنترل در نظر بگیرند.

اندازه‌گیری سرقتی 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 ۳۳)

ب۴۶. در یک ترکیب تجاری که بدون انتقال مابه‌ازا انجام شده است، واحد تحصیل‌کننده به منظور اندازه‌گیری سرقتی 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 ۳۲ تا ۳۴ مراجعه شود).

ملاحظات خاص در بکارگیری روش تحصیل در ترکیب تجاری واحدهای تجاری اشتراکی (بکارگیری بند ۳۳)

ب۴۷. هرگاه دو واحد تجاری اشتراکی ترکیب شوند، ارزش منصفانه منافع مالکانه یا منافع اعضا در واحد تحصیل‌شده (یا ارزش منصفانه واحد تحصیل‌شده) به گونه‌ای قابل اتکاتر از ارزش منصفانه منافع انتقال‌یافته اعضا توسط واحد تحصیل‌کننده، قابل اندازه‌گیری است. در این شرایط، بند ۳۳ واحد تحصیل‌کننده را ملزم می‌کند مبلغ سرقتی 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 اشتراکی، واحد تحصیل‌کننده باید خالص داراییهای واحد تحصیل‌شده را به عنوان

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

افزایش مستقیم در سرمایه یا حقوق مالکانه مندرج در صورت وضعیت مالی، و نه افزایش در سود انباشته، شناسایی کند، که مطابق با شیوه بکارگیری روش تحصیل توسط سایر واحدهای تجاری است.

ب۴۸. اگرچه واحدهای تجاری اشتراکی 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 اشتراکی، عموماً انتظار دارند منافع عضویت آنها اغلب به صورت کاهش قیمت کالاها و خدمات یا سود حمایتی دریافت شود. بخشی از سود حمایتی تخصیص یافته به هر عضو، اغلب بر مبنای میزان فعالیت تجاری است که آن عضو، طی سال با واحد تجاری اشتراکی انجام داده است.

ب۴۹. اندازه‌گیری ارزش منصفانه واحد تجاری اشتراکی، 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 اشتراکی استفاده شود. جریانهای نقدی مورد استفاده به عنوان داده‌های ورودی مدل، باید مبتنی بر جریانهای نقدی مورد انتظار واحد تجاری اشتراکی، که احتمالاً نشان‌دهنده کاهش مخارج اعضا است، مانند کاهش قیمت کالاها و خدمات، باشد.

تعیین اجزای معامله ترکیب تجاری (بکارگیری بندهای ۵۱ و ۵۲)

ب۵۰. واحد تحصیل‌کننده باید عوامل زیر را، که نه مانع‌الجمع هستند و نه به تنهایی تعیین‌کننده، برای تعیین اینکه معامله بخشی از ترکیب تجاری است 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 به تشخیص اینکه معامله بخشی از مابه‌ازای انتقال یافته و داراییهای تحصیل‌شده یا بدهیهای تقبل‌شده می‌باشد یا خیر، کمک کند. 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 کمی وجود دارد 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، می‌تواند به تشخیص اینکه معامله، بخشی از مبادله با واحد تحصیل‌شده است یا خیر، کمک کند. برای مثال، معامله یا رویداد دیگری که توسط واحد تحصیل‌کننده آغاز می‌شود، ممکن است با هدف کسب منافع اقتصادی 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 کمتری وجود دارد که معامله یا توافقی آغازشده توسط واحد تحصیل‌شده یا مالکان پیشین آن، به منظور کسب منفعت واحد تحصیل‌کننده یا واحد تجاری ترکیب‌شده انجام شود، و احتمال بیشتری وجود دارد که با هدف مشارکت در بخشی از معامله ترکیب تجاری صورت گیرد.

پ. زمانبندی معامله - زمانبندی معامله نیز می‌تواند به تشخیص اینکه 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 منفعتی از معامله کسب نکنند یا منافع اندکی از معامله را دریافت کنند.

تسویه مؤثر رابطه قبلی بین واحد تحصیل‌کننده و واحد تحصیل‌شده در ترکیب تجاری (بکارگیری بند ۵۲ الف))

ب۵۱. 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 "رابطه قبلی" نامیده می‌شود. رابطه قبلی بین واحد تحصیل‌کننده و واحد تحصیل‌شده می‌تواند قراردادی (برای مثال، فروشنده و مشتری یا اعطاکننده امتیاز و دریافت‌کننده امتیاز) یا غیرقراردادی (برای مثال مدعی و خوانده) باشد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

۱۲۰

ب ۵۲. اگر ترکیب تجاری، عملاً رابطه قبلی را تسویه کند، واحد تحصیل‌کننده سود یا زیانی را شناسایی می‌کند که به شرح زیر اندازه‌گیری می‌شود:
الف. در مورد رابطه غیرقراردادی قبلی (نظیر دعاوی حقوقی)، ارزش منصفانه.

