



سازمان حسابرسی

استاندارد حسابداری ۳۸
ترکیبهای تجاری (مصوب ۱۳۹۸)

فهرست مندرجات

<u>بند</u>	
۱	• هدف
۲-۳	• دامنه کاربرد
۴	• تشخیص ترکیب تجاری
۵-۵۲	• روش تحصیل
۷-۸	- تشخیص واحد تحصیل کننده
۹-۱۰	- تعیین تاریخ تحصیل
۱۱-۳۰	- شناخت و اندازه گیری داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده و منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده
۱۱-۱۷	اصل شناخت
۱۸-۲۰	اصل اندازه گیری
۲۱-۳۰	استثنا از اصول شناخت یا اندازه گیری
۳۱-۳۹	- شناخت و اندازه گیری سرقتی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت
۳۳-۳۵	خریدههای زیر قیمت
۳۶-۳۹	مابه ازای انتقال یافته
۴۰-۴۳	- رهنمودهای بیشتر برای بکارگیری روش تحصیل برای انواع خاصی از ترکیبهای تجاری
۴۰-۴۱	ترکیب تجاری مرحله ای
۴۲-۴۳	ترکیب تجاری بدون انتقال مابه ازای
۴۴-۴۹	- دوره اندازه گیری
۵۰-۵۲	- تعیین اجزای معامله ترکیب تجاری
۵۲	مخارج مرتبط با تحصیل
۵۳-۵۷	• اندازه گیری و حسابداری پس از تحصیل
۵۴	- حقوق باز تحصیل شده
۵۵	- بدهیهای احتمالی
۵۶	- داراییهای جبرانی



فهرست مندرجات

<u>بند</u>	
۵۷	- مابه‌ازای احتمالی
۵۸-۶۲	• افشا
۶۳	• کنارگذاری استاندارد حسابداری ۱۹ (۱۳۸۴)
۶۴	• تاریخ اجرا
۶۵	• مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
	• پیوستها
	پیوست الف: اصطلاحات تعریف‌شده
	پیوست ب: رهنمود بکارگیری

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 می کند. برای این منظور، این استاندارد در خصوص موارد زیر، اصول و الزاماتی را برای واحد تمصیل کننده تعیین می کند:
 - الف. نحوه شناخت و اندازه گیری داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده و منافع فاقد حق کنترل در واحد تمصیل شده در صورتهای مالی آن؛
 - ب. نحوه شناخت و اندازه گیری 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 می کند، کاربرد دارد. این استاندارد در موارد زیر بکار گرفته نمی شود:
 - الف. به حساب گرفتن 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 تحصیل کننده باید هر یک از داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده (شامل داراییهایی که تعریف و معیارهای شناخت داراییهای نامشهود در استاندارد حسابداری ۱۷ داراییهای نامشهود را احراز می کنند) 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 رویداد دیگری، منجر به ایجاد سرقفلی نمی شود.
 - پ. ترکیب واحدهای تجاری یا فعالیتهای تجاری تحت کنترل واحد (رهنمود بکارگیری مرتبط با این موضوع در بندهای ب ۱ تا ب ۴ ارائه می شود).
۳. الزامات این استاندارد، برای تحصیل سرمایه گذاری در یک واحد تجاری فرعی توسط واحد تجاری سرمایه گذاری، که باید طبق استاندارد حسابداری ۳۹ صورتهای مالی تلفیقی (مصوب ۱۳۹۸) به ارزش منصفانه اندازه گیری شود، کاربرد ندارد.

تشخیص ترکیب تجاری

۴. 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 می دهند 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 ب۵ تا ب۱۲، رهنمودهایی برای تشخیص ترکیب تجاری و تعریف فعالیت تجاری ارائه می شود.

روش تحصیل

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

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

الف. تشخیص واحد تحصیل کننده؛

ب. تعیین تاریخ تممیل؛

پ. شناخت و اندازه گیری داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده و هرگونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده؛ و

ت. شناخت و اندازه گیری سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت.

تشخیص واحد تحصیل کننده

۷. در هر ترکیب تجاری، یکی از واحدهای ترکیب شونده باید به عنوان واحد تحصیل کننده مشخص شود.

۸. رهنمود مندرج در استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸)، باید برای تشخیص واحد تحصیل کننده - واحد تجاری که کنترل واحد تجاری دیگر، یعنی واحد تحصیل شده، را به دست می آورد - مورد استفاده قرار گیرد. اگر ترکیب تجاری واقع شود اما بکارگیری رهنمود مندرج در استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸)، 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 در نظر گرفته شود.

تعیین تاریخ تحصیل

۹. واحد تحصیل کننده باید تاریخ تحصیل را، که تاریخ کسب کنترل واحد تحصیل شده می باشد، مشخص کند.

۱۰. تاریخی که واحد تحصیل کننده، کنترل واحد تحصیل شده را به دست می آورد، بطور معمول تاریخی است که واحد تحصیل کننده بطور قانونی مابه ازای را انتقال می دهد، داراییهای واحد تحصیل شده را تحصیل و بدهیهای واحد تحصیل شده را تقبل می کند (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 موافقت نامه ای مکتوب مشخص کند که واحد تحصیل کننده، در تاریخی قبل از تاریخ خاتمه، کنترل واحد تحصیل شده را به دست می آورد. واحد تحصیل کننده باید تمام واقعیتهای و شرایط مربوط را در تشخیص تاریخی تحصیل در نظر بگیرد.

شناخت و اندازه گیری داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده و منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده

اصل شناخت

۱۱. در تاریخ تحصیل، واحد تحصیل کننده باید داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده و منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده را جدا از سرقتی شناسایی کند. شناخت داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده، مشمول شرایط مشخص شده در بندهای ۱۲ و ۱۳ است.

شرایط شناخت

۱۲. 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 مفاهیم نظری گزارشگری 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 نمی شود. از این رو، واحد تحصیل کننده این مخارج را به عنوان بخشی از بکارگیری روش تحصیل، شناسایی نمی کند. بلکه واحد تحصیل کننده این مخارج را در صورتهای مالی پس از ترکیب، طبق سایر استانداردهای حسابداری شناسایی می کند.

۱۳. 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 کرده اند، تلقی شود و نه نتیجه

معاملات جداگانه. واحد تحصیل کننده برای تعیین اینکه کدام داراییهای تحصیل شده یا بدهیهای قبلی شده، بخشی از مبادله با واحد تحصیل شده محسوب می شود و کدام یک، در صورت وجود، نتیجه معاملات جداگانه ای است که باید مطابق با ماهیت آنها و استانداردهای حسابداری مربوط شناسایی شود، باید رهنمود مندرج در بندهای ۵۰ تا ۵۲ را بکار گیرد.

۱۴. بکارگیری اصل شناخت و شرایط شناخت توسط واحد تحصیل کننده، ممکن است منجر به شناسایی داراییها و بدهیهای 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 به دلیل ایجاد آنها در داخل، واحد تحصیل شده آنها را در صورتهای مالی خود به عنوان دارایی شناسایی نکرده و مخارج مربوط را به هزینه منظور کرده است، شناسایی می کند.

۱۵. بندهای ب ۲۸ تا ب ۴۰، رهنمودهای مربوط به شناسایی اجاره های عملیاتی و داراییهای نامشهود را ارائه می کند. در بندهای ۲۲ تا ۲۸، انواع داراییهای قابل تشخیص و بدهیها، شامل اقلامی که این استاندارد استثنائات محدودی از اصل شناخت و شرایط شناخت آنها ارائه کرده است، تعیین می شود.

طبقه بندی یا اختصاص داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای قبلی شده در ترکیب تجاری

۱۶. در تاریخ تحصیل، واحد تحصیل کننده باید داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای قبلی شده را به گونه ای طبقه بندی کند یا اختصاص دهد که برای بکارگیری بعدی سایر استانداردهای حسابداری ضروری است. واحد تحصیل کننده باید این طبقه بندیها یا اختصاصها را بر مبنای شرایط قراردادی، شرایط اقتصادی، رویه های عملیاتی یا حسابداری و سایر شرایط مرتبط موجود در تاریخ تحصیل، انجام دهد.

۱۷. این استاندارد، دو استثنا بر اصل مندرج در بند ۱۶ وضع می کند:

الف. طبقه بندی قرارداد اجاره به عنوان اجاره عملیاتی یا اجاره تأمین مالی طبق استاندارد حسابداری ۲۱ (حسابداری اجاره ها)؛ و

ب. طبقه بندی یک قرارداد به عنوان قرارداد بیمه.

واحد تحصیل کننده باید آن قراردادها را بر مبنای شرایط قراردادی و سایر عوامل در شروع قرارداد (یا چنانچه شرایط قرارداد به شیوه ای تعدیل شده باشد که طبقه بندی آن را تغییر دهد، در تاریخ تعدیل که ممکن است تاریخ تحصیل باشد) طبقه بندی کند.

اصل اندازه گیری

۱۸. واحد تحصیل کننده باید داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده را به ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل اندازه گیری کند.

۱۹. در هر ترکیب تجاری، واحد تحصیل کننده باید در تاریخ تحصیل، اجزای منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده را که نشان دهنده منافع مالکیت فعلی است و برای دارندگان آن، نسبت به سهم متناسبی از خالص داراییهای واحد تجاری در زمان انحلال حق ایجاد می کند، به یکی از مبالغ زیر اندازه گیری کند:

الف. ارزش منصفانه؛ یا

ب. سهم متناسب ابزارهای مالکانه فعلی از مبالغ شناسایی شده خالص داراییهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده.

اجزای دیگر منافع فاقد حق کنترل باید به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، اندازه گیری شوند؛ مگر اینکه مبنای اندازه گیری دیگری توسط استانداردهای حسابداری الزامی شده باشد.

۲۰. بندهای ۲۴ تا ۳۰، انواع داراییهای قابل تشخیص و بدهیها، از جمله اقلامی که در این استاندارد موارد استثنای محدودی بر اصل اندازه گیری آنها وضع شده است را معین می کند.

استثنا از اصول شناخت یا اندازه گیری

۲۱. این استاندارد، موارد محدودی را از بکارگیری اصول شناخت و اندازه گیری خود مستثنی می کند. بندهای ۲۲ تا ۳۰، اقلام خاصی که مشمول استثنا هستند و ماهیت موارد استثنا را تعیین می کند. واحد تحصیل کننده باید آن اقلام را با بکارگیری الزامات مندرج در بندهای ۲۲ تا ۳۰ به حساب منظور کند که این امر موجب خواهد شد برخی اقلام:

الف. با بکارگیری شرایط شناختی علاوه بر شرایط مندرج در بندهای ۱۲ و ۱۳ یا با بکارگیری الزامات سایر استانداردهای حسابداری 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، اندازه گیری شوند.

استاندارد حسابداری ۳۸ ترکیبهای تجاری

استثنا از اصل شناخت

بدهیهای احتمالی

۲۲. در استاندارد حسابداری ۴ ذفایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی، بدهیهای احتمالی به شرح زیر تعریف شده است:

الف. تعهدی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که بطور کامل در کنترل واحد تجاری نیست، تأیید خواهد شد؛ یا

ب. تعهدی فعلی است 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 حسابداری ۴ 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 به‌گونه‌ای قابل اتکا، قابل اندازه‌گیری است. بنابراین، برخلاف استاندارد حسابداری ۴، 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 ۵۵، رهنمود حسابداری این بدهیهای احتمالی را پس از تحصیل تعیین می‌کند.

استثنا از هر دو اصل 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 حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد، شناسایی و اندازه‌گیری کند.

۲۵. واحد تحصیل کننده باید آثار مالیاتی بالقوه تفاوت های موقتی و اقلام انتقالی واحد تحصیل شده را که در تاریخ تحصیل وجود دارد یا در نتیجه تحصیل به وجود آمده است، طبق استاندارد حسابداری ۳۵ به حساب منظور کند.

مزایای کارکنان

۲۶. واحد تحصیل کننده باید بدهی (یا در صورت وجود، دارایی) مربوط به توافقیهای مزایای کارکنان واحد تحصیل شده را طبق استاندارد حسابداری ۳۳ مزایای بازنشستگی کارکنان شناسایی و اندازه گیری کند.

داراییهای جبرانی

۲۷. در ترکیبهای تجاری، فروشنده ممکن است بطور قراردادی، نتایج رویداد احتمالی یا نامطمئن مرتبط با تمام یا بخشی از دارایی یا بدهی خاصی را برای واحد تحصیل کننده 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 تحصیل کننده جبران کند؛ به عبارتی دیگر، فروشنده تضمین می کند که بدهی واحد تحصیل کننده، از مبلغ معینی بیشتر نخواهد شد. در نتیجه، واحد تحصیل کننده دارایی جبرانی به دست می آورد. واحد تحصیل کننده باید در همان زمانی که اقلام قابل جبران را شناسایی می کند، دارایی جبرانی را شناسایی کند و بر همان مبنایی که اقلام قابل جبران اندازه گیری می شوند، دارایی جبرانی را اندازه گیری 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 اندازه گیری شده است، واحد تحصیل کننده باید دارایی جبرانی را در تاریخ تحصیل شناسایی کند و به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه گیری نماید. برای دارایی جبرانی اندازه گیری شده به ارزش منصفانه، آثار عدم اطمینان جریانهای نقدی آتی، به دلیل ملاحظات مربوط به قابلیت وصول، در اندازه گیری ارزش منصفانه در نظر گرفته می شود 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 یک دارایی یا یک بدهی باشد که از اصول شناخت یا اندازه گیری 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 گونه ای قابل اتکا، قابل اندازه گیری نبوده است. همچنین، جبران خسارت ممکن

استاندارد حسابداری ۳۸

ترکیبهای تجاری

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، اندازه گیری شده است. در چنین شرایطی، دارایی جبرانی باید با استفاده از مفروضاتی یکسان با مفروضات مورد استفاده در اندازه گیری اقلام قابل جبران، که مشمول ارزیابی مدیریت از قابلیت وصول دارایی جبرانی و محدودیت قراردادی مربوط به مبالغ قابل جبران است، شناسایی و اندازه گیری شود. رهنمود مربوط به حسابداری دارایی جبرانی پس از تحصیل، در بند ۵۶ ارائه می شود.