ب. در مورد رابطه قراردادی قبلی، اقل مبلغ (۱) و (۲) زیر:

۱. 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 ایفای تعهدات طبق قرارداد بیش از منافع اقتصادی مورد انتظار دریافتی باشد).

۲. مبلغی که طبق شرایط تسویه اظهارشده در قرارداد، به طرفی که قرارداد برای وی نامطلوب است، تعلق می‌گیرد.

اگر مبلغ (۲) کمتر از مبلغ (۱) باشد، تفاوت ایجادشده، به عنوان بخشی از 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.

ب ۵۳. رابطه قبلی، ممکن است قراردادی باشد که واحد تحصیل‌کننده به عنوان حق بازتحویل‌شده، 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 ب ۵۲ اندازه‌گیری می‌شود، جدا از ترکیب تجاری شناسایی می‌کند.

توافقیهای مربوط به پرداختهای احتمالی به کارکنان یا سهامداران فروشنده (بکارگیری بند ۵۲(ب))

ب ۵۴. تعیین اینکه توافقیهای مربوط به پرداختهای احتمالی به کارکنان یا سهامداران فروشنده، مابه‌ازای احتمالی ترکیب تجاری است یا معاملات جداگانه محسوب می‌شود، به ماهیت آن توافقیها بستگی دارد. درک دلایل اینکه چرا موافقت‌نامه تحصیل شامل شرطی 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.

ب ۵۵. اگر مشخص نباشد که توافقیهای پرداخت به کارکنان یا سهامداران فروشنده، بخشی از ترکیب تجاری است یا خیر، واحد تحصیل‌کننده باید به موارد 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، پرداخت 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.

ث. تعداد سهام تحت مالکیت- تعداد نسبی سهام تحت مالکیت سهامداران فروشنده که همچنان کارکنان اصلی می‌مانند، ممکن است محتوای توافق مابه‌ازای احتمالی را داشته باشد. برای مثال، اگر سهامداران فروشنده که اساساً مالک تمام سهام واحد

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

تحصیل شده 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 تحصیل شده 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 نزد 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 انتقال یافته در تاریخ تحصیل، مبتنی بر حد پایین دامنه تعیین شده در ارزشیابی واحد تحصیل شده 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 توافقات 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 ارزشیابی 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 تحصیل شده 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 حقوق و مزایا برای کارکنان بابت خدمات ارائه شده، می‌باشد.

ح. سایر موافقت‌نامه‌ها و موضوعات - شرایط سایر توافقات 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 تحصیل شده 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 به گونه‌ای 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 ۵۲(ب))

ب۵۶. واحد تحصیل‌کننده ممکن است پرداخت مبتنی بر سهام^۱ (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 ۲ 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 انتقال یافته در ترکیب تجاری در نظر گرفته شود. در بندهای ب۵۷ تا ب۶۲، در خصوص نحوه تخصیص مبلغ مبتنی بر بازار رهنمودهایی ارائه می‌شود. با وجود این، در شرایطی که پاداشهای واحد تحصیل‌شده در نتیجه ترکیب تجاری منقضی 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 ۲، 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 انتقال یافته 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:

۱. در بندهای ب۵۶ تا ب۶۲، اصطلاح "پرداخت مبتنی بر سهام"، اشاره به معاملات پرداخت مبتنی بر سهام قطعی شده یا قطعی نشده دارد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

۱۲۲

الف. شرایط موافقت‌نامه تحصیل؛

ب. شرایط پادشاهای واحد تحصیل‌شده؛ یا

پ. قوانین یا مقررات قابل اعمال.

ب۵۷. برای تعیین بخشی از یک پاداش جایگزین که قسمتی از مابه‌ازای انتقال یافته بابت واحد تحصیل‌شده است و بخشی که حقوق و مزایای خدمات پس از ترکیب می‌باشد، واحد تحصیل‌کننده باید پادشاهای جایگزین اعطاشده توسط واحد تحصیل‌کننده و پادشاهای واحد تحصیل‌شده در تاریخ تحصیل را طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۲ اندازه‌گیری کند. بخشی از مبلغ مبتنی بر بازار پاداش جایگزین که بخشی از مابه‌ازای انتقال یافته بابت واحد تحصیل‌شده می‌باشد با بخشی از پاداش واحد تحصیل‌شده که قابل انتساب به خدمات قبل از ترکیب است، برابر می‌باشد.

ب۵۸. 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 باید تمام شرایط معین برای قطعی شدن احراز شود. شرایط قطعی شدن در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۲ تعریف شده است.

ب۵۹. 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 مخارج حقوق و مزایا شناسایی می‌کند. صرف‌نظر از اینکه کارکنان، تمام خدمات لازم برای قطعی شدن پادشاهای 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.

ب۶۰. 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 پادشاهای 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، ۱۰۰ واحد پول باشد و واحد تحصیل‌کننده انتظار داشته باشد که تنها ۹۵ درصد پاداش قطعی شود، این مبلغ در مابه‌ازای انتقال یافته در ترکیب تجاری، ۹۵ واحد پول خواهد بود. تغییرات در تعداد پادشاهای جایگزین برآوردی که انتظار می‌رود قطعی شود، در مخارج حقوق و مزایای دوره وقوع تغییرات یا ابطال و نه به عنوان تعدیلات مابه‌ازای انتقال یافته در ترکیب تجاری، منعکس می‌گردد. همچنین، آثار رویدادهای دیگر، مانند تعدیلات یا نتیجه نهایی پادشاهای مبتنی بر عملکرد که پس از تاریخ تحصیل واقع می‌شود، طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۲ در تعیین مخارج حقوق و مزایای دوره وقوع رویداد منظور می‌گردد.

ب۶۱. 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 ۲، به عنوان بدهی یا ابزار مالکانه طبقه‌بندی شود. تمام 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.

ب۶۲. آثار مالیات بر درآمد پادشاهای جایگزین پرداختهای مبتنی بر سهام، باید طبق شرایط استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲ مالیات بر درآمد، شناسایی شود.

معاملات پرداخت مبتنی بر سهام تسویه‌شده از طریق سهام واحد تحصیل‌شده

ب۶۲الف. 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 ۱۹ و ۳۰، تاریخ قطعی شدن بوده است.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

ب۶۲. مبلغ مبتنی بر بازار معاملات پرداخت مبتنی بر سهام قطعی نشده، بر مبنای نسبت بخش تکمیل شده 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 پس از تحصیل رهنمود ارائه می‌کنند (بکارگیری بند ۵۴)

- ب۶۳. مثالهایی از سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که در خصوص اندازه‌گیری و حسابداری داراییهای تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در ترکیب تجاری رهنمود ارائه می‌کنند، به شرح زیر است:
- الف. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸، حسابداری داراییهای نامشهود قابل تشخیص تحصیل شده در ترکیب تجاری را تعیین می‌کند. واحد تحصیل کننده، سرقفلی را به مبلغ شناسایی شده در تاریخ تحصیل پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته اندازه‌گیری می‌کند. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ کاهش ارزش داراییها، روش حسابداری زیانهای کاهش ارزش را تجویز می‌کند.
 - ب. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۴ قراردادهای بیمه، رهنمودهایی برای حسابداری پس از تحصیل قراردادهای بیمه تحصیل شده در ترکیب تجاری ارائه می‌کند.
 - پ. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲، حسابداری پس از تاریخ تحصیل داراییهای مالیات انتقالی (شامل داراییهای مالیات انتقالی شناسایی نشده) و بدهیهای تحصیل شده در ترکیب تجاری را تعیین می‌کند.
 - ت. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۲، در مورد اندازه‌گیری و حسابداری پس از تحصیل بخشی از پاداشهای جایگزین پرداخت مبتنی بر سهام منتشر شده توسط واحد تحصیل کننده که قابل انتساب به خدمات آتی کارکنان است، رهنمود ارائه می‌کند.
 - ث. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰، در خصوص حسابداری تغییر در منافع مالکیت واحد تجاری اصلی در واحد تجاری فرعی پس از کسب کنترل، رهنمود ارائه می‌کند.