استثنا از اصل اندازه گیری

حقوق باز تحصیل شده

۲۹. واحد تحصیل کننده باید ارزش حقوق باز تحصیل شده را که به عنوان دارایی نامشهود شناسایی شده است، بر مبنای دوره قراردادی باقیمانده از قرارداد مرتبط، صرف نظر از اینکه فعالان بازار برای تعیین ارزش منصفانه قرارداد به تمدید بالقوه آن توجه می کنند یا خیر، اندازه گیری کند. رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بندهای ب ۳۵ و ب ۳۶ ارائه می شود.

داراییهای نگهداری شده برای فروش

۳۰. واحد تحصیل کننده باید دارایی غیر جاری تحصیل شده (یا مجموعه واحد) را که طبق استاندارد حسابداری ۳۱ داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده، در تاریخ تحصیل به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی کرده است، طبق بندهای ۱۶ تا ۱۹ همان استاندارد، به خالص ارزش فروش اندازه گیری کند.

شناخت و اندازه گیری سرقتی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت

۳۱. واحد تحصیل کننده باید سرقتی را در تاریخ تحصیل و با اندازه گیری مازاد (الف) بر (ب)، شناسایی کند:

الف. حاصل جمع:

۱. مابه ازای انتقال یافته اندازه گیری شده طبق این استاندارد که معمولاً ارزش منصفانه در

تاریخ تحصیل را الزامی می کند (به بند ۳۶ مراجعه شود).

۲. مبلغ هر گونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده که طبق این استاندارد

اندازه گیری می شود؛ و

۳. در ترکیب تجاری مرحله ای (به بندهای ۴۰ و ۴۱ مراجعه شود)، ارزش منصفانه منافع

مالکانه قبلی واحد تحصیل کننده 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 اندازه گیری می شود.

۳۲. در یک ترکیب تجاری که واحد تحصیل کننده و واحد تحصیل شده (یا مالکان قبلی آن)، تنها منافع مالکانه را مبادله می کنند، ممکن است ارزش منصفانه منافع مالکانه واحد تحصیل شده در تاریخ تحصیل نسبت به ارزش منصفانه منافع مالکانه واحد تحصیل کننده در تاریخ تحصیل، به گونه ای قابل اتکاتر قابل اندازه گیری باشد. در این صورت، واحد تحصیل کننده باید مبلغ سرقفلی را با استفاده از ارزش منصفانه منافع مالکانه واحد تحصیل شده در تاریخ تحصیل، به جای ارزش منصفانه منافع مالکانه انتقال یافته در تاریخ تحصیل، تعیین کند. برای تعیین مبلغ سرقفلی در ترکیب تجاری که در آن مابه ازایی منتقل نمی شود، واحد تحصیل کننده باید از ارزش منصفانه منافع واحد تحصیل کننده در واحد تحصیل شده در تاریخ تحصیل، به جای ارزش منصفانه مابه ازای انتقال یافته در تاریخ تحصیل استفاده کند (بند ۳۱(الف)(۱)). رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بندهای ب ۴۶ تا ب ۴۹، ارائه می شود.

خریدهای زیر قیمت

۳۳. برخی مواقع، ممکن است واحد تحصیل کننده خرید زیر قیمت انجام دهد، که نوعی ترکیب تجاری است که در آن مبلغ مندرج در بند ۳۱(ب) بیشتر از مجموع مبالغ مشخص شده در بند ۳۱(الف) می باشد. اگر پس از بکارگیری الزامات بند ۳۵، آن مبلغ مازاد، باقی مانده باشد، واحد تحصیل کننده باید در تاریخ تحصیل، سود حاصل را در صورت سود و زیان شناسایی کند. این سود باید به واحد تحصیل کننده منتسب شود.

۳۴. 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، استثنا از شناخت یا اندازه گیری اقلام خاص مطرح در بندهای ۲۲ تا ۳۰ نیز ممکن است منجر به شناخت سود (یا تغییر در مبلغ سود شناسایی شده) حاصل از خرید زیر قیمت شود.

۳۵. قبل از شناسایی سود حاصل از خرید زیر قیمت، واحد تحصیل کننده باید مجدداً بررسی کند که آیا تمام داراییهای تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده، به درستی تشخیص داده شده اند یا خیر و باید هرگونه دارایی یا بدهی دیگری که در آن بررسی مشخص می شود را شناسایی نماید. سپس، واحد

تحصیل کننده باید شیوه های مورد استفاده در اندازه گیری مبالغی که طبق این استاندارد شناخت آنها در تاریخ تحصیل الزامی است را برای تمام موارد زیر بررسی کند:

الف. داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده؛

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

پ. در یک ترکیب تجاری مرحله ای، منافع مالکانه قبلی واحد تحصیل کننده در واحد تحصیل شده؛ و

ت. مابه ازای انتقال یافته.

هدف این بررسی، حصول اطمینان از این است که اندازه گیریها، ارزش تمام اطلاعات در دسترس در تاریخ تحصیل را بطور مناسب منعکس می کند.

مابه ازای انتقال یافته

۳۶. مابه ازای انتقال یافته در ترکیب تجاری باید به ارزش منصفانه اندازه گیری شود. ارزش منصفانه مابه ازای انتقال یافته، باید بر اساس مجموع ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل برای داراییهای انتقال یافته توسط واحد تحصیل کننده، بدهیهای تحمل شده توسط واحد تحصیل کننده به مالکان قبلی واحد تحصیل شده و منافع مالکانه منتشر شده توسط واحد تحصیل کننده محاسبه شود. مثالهایی از انواع بالقوه مابه ازای، شامل نقد، سایر داراییها، فعالیت تجاری یا واحد تجاری فرعی واحد تحصیل کننده، مابه ازای احتمالی، ابزارهای مالکانه عادی یا ممتاز، اختیارات معامله، امتیازهای خرید سهام و حقوق اعضای واحدهای تجاری اشتراکی است.

۳۷. مابه ازای انتقال یافته می تواند شامل داراییها یا بدهیهای واحد تحصیل کننده باشد که مبلغ دفتری آنها متفاوت از ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل است (برای مثال، داراییهای غیر پولی یا فعالیت تجاری واحد تحصیل کننده). در این صورت، واحد تحصیل کننده باید داراییها یا بدهیهای انتقال یافته را به ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل، تجدید اندازه گیری و سود یا زیان حاصل را، در صورت وجود، در صورت سود و زیان شناسایی کند. با وجود این، برخی مواقع، داراییها یا بدهیهای انتقال یافته، پس از ترکیب تجاری، در واحد تجاری ترکیب شده باقی می ماند (برای مثال، به این دلیل که داراییها یا بدهیها، به جای مالکان قبلی به واحد تحصیل شده انتقال می یابند) و در نتیجه، واحد تحصیل کننده کنترل آنها را حفظ می کند. در این شرایط، واحد تحصیل کننده باید

استاندارد حسابداری ۳۸

ترکیبهای تجاری

داراییها و بدهیهای مزبور را به مبلغ دفتری بلافاصله قبل از تاریخ تحصیل، اندازه گیری کند و نباید سود یا زیان مربوط به داراییها یا بدهیهای تحت کنترل خود قبل و بعد از ترکیب تجاری را در صورت سود و زیان شناسایی نماید.

مابه‌ازای احتمالی

۳۸. مابه‌ازایی که واحد تحصیل کننده در مبادله با واحد تحصیل شده انتقال می‌دهد، شامل هرگونه دارایی یا بدهی ناشی از توافق مابه‌ازای احتمالی است (به بند ۳۶ مراجعه شود). واحد تحصیل کننده باید ارزش منصفانه مابه‌ازای احتمالی در تاریخ تحصیل را به عنوان بخشی از مابه‌ازای انتقال یافته در مبادله با واحد تحصیل شده شناسایی کند.

۳۹. در صورتی که تعهد پرداخت مابه‌ازای احتمالی تعریف ابزار مالی را احراز کند، واحد تحصیل کننده باید بر مبنای تعاریف ابزار مالکانه و بدهی مالی مندرج در بند ۷ استاندارد حسابداری ۳۶ ابزارهای مالی: ارائه، تعهد مزبور را به عنوان ابزار مالکانه یا بدهی مالی طبقه‌بندی نماید. در صورت تحقق شرایطی خاص، واحد تحصیل کننده باید حق برگشت مابه‌ازای انتقال یافته قبلی را به عنوان دارایی طبقه‌بندی کند. رهنمود مربوط به حسابداری مابه‌ازای احتمالی پس از تحصیل، در بند ۵۷ ارائه می‌شود.

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

ترکیب تجاری مرحله‌ای

۴۰. برخی مواقع، واحد تحصیل کننده کنترل واحد تحصیل شده‌ای را به دست می‌آورد که قبل از تاریخ تحصیل، در آن واحد تحصیل شده منافع مالکانه داشته است. برای مثال، در ۲۹ اسفند سال ۱۳۸۱، 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.

۴۱. در ترکیب تجاری مرحله‌ای، واحد تحصیل کننده باید منافع مالکانه نگهداری شده قبلی خود در واحد تحصیل شده را به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، تجدید اندازه‌گیری و سود یا زیان حاصل را، در صورت وجود، در صورت سود و زیان شناسایی کند. در دوره‌های گزارشگری قبل، واحد تحصیل کننده ممکن است تغییر در ارزش منافع مالکانه خود در واحد تحصیل شده را در

سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی کرده باشد. در این صورت، مبلغی که در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می شود باید بر همان مبنایی شناسایی شود که با فرض واگذاری مستقیم منافع مالکانه نگهداری شده قبلی توسط واحد تحصیل کننده، الزامی می شد.

ترکیب تجاری بدون انتقال مابه‌ازا

۴۲. برخی مواقع، واحد تحصیل کننده، کنترل واحد تحصیل شده را بدون انتقال مابه‌ازا به دست می آورد. در چنین ترکیبهایی، روش حسابداری تحصیل برای ترکیب تجاری بکار می رود. این شرایط، شامل موارد زیر است:

الف. واحد تحصیل شده تعداد کافی از سهام خود را به منظور کسب کنترل توسط سرمایه گذار فعلی (واحد تحصیل کننده) بازخريد می کند.

ب. حق وتوی اقلیت، که پیش از این مانع کنترل واحد تحصیل شده توسط واحد تحصیل کننده دارای حق رأی اکثریت می شد، لغو شده باشد.

پ. واحد تحصیل کننده و واحد تحصیل شده، توافق کرده باشند که فعالیت های تجاری خود را تنها از طریق قرارداد ترکیب کنند. واحد تحصیل کننده در قبال کنترل واحد تحصیل شده مابه‌ازایی منتقل نمی کند و در تاریخ تحصیل یا قبل از آن، هیچ گونه منافع مالکانه‌ای در واحد تحصیل شده ندارد.

۴۳. در یک ترکیب تجاری که تنها از طریق قرارداد ایجاد شده است، واحد تحصیل کننده باید مبلغ خالص دارایی های واحد تحصیل شده را که طبق این استاندارد شناسایی می شود، به مالکان واحد تحصیل شده تخصیص دهد. به عبارت دیگر، منافع مالکانه در واحد تحصیل شده که در اختیار اشخاصی غیر از واحد تحصیل کننده است، در صورتهای مالی پس از ترکیب واحد تحصیل کننده، منافع فاقد حق کنترل محسوب می شود؛ حتی اگر نتیجه این باشد که تمام منافع مالکانه در واحد تحصیل شده، قابل تخصیص به منافع فاقد حق کنترل باشد.

دوره اندازه گیری

۴۴. اگر حسابداری اولیه برای ترکیب تجاری، در پایان دوره گزارشگری که ترکیب در آن واقع می شود کامل نشده باشد، واحد تحصیل کننده باید برای اقلامی که حسابداری آنها کامل نیست، مبالغ غیرقطعی را در صورتهای مالی افشا کند. در دوره اندازه گیری، واحد تحصیل کننده 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، اندازه گیری مبالغ شناسایی شده در آن تاریخ، تحت تأثیر قرار می گرفت. در دوره اندازه گیری، واحد تحصیل کننده 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 می شد. به محض اینکه واحد تحصیل کننده، به اطلاعاتی درباره واقعیتهای و شرایط موجود در تاریخ تحصیل دست یابد یا به این نتیجه برسد که اطلاعات بیشتر قابل دستیابی نیست، دوره اندازه گیری به پایان می رسد. با وجود این، دوره اندازه گیری نباید فراتر از یک سال از تاریخ تحصیل باشد.

۴۵. دوره اندازه گیری، دوره پس از تاریخ تحصیل است که واحد تحصیل کننده ممکن است در آن دوره، مبالغ غیرقطعی شناسایی شده برای ترکیب تجاری را تعدیل کند. دوره اندازه گیری، برای واحد تحصیل کننده زمان معقولی جهت کسب اطلاعات ضروری برای تشخیص و اندازه گیری موارد زیر در تاریخ تحصیل، طبق الزامات این استاندارد فراهم می آورد:

الف. داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده و منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده؛

ب. مابه ازای انتقال یافته در قبال واحد تحصیل شده (یا سایر مبالغ مورد استفاده در اندازه گیری سرقفلی)؛

پ. در ترکیب تجاری مرحله ای، منافع مالکانه نگهداری شده قبلی واحد تحصیل کننده در واحد تحصیل شده؛ و

ت. سرقفلی یا سود ناشی از خرید زیر قیمت.

۴۶. واحد تحصیل کننده در تعیین اینکه اطلاعات کسب شده 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 تحصیل کننده برای ارائه دلیل مشخص جهت تغییر در مبالغ غیرقطعی است. احتمال اینکه اطلاعات کسب شده در مدت کوتاهی پس از تاریخ تحصیل، نسبت به اطلاعات کسب شده 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 ملاحظه ای متفاوت از ارزش منصفانه غیرقطعی اندازه گیری شده

در آن تاریخ است، احتمالاً نشان‌دهنده خطایی در مبلغ غیرقطعی است، مگر اینکه بتوان رویدادی را تشخیص داد که منجر به تغییر ارزش منصفانه دارایی شده باشد.

۴۷. 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.

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

۴۹. پس از پایان دوره اندازه‌گیری، واحد تحصیل‌کننده باید تنها به منظور اصلاح اشتباهات طبق استاندارد حسابداری ۳۴ (ویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات، در حسابداری ترکیب تجاری تجدیدنظر کند).

تعیین اجزای معامله ترکیب تجاری

۵۰. واحد تحصیل‌کننده و واحد تحصیل‌شده، ممکن است پیش از شروع مذاکرات مربوط به ترکیب تجاری، روابط قبلی یا توافق دیگری با یکدیگر داشته باشند یا در طول مذاکرات، به توافقی جدا از ترکیب تجاری دست یابند. در هریک از این وضعیتها، واحد تحصیل‌کننده باید هرگونه مبلغی که بخشی از مبلغ مبادله‌شده بین واحد تحصیل‌کننده و واحد تحصیل‌شده (یا مالکان قبلی آن) در ترکیب تجاری نمی‌باشد، یعنی 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

استاندارد حسابداری ۳۸

ترکیبهای تجاری

تحصیل شده و داراییهای تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در ازای واحد تحصیل شده را شناسایی کند. معاملات جداگانه باید طبق استانداردهای حسابداری مربوط به حساب منظور شود.

۵۱. معامله‌ای که قبل از ترکیب، توسط واحد تحصیل کننده یا از طرف آن یا اساساً در جهت منافع واحد تحصیل کننده یا واحد تجاری ترکیب شده، و نه اساساً در جهت منافع واحد تحصیل شده (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 تحصیل کننده و واحد تحصیل شده را تسویه می‌کند؛

ب. معامله‌ای که منجر به پرداخت حقوق و مزایا به کارکنان یا مالکان قبلی واحد تحصیل شده، بابت خدمات آتی می‌شود؛ و

پ. معامله‌ای که منجر به جبران مخارج مرتبط با تحصیل واحد تحصیل کننده، توسط واحد تحصیل شده یا مالکان قبلی آن می‌شود.

رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بندهای ب ۵۰ تا ب ۵۵ ارائه می‌شود.

مخارج مرتبط با تحصیل

۵۲. مخارج مرتبط با تحصیل، مخارجی است که واحد تحصیل کننده 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 درون سازمانی، و مخارج ثبت و انتشار اوراق بدهی و اوراق مالکانه است. واحد تحصیل کننده باید مخارج مرتبط با تحصیل را در دوره تحمل مخارج و دریافت خدمات، به عنوان هزینه به حساب منظور کند؛ به استثنای مخارج انتشار اوراق بدهی یا اوراق مالکانه که باید طبق استاندارد حسابداری ۳۶ شناسایی شود.

اندازه‌گیری و حسابداری پس از تحصیل

۵۳. بطور کلی، واحد تحصیل کننده باید داراییهای تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده یا تحمل شده و ابزارهای مالکانه منتشر شده در ترکیب تجاری را پس از تحصیل، طبق سایر استانداردهای حسابداری مربوط برای آن اقلام، با توجه به ماهیت آنها، اندازه‌گیری و به حساب منظور کند. با این وجود، این استاندارد برای داراییهای تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده یا تحمل شده و ابزارهای مالکانه منتشر شده در یک

ترکیب تجاری که در زیر به آنها اشاره شده است، رهنمود اندازه گیری و حسابداری پس از تحصیل را ارائه می کند:

الف. حقوق بازتحویل شده؛

ب. بدهیهای احتمالی شناسایی شده در تاریخ تحصیل؛

پ. داراییهای جبرانی؛ و

ت. مابه ازای احتمالی.

رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بند ب ۵۶ ارائه می شود.

حقوق بازتحویل شده

۵۴. حقوق بازتحویل شده که به عنوان دارایی نامشهود شناسایی می شود، باید در دوره قراردادی باقیمانده از قرارداد که این حقوق اعطا شده است، مستهلک شود. واحد تحصیل کننده در صورتی که بعداً حقوق بازتحویل شده را به شخص ثالث بفروشد، باید مبلغ دفتری دارایی نامشهود را در تعیین سود یا زیان فروش لحاظ کند.

بدهیهای احتمالی

۵۵. پس از شناخت اولیه و تا زمان تسویه، فسخ یا انقضای بدهی، واحد تحصیل کننده باید بدهی احتمالی شناسایی شده در ترکیب تجاری را به مبلغی که طبق استاندارد حسابداری ۴ قابل شناسایی است، اندازه گیری کند.

داراییهای جبرانی

۵۶. در پایان هر دوره گزارشگری بعدی، واحد تحصیل کننده باید دارایی جبرانی شناسایی شده در تاریخ تحصیل را بر همان مبنای دارایی یا بدهی قابل جبران، با در نظر گرفتن محدودیتهای قراردادی مربوط به مبلغ آن، اندازه گیری کند و برای دارایی جبرانی که بعداً به ارزش منصفانه اندازه گیری نمی شود، ارزیابی مدیریت از قابلیت وصول دارایی جبرانی، مبنای اندازه گیری باشد. واحد تحصیل کننده باید دارایی جبرانی را تنها زمانی قطع شناخت کند که دارایی را دریافت کرده باشد، آن را فروخته باشد یا به طریقی دیگر، حق نسبت به آن را از دست داده باشد.

مابه‌ازای احتمالی

۵۷. برخی تغییرات در ارزش منصفانه مابه‌ازای احتمالی که واحد تحصیل‌کننده پس از تاریخ تحصیل شناسایی می‌کند، ممکن است در نتیجه اطلاعات بیشتری باشد که واحد تحصیل‌کننده پس از آن تاریخ، درباره واقعیتهای و شرایط موجود در تاریخ تحصیل به دست می‌آورد. طبق بندهای ۴۴ تا ۴۸، 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 تعیین‌شده برای سهام یا دستیابی به نقطه عطف پروژه تحقیق و توسعه، تعدیلات دوره اندازه‌گیری محسوب نمی‌شود. واحد تحصیل‌کننده باید تغییرات در ارزش منصفانه مابه‌ازای احتمالی را که تعدیلات دوره اندازه‌گیری نیست، به شرح زیر به حساب منظور کند:

- الف. مابه‌ازای احتمالی طبقه‌بندی‌شده به عنوان حقوق مالکانه، نباید تجدید اندازه‌گیری شود و تسویه بعدی آن باید در حقوق مالکانه منظور شود.
- ب. سایر مابه‌ازاهای احتمالی باید در هر تاریخ گزارشگری، به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شوند.

افشا

۵۸. 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. پس از پایان دوره گزارشگری، اما قبل از تأیید صورتهای مالی برای انتشار.
۵۹. برای دستیابی به هدف مندرج در بند ۵۸، واحد تحصیل‌کننده باید اطلاعات مشخص‌شده در بندهای ب ۵۷ تا ب ۵۹ را افشا کند.
۶۰. واحد تحصیل‌کننده باید اطلاعاتی افشا کند که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند آثار مالی تعدیلات شناسایی‌شده در دوره گزارشگری جاری را که به ترکیبهای تجاری واقع‌شده طی دوره و دوره‌های گزارشگری قبل مربوط می‌شود، ارزیابی کنند.
۶۱. برای دستیابی به هدف مندرج در بند ۶۰، واحد تحصیل‌کننده باید اطلاعات مشخص‌شده در بند ب ۶۰ را افشا کند.



استاندارد حسابداری ۳۸ ترکیبهای تجاری

۶۲. اگر موارد افشای مندرج در این استاندارد و سایر استانداردهای حسابداری، اهداف تعیین شده در بندهای ۵۸ و ۶۰ را تأمین نکند، واحد تحصیل کننده باید اطلاعات ضروری بیشتر برای دستیابی به آن اهداف را افشا کند.

کنارگذاری استاندارد حسابداری ۱۹ (۱۳۸۴)

۶۳. این استاندارد، جایگزین استاندارد حسابداری ۱۹ ترکیبهای تجاری (تجدید نظر شده ۱۳۸۴) می شود.

تاریخ اجرا

۶۴. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۴۰۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

۶۵. به استثنای الزام بند ب ۵۶ (الف) این استاندارد که سرقتی را به مبلغ شناسایی شده در تاریخ تحصیل پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته اندازه گیری می کند، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیبهای تجاری (ویرایش ۲۰۱۸) نیز رعایت می شود. طبق استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۳، سرقتی به مبلغ شناسایی شده در تاریخ تحصیل پس از کسر کاهش ارزش انباشته اندازه گیری می شود.

پیوست الف

اصطلاحات تعریف شده

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد مسابرداری است.

وامد تمصیل شده فعالیت یا فعالیت‌های تجاری که وامد تمصیل‌کننده، در ترکیب تجاری کنترل آن را به دست می‌آورد.

وامد تمصیل‌کننده واحد تجاری که کنترل وامد تمصیل‌شده را به دست می‌آورد.

تاریخ تمصیل تاریخی که وامد تمصیل‌کننده، کنترل وامد تمصیل‌شده را به دست می‌آورد.

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

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

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

منافع مالکانه در این استاندارد، منافع مالکانه در سطح وسیعی مورد استفاده قرار گرفته است که معنای آن، منافع مالکیت در واحدهای تجاری تحت مالکیت سرمایه‌گذاران و منافع مالک، اعضا یا مشارکت‌کنندگان واحدهای تجاری اشتراکی می‌باشد.



استاندارد حسابداری ۳۸

ترکیبهای تجاری

ارزش منصفانه ارزش منصفانه قیمتی است که برای فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله ای متعارف بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه گیری قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود.

سرقتی 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 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، تعاونیهای اعتباری و شرکتهای 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 نیست.

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 اشتراکی است.

پیوست ب

رهنمود بکارگیری

این پیوست، بفش بدانشدنی این استاندارد مسابرداری 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 توافقیهای قراردادی، به صورت جمعی قدرت راهبری سیاستهای مالی و عملیاتی آن 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 توافقیهای 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 حسابداری نباشد. بنابراین، تهیه صورتهای مالی تلفیقی طبق استانداردهای حسابداری برای این واحدها الزامی نیست.

ب ۴. میزان منافع فاقد حق کنترل در هر یک از واحدهای تجاری ترکیبشونده، قبل و بعد از ترکیب تجاری، در تعیین اینکه ترکیب شامل واحدهای تجاری تحت کنترل 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 نیست.

تشخیص ترکیب تجاری (بکارگیری بند ۴)

ب۵. این استاندارد ترکیب تجاری را به عنوان معامله یا رویداد دیگری تعریف می کند که در آن، واحد تحصیل کننده کنترل یک یا چند فعالیت تجاری را به دست می آورد. واحد تحصیل کننده ممکن است کنترل واحد تحصیل شده را به روشهای مختلف به دست آورد، برای مثال:

الف. از طریق انتقال نقد، معادلهای نقد یا داراییهای دیگر (شامل خالص داراییهای تشکیل دهنده 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 ۴۲ مراجعه شود).

ب۶. 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 تحصیل کننده تبدیل شوند یا خالص داراییهای یک یا چند فعالیت تجاری، بطور قانونی در واحد تحصیل کننده ادغام شود؛

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

پ. تمام واحدهای ترکیب شونده، 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 یکپارچه سازی نامیده می‌شود)؛ و

ت. گروهی از مالکان قبلی یکی از واحدهای ترکیب شونده، کنترل واحد ترکیب شده را به دست آورند.

تعریف فعالیت تجاری (بکارگیری بند ۴)

ب ۷. فعالیت تجاری متشکل از ورودیها و فرایندهای بکار گرفته شده 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. ورودی: 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 داده 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 گرفته شده برای ایجاد خروجی محسوب نمی‌شوند).

پ. خروجی: نتیجه ورودیها و فرایندهای بکار گرفته شده 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 فعالیتها 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 گرفته شده 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 (فعالیتها) واحد تجاری، شامل میزان توسعه واحد تجاری، متفاوت است. فعالیتها تجاری موجود، اغلب دارای انواع متفاوتی ورودی، فرایند و خروجی هستند، در حالی که فعالیتها تجاری جدید، اغلب ورودیها و فرایندهای کم و گاهی تنها یک خروجی (محصول) دارند. تقریباً تمام فعالیتها تجاری دارای بدهی نیز هستند، اما ضرورتی ندارد که یک فعالیت تجاری حتماً دارای بدهی باشد.

ب ۱۰. ممکن است یک مجموعه یکپارچه از فعالیتها و داراییها، در مرحله توسعه دارای خروجی نباشد. در صورتی که خروجی وجود نداشته باشد، واحد تحصیل کننده 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 نمی شود:

الف. آیا فعالیتها اصلی برنامه ریزی شده را آغاز کرده است؟

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

پ. آیا به دنبال برنامه ریزی برای تولید خروجیها می باشد؟ و

ت. آیا دسترسی به مشتریانی که خروجیها را خریداری خواهند کرد، امکانپذیر است؟

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

ب ۱۱. تعیین اینکه مجموعه معینی از داراییها و فعالیتها، فعالیت تجاری محسوب می شود یا خیر، باید مبتنی بر این باشد که آیا این مجموعه یکپارچه، این قابلیت را دارد که به عنوان فعالیت تجاری، توسط فعالان بازار هدایت و مدیریت شود یا خیر. بنابراین، در ارزیابی اینکه مجموعه ای معین، فعالیت تجاری محسوب می شود یا خیر، این موضوع که فروشنده مجموعه را به عنوان یک فعالیت تجاری اداره کرده است یا اینکه واحد تحصیل کننده تمایل به اداره مجموعه به عنوان یک فعالیت تجاری دارد، مربوط نیست.

ب ۱۲. 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. با وجود این، ضرورت ندارد که فعالیت تجاری دارای سرقفلی باشد.

تشخیص واحد تحصیل کننده (بکارگیری بندهای ۷ و ۸)

ب۱۳. رهنمود مندرج در استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸)، باید برای تشخیص واحد تحصیل کننده، یعنی واحد تجاری که کنترل واحد تحصیل شده را به دست می آورد، بکار گرفته شود. در صورتی که ترکیب تجاری واقع شده باشد اما بکارگیری رهنمود مندرج در استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸) به روشنی مشخص نکند که کدام یک از واحدهای ترکیب شونده، واحد تحصیل کننده است، باید عوامل مندرج در بندهای ب۱۴ تا ب۱۸، 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 می شود، واحد تحصیل کننده معمولاً واحد تجاری است که نقد یا سایر داراییها را انتقال می دهد یا متحمل بدهی می شود.

ب۱۵. در یک ترکیب تجاری که اساساً از طریق مبادله منافع مالکانه انجام می شود، واحد تحصیل کننده معمولاً واحد تجاری است که منافع مالکانه منتشر می کند. با وجود این، در برخی ترکیبهای تجاری که معمولاً "تحصیل معکوس" نامیده می شود، واحد تجاری ناشر، واحد تحصیل شده است. بندهای ب۱۹ تا ب۲۷، رهنمودهای مربوط به حسابداری تحصیل معکوس را ارائه می کند. 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 شونده ای است که مالکان آن به عنوان یک گروه، بیشترین بخش از حق رأی در واحد ترکیب شده را حفظ یا دریافت می کنند. در تعیین اینکه کدام گروه از مالکان، بیشترین حق رأی را حفظ یا دریافت می کند، واحد تجاری باید وجود هرگونه مورد غیرعادی یا خاص درباره توافقه های 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 ملاحظه ای نداشته باشند - واحد تحصیل کننده معمولاً واحد ترکیب شونده ای است که مالک یا گروه سازمان یافته مالکان آن، دارای بیشترین حق رأی اقلیت در واحد ترکیب شده هستند.

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

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

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

ب۱۶. واحد تحصیل‌کننده معمولاً واحد ترکیب‌شونده‌ای است که اندازه نسبی آن (که برای مثال، بر حسب داراییها، درآمدها یا سود اندازه‌گیری می‌شود) به میزان قابل ملاحظه‌ای بیشتر از واحد یا واحدهای ترکیب‌شونده دیگر است.

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

ب۱۸. واحد تجاری جدید تشکیل‌شده در نتیجه ترکیب تجاری، لزوماً واحد تحصیل‌کننده نیست. اگر واحد تجاری جدید برای انجام ترکیب تجاری، منافع مالکانه منتشر کند، یکی از واحدهای ترکیب‌شونده که قبل از ترکیب تجاری وجود داشته است، باید با بکارگیری رهنمود مندرج در بندهای ب۱۳ تا ب۱۷، به عنوان واحد تحصیل‌کننده در نظر گرفته شود. در مقابل، واحد تجاری جدید که نقد یا سایر داراییها را به عنوان مابه‌ازا منتقل می‌کند یا متحمل بدهی می‌شود، ممکن است واحد تحصیل‌کننده باشد.

تحصیل معکوس

ب۱۹. تحصیل معکوس زمانی واقع می‌شود که واحد تجاری ناشر اوراق بهادار (واحد تحصیل‌کننده قانونی)، از نظر حسابداری و بر مبنای رهنمود مندرج در بندهای ب۱۳ تا ب۱۸، 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 می شود که یک واحد تجاری که سهامی عام نیست، در نظر دارد به واحد تجاری سهامی عام تبدیل شود اما تمایلی به ثبت سهام در بورس اوراق بهادار ندارد. بدین منظور، واحد تجاری که سهامی عام نیست، ترتیبی اتخاذ می کند 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 تمصیل کننده قانونی محسوب می شود زیرا حقوق مالکانه خود را منتشر کرده است و واحد تجاری که سهامی عام نیست، واحد تمصیل شده قانونی محسوب می شود زیرا حقوق مالکانه آن تحصیل شده است. با وجود این، بکارگیری رهنمود مندرج در بندهای ب۱۳ تا ب۱۸، منجر به تشخیص موارد زیر می شود:

الف. از نظر حسابداری، واحد تجاری سهامی عام به عنوان واحد تمصیل شده تلقی می شود (واحد تحصیل شده حسابداری)؛ و

ب. از نظر حسابداری، واحد تجاری که سهامی عام نیست، به عنوان واحد تمصیل کننده تلقی می شود (واحد تحصیل کننده حسابداری).

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

اندازه گیری مابه ازای انتقال یافته

ب۲۰. در تحصیل معکوس، واحد تحصیل کننده حسابداری معمولاً در قبال واحد تحصیل شده، مابه ازایی منتشر نمی کند. در مقابل، واحد تحصیل شده حسابداری، معمولاً سهام خود را برای مالکان واحد تحصیل کننده حسابداری منتشر می کند. به این ترتیب، ارزش منصفانه مابه ازای انتقال یافته توسط واحد تحصیل کننده حسابداری در تاریخ تحصیل در ازای منافع آن در واحد تحصیل شده حسابداری، مبتنی بر تعداد سهامی است که واحد تجاری فرعی قانونی ناگزیر بود منتشر کند تا درصد یکسانی از سهام واحد ترکیب شده را که از تحصیل معکوس ایجاد می شود، به مالکان واحد تجاری اصلی قانونی بدهد. ارزش منصفانه تعداد سهام محاسبه شده به این روش، می تواند به عنوان ارزش منصفانه مابه ازای انتقال یافته در ازای واحد تحصیل شده استفاده شود.

تهیه و ارائه صورتهای مالی تلفیقی

ب ۲۱. صورتهای مالی تلفیقی تهیه شده پس از تحصیل معکوس، با نام واحد تجاری اصلی قانونی (واحد تحصیل شده حسابداری) منتشر می شود، اما با یک تعدیل، سرمایه قانونی واحد تحصیل کننده حسابداری به منظور انعکاس سرمایه قانونی واحد تحصیل شده حسابداری، با تسری به گذشته تعدیل می شود و در یادداشتهای توضیحی توصیف می گردد. این تعدیل برای انعکاس سرمایه واحد تجاری اصلی قانونی (واحد تحصیل شده حسابداری) الزامی است. اطلاعات مقایسه ای ارائه شده در این صورتهای مالی تلفیقی نیز با تسری به گذشته تعدیل می شود تا سرمایه قانونی واحد تجاری اصلی قانونی (واحد تحصیل شده حسابداری) را نشان دهد.

ب ۲۲. از آنجا که صورتهای مالی تلفیقی، نشان دهنده ادامه صورتهای مالی واحد تجاری فرعی قانونی، به استثنای ساختار سرمایه آن، است، صورتهای مالی تلفیقی موارد زیر را منعکس می کند:

الف. داراییها و بدهیهای واحد تجاری فرعی قانونی (واحد تحصیل کننده حسابداری) که به مبالغ دفتری قبل از ترکیب، شناسایی و اندازه گیری می شوند.

ب. داراییها و بدهیهای واحد تجاری اصلی قانونی (واحد تحصیل شده حسابداری) که طبق این استاندارد شناسایی و اندازه گیری می شوند.

پ. مانده سود انباشته و سایر مانده های حقوق مالکانه واحد تجاری فرعی قانونی (واحد تحصیل کننده حسابداری) قبل از ترکیب تجاری.

ت. مبلغ شناسایی شده به عنوان منافع مالکانه منتشر شده در صورتهای مالی تلفیقی که با اضافه کردن منافع مالکانه منتشر شده جاری واحد تجاری فرعی قانونی (واحد تحصیل کننده حسابداری) که بلافاصله قبل از ترکیب تجاری موجود بوده است به ارزش منصفانه واحد تجاری اصلی قانونی (واحد تحصیل شده حسابداری) تعیین می شود. با وجود این، ساختار منافع مالکانه (یعنی تعداد و نوع منافع مالکانه منتشر شده)، بازتابی از ساختار حقوق مالکانه واحد تجاری اصلی قانونی (واحد تحصیل شده حسابداری)، شامل منافع مالکانه منتشر شده توسط واحد تجاری اصلی قانونی برای انجام ترکیب می باشد. 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 موافقت نامه تحصیل، تجدید ارائه می شود.

ث. سهم متناسب 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 ب ۲۳ و ب ۲۴ مطرح می شود.

منافع فاقد حق کنترل

ب ۲۳. 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 می شوند. 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 نمی کنند، تنها دارای منفعی در نتایج عملکرد و خالص داراییهای واحد تحصیل شده قانونی هستند، نه در نتایج عملکرد و خالص داراییهای واحد ترکیب شده. برعکس، اگرچه برای مقاصد حسابداری، واحد تحصیل کننده قانونی، واحد تحصیل شده محسوب شود، مالکان واحد تحصیل کننده قانونی، دارای حقوقی در نتایج عملکرد و خالص داراییهای واحد ترکیب شده می باشند.

ب ۲۴. داراییها و بدهیهای واحد تحصیل شده قانونی، در صورتهای مالی تلفیقی، به مبالغ دفتری قبل از ترکیب آنها اندازه گیری و شناسایی می شود (به بند ب ۲۲(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 تحصیلهای دیگر، به ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل اندازه گیری شود.

سود هر سهم

ب ۲۵. همان گونه که در بند ب ۲۲(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.

ب ۲۶. در محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی جاری (محاسبه مخرج کسر سود هر سهم) طی دوره ای که تحصیل معکوس واقع می شود:

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 موافقت نامه 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.

ب ۲۷. پس از تحصیل معکوس، سود پایه هر سهم برای هر دوره مقایسه ای 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 دوره ها است تقسیم بر

ب. میانگین موزون تعداد سهام عادی جاری واحد تحصیل شده قانونی ضرب در نسبت مبادله تعیین شده در موافقت نامه تحصیل.

شناسایی برخی داراییهای تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده (بکارگیری بندهای ۱۱ تا ۱۴)

اجاره های عملیاتی

ب ۲۸. به استثنای موارد الزامی در بندهای ب ۲۹ و ب ۳۰، واحد تحصیل کننده نباید هیچ گونه دارایی یا بدهی در ارتباط با اجاره عملیاتی که در آن، واحد تحصیل شده اجاره کننده است، شناسایی کند.

ب ۲۹. واحد تحصیل کننده باید تعیین کند که آیا شرایط هر اجاره عملیاتی که در آن، واحد تحصیل شده اجاره کننده می باشد، مطلوب است یا نامطلوب. در صورتی که شرایط اجاره عملیاتی در مقایسه با شرایط بازار مطلوب باشد، واحد تحصیل کننده باید دارایی نامشهود شناسایی کند و در صورتی که این شرایط در مقایسه با شرایط بازار نامطلوب باشد، باید بدهی شناسایی کند. در بند ب ۴۲، رهنمود اندازه گیری ارزش منصفانه تاریخ تحصیل داراییهای موضوع اجاره عملیاتی که در آن، واحد تحصیل شده، اجاره دهنده است تعیین می شود.

ب ۳۰. دارایی نامشهود قابل تشخیص، ممکن است مرتبط با یک اجاره عملیاتی باشد که شواهد آن، تمایل فعالان بازار به پرداخت قیمتی برای اجاره است، حتی در مواردی که شرایط اجاره منطبق با شرایط بازار می باشد. برای مثال، اجاره ورودی فرودگاه یا اجاره فضای خرده فروشی در مرکز خرید

عمده فروشی ممکن است راه ورود به بازار یا دستیابی به منافع اقتصادی آتی دیگر باشد، که حائز شرایط شناخت به عنوان دارایی نامشهود قابل تشخیص، برای مثال روابط با مشتریان، است. در این شرایط، واحد تحصیل کننده باید دارایی(های) نامشهود قابل تشخیص را طبق بند ب ۳۱ شناسایی کند.

داراییهای نامشهود

ب ۳۱. واحد تحصیل کننده باید داراییهای نامشهود قابل تشخیص تحصیل شده در ترکیب تجاری را، جدا از سرقفلی، 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 دارایی، قابل انتقال یا قابل تفکیک از واحد تحصیل شده یا سایر حقوق و تعهدات نباشد، قابل تشخیص تلقی می شود، برای مثال:

الف. یک واحد تحصیل شده، طبق یک اجاره عملیاتی که شرایط آن در مقایسه با شرایط بازار، مطلوب است، تأسیسات تولیدی اجاره می کند. شرایط اجاره به صراحت انتقال اجاره (از طریق فروش یا اجاره دست دوم) را منع می کند. میزان مطلوبیت شرایط اجاره در مقایسه با شرایط معاملات فعلی بازار برای قلم یا اقلام یکسان یا مشابه