افشا (بکارگیری بندهای ۵۹ و ۶۱)

- ب۶۴. به منظور دستیابی به هدف مندرج در بند ۵۹، واحد تحصیل کننده باید اطلاعات زیر را برای هر ترکیب تجاری که در دوره گزارشگری واقع می‌شود، افشا کند:
- الف. نام و شرحی از واحد تحصیل شده.
 - ب. تاریخ تحصیل.
 - پ. درصد منافع مالکانه تحصیل شده دارای حق رأی.
 - ت. دلایل اصلی انجام ترکیب تجاری و تشریح نحوه کسب کنترل واحد تحصیل شده توسط واحد تحصیل کننده.
 - ث. توصیف کیفی عواملی که سرقفلی شناسایی شده را تشکیل می‌دهند، مانند هم‌افزایی مورد انتظار ناشی از ترکیب عملیات واحد تحصیل شده و واحد تحصیل کننده، داراییهای نامشهودی که شرایط شناخت جداگانه را احراز نمی‌کنند یا سایر عوامل.
 - ج. ارزش منصفانه کل مابه‌ازای انتقال یافته در تاریخ تحصیل و ارزش منصفانه هر طبقه عمده مابه‌ازا در تاریخ تحصیل، مانند:
 ۱. نقد؛
 ۲. سایر داراییهای مشهود یا نامشهود، شامل یک فعالیت تجاری یا واحد تجاری فرعی واحد تحصیل کننده؛
 ۳. بدهیهای تقبل شده، برای مثال، بدهی بابت مابه‌ازای احتمالی؛ و
 ۴. حقوق مالکانه واحد تحصیل کننده، شامل تعداد ابزارها یا سهام منتشر شده یا قابل انتشار و روش اندازه‌گیری ارزش منصفانه این ابزارها یا حقوق.
 - چ. در مورد توافقات مابه‌ازای احتمالی و داراییهای جبرانی:
 ۱. مبلغ شناسایی شده در تاریخ تحصیل؛
 ۲. شرحی از توافق و مبنای تعیین مبلغ قابل پرداخت؛ و
 ۳. برآورد دامنه نتایج (تنزیل نشده) یا، در صورتی که دامنه قابل برآورد نباشد، بیان این موضوع و دلایلی مبنی بر اینکه چرا دامنه، قابل برآورد نمی‌باشد. اگر حداکثر مبلغ قابل پرداخت نامحدود باشد، واحد تحصیل کننده باید این موضوع را افشا کند.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

- ح. در مورد دریافته‌های تحصیل شده:
۱. ارزش منصفانه دریافته‌ها؛
 ۲. مبلغ قراردادی ناخالص دریافته‌ها؛ و
 ۳. بهترین برآورد از جریانهای نقدی قراردادی که در تاریخ تحصیل انتظار نمی‌رود وصول شود.
- افشاها باید بر حسب طبقات اصلی دریافته‌ها، مانند وامها، اجاره‌های تأمین مالی مستقیم و سایر طبقات دریافته‌ها ارائه شود.
- خ. مبالغ شناسایی شده در تاریخ تحصیل برای هر طبقه اصلی از داراییهای تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده.
- د. برای هر بدهی احتمالی شناسایی شده طبق بند ۲۳، اطلاعات الزامی طبق بند ۸۵ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی. اگر بدهی احتمالی به دلیل اینکه ارزش منصفانه آن به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری نیست شناسایی نشود، واحد تحصیل‌کننده باید موارد زیر را افشا کند:
۱. اطلاعات الزامی طبق بند ۸۶ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷؛ و
 ۲. دلایل اینکه بدهی به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری نیست.
- ذ. کل مبلغ سرقفلی که انتظار می‌رود بابت مقاصد مالیاتی، کاهنده مالیات باشد.
- ر. برای معاملاتی که طبق بند ۵۱، جدا از تحصیل داراییها و تقبل بدهیها در ترکیب تجاری، شناسایی می‌شوند:
۱. شرحی از هر معامله؛
 ۲. نحوه به حساب منظور کردن هر معامله توسط واحد تحصیل‌کننده؛
 ۳. مبالغ شناسایی شده برای هر معامله و قلم اصلی مندرج در صورتهای مالی که این مبالغ در آن شناسایی می‌شود؛ و
 ۴. اگر معامله تسویه مؤثر رابطه 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 شناسایی شده به عنوان هزینه و قلم یا اقلام اصلی مندرج در صورت سود و زیان جامع که هزینه‌های مزبور در آن شناسایی می‌شود، باشد. مبلغ هر گونه مخارج انتشار شناسایی نشده به عنوان هزینه و نحوه شناسایی آنها نیز باید افشا شود.
- ژ. در خرید زیر قیمت (به بند ۳۴ تا ۳۶ مراجعه شود):
۱. مبلغ هر گونه سود شناسایی شده طبق بند ۳۴ و قلم اصلی مندرج در صورت سود و زیان جامع که سود مزبور در آن شناسایی می‌شود؛ و
 ۲. شرحی از دلایل اینکه چرا معامله منجر به کسب سود شده است.
- س. برای هر ترکیب تجاری که واحد تحصیل‌کننده آن، کمتر از ۱۰۰ درصد منافع مالکانه واحد تحصیل شده را در تاریخ تحصیل در اختیار دارد:
۱. مبلغ منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده که در تاریخ تحصیل شناسایی می‌شود و مبنای اندازه‌گیری آن مبلغ؛ و
 ۲. برای هر یک از منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده که به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود، روش (روشهای) ارزشیابی و داده‌های ورودی اصلی مورد استفاده برای اندازه‌گیری آن ارزش.
- ش. در ترکیب تجاری مرحله‌ای:
۱. ارزش منصفانه منافع مالکانه در واحد تحصیل شده در تاریخ تحصیل، که بلافاصله قبل از تاریخ تحصیل در اختیار واحد تحصیل‌کننده بوده است؛ و
 ۲. مبلغ سود یا زیان شناسایی شده در نتیجه تجدید اندازه‌گیری ارزش منصفانه منافع مالکانه در واحد تحصیل شده که قبل از ترکیب تجاری در اختیار واحد تحصیل‌کننده بوده است (به بند ۴۲ مراجعه شود) و قلم اصلی مندرج در صورت سود و زیان جامع که سود یا زیان مزبور در آن شناسایی می‌شود.
- ص. اطلاعات زیر:
۱. مبالغ درآمد عملیاتی و سود یا زیان واحد تحصیل شده از تاریخ تحصیل که در صورت سود و زیان جامع تلفیقی دوره گزارشگری درج شده است؛ و

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳

ترکیبهای تجاری

۲. درآمد عملیاتی و سود یا زیان واحد ترکیب شده 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 تحصیل کننده 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 ۸ رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات استفاده می‌شود.
- ب۶۵. در مورد ترکیبهای تجاری واقع شده در دوره گزارشگری که به صورت انفرادی بی‌اهمیت هستند اما در مجموع بااهمیت می‌باشند، واحد تحصیل کننده باید اطلاعات تجمیعی الزامی طبق بند ب۶۴(ث) تا (ص) را افشا کند.
- ب۶۶. اگر تاریخ تحصیل ترکیب تجاری، پس از پایان دوره گزارشگری اما پیش از تأیید صورتهای مالی برای انتشار باشد، واحد تحصیل کننده باید اطلاعات الزامی بند ب۶۴ را افشا کند، مگر اینکه حسابداری اولیه ترکیب تجاری در زمان تأیید صورتهای مالی برای انتشار کامل نباشد. در این شرایط، واحد تحصیل کننده باید تشریح کند که امکان افشای کدام موارد وجود ندارد و دلایل عدم امکانپذیری چیست.
- ب۶۷. برای دستیابی به هدف بند ۶۱، واحد تحصیل کننده باید اطلاعات زیر را برای هر ترکیب تجاری بااهمیت یا بطور تجمیعی برای ترکیبهای تجاری که به صورت انفرادی بی‌اهمیت و در مجموع بااهمیت هستند، افشا کند:
- الف. اگر حسابداری اولیه ترکیب تجاری برای برخی داراییها، بدهیها، منافع فاقد حق کنترل یا اقلام مابه‌ازا کامل نباشد (به بند ۴۵ مراجعه شود) و در نتیجه، مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی برای ترکیب تجاری تنها بطور غیرقطعی تعیین شده باشند:
۱. دلایل اینکه چرا حسابداری اولیه ترکیب تجاری کامل نیست؛
 ۲. داراییها، بدهیها، منافع مالکانه یا اقلام مابه‌ازایی که حسابداری اولیه آن کامل نیست؛ و
 ۳. ماهیت و مبلغ هرگونه تعدیلات دوره اندازه‌گیری که طبق بند ۴۹، 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:
۱. هرگونه تغییر در مبالغ شناسایی شده، شامل هرگونه تفاوت ناشی از تسویه؛
 ۲. هرگونه تغییر در دامنه نتایج (تنزیل نشده) و دلایل آن تغییرات؛ و
 ۳. تکنیکهای ارزشیابی و داده‌های ورودی اصلی مدل که برای اندازه‌گیری مابه‌ازای احتمالی مورد استفاده قرار گرفته است.
- پ. در خصوص بدهیهای احتمالی شناسایی شده در ترکیب تجاری، واحد تحصیل کننده باید اطلاعات الزامی بندهای ۸۴ و ۸۵ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ را برای هر طبقه از ذخایر افشا کند.
- ت. صورت تطبیق مبلغ دفتری سرقفلی در ابتدا و پایان دوره گزارشگری که بطور جداگانه نشان‌دهنده موارد زیر است:
۱. مبلغ ناخالص و کاهش ارزش انباشته در ابتدای دوره گزارشگری.
 ۲. افزایش سرقفلی در دوره گزارشگری، به جز سرقفلی منظور شده در مجموعه واحد، که هنگام تحصیل، معیارهای طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۵ داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده را احراز می‌کند.
 ۳. تعدیلات ناشی از شناسایی بعدی داراییهای مالیات انتقالی طی دوره گزارشگری طبق بند ۶۷.
 ۴. سرقفلی در نظر گرفته شده در مجموعه واحد طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است و سرقفلی قطع شناخت شده طی دوره گزارشگری بدون اینکه در گذشته در مجموعه واحد طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش منظور شده باشد.
 ۵. زیان کاهش ارزش شناسایی شده طی دوره گزارشگری طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶. (طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶، علاوه بر این الزام، اطلاعات درباره مبلغ قابل بازیافت و کاهش ارزش سرقفلی باید افشا شود.)

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری

۶. تفاوت‌های خالص نرخ مبادله که طی دوره گزارشگری طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۱ آثار تغییر در نرخ ارز ایجاد شده است.
۷. هر تغییر دیگر در مبلغ دفتری طی دوره گزارشگری.
۸. مبلغ ناخالص و کاهش ارزش انباشته در پایان دوره گزارشگری.
- ث. مبلغ و شرح هر گونه سود یا زیان شناسایی شده در دوره گزارشگری جاری که:
۱. مربوط به داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده یا بدهیهای تقبل شده در ترکیب تجاری است که در دوره گزارشگری جاری یا گذشته تحت تأثیر قرار گرفته است؛ و
 ۲. اندازه، ماهیت یا فراوانی آن به گونه‌ای است که افشای آن با درک صورتهای مالی واحد تجاری ترکیب شده مرتبط است.

شرایط گذار در ترکیبهای تجاری که تنها دربرگیرنده واحدهای تجاری اشتراکی یا ترکیب از طریق قرارداد است (بکارگیری بند ۶۶)

- ب۶۸. طبق بند ۶۴، این استاندارد برای ترکیبهای تجاری که تاریخ تحصیل آنها ابتدای یا پس از ابتدای نخستین دوره گزارشگری سالانه‌ای است که از اول جولای سال ۲۰۰۹ یا پس از آن شروع می‌شود، با تسری به آینده 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 ۳۰ ژوئن سال ۲۰۰۷ یا پس از آن شروع می‌شود. اگر واحد تجاری این استاندارد را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷ (اصلاح شده در سال ۲۰۰۸) را همزمان بکار گیرد.
- ب۶۹. در ارتباط با ترکیبهای تجاری مربوط به واحدهای تجاری اشتراکی یا ترکیبهای ناشی از قرارداد، در صورتی که تاریخ تحصیل ترکیب تجاری پیش از بکارگیری این استاندارد باشد، الزام بکارگیری این استاندارد با تسری به آینده، پیامدهای زیر را به همراه دارد:
- الف. طبقه‌بندی - واحد تجاری باید طبقه‌بندی ترکیب تجاری قبلی را طبق رویه‌های حسابداری گذشته واحد تجاری برای چنین ترکیبهایی ادامه دهد.
- ب. سرقفلی شناسایی شده 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 هر گونه استهلاک 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 سرقفلی پس از تاریخ تحصیل - 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 ۳۶ انجام دهد.
- ث. سرقفلی منفی شناسایی شده در گذشته - واحد تجاری که از روش خرید برای ترکیب تجاری قبلی استفاده کرده، ممکن است در ازای مزایای خود در خالص ارزش منصفانه داراییهای قابل تشخیص و بدهیهای واحد تحصیل شده نسبت به بهای تمام شده آن منافع (گاهی اوقات سرقفلی منفی نامیده می‌شود) در آمد انتقالی شناسایی کرده باشد. در این صورت، واحد تجاری باید مبلغ دفتری آن در آمد 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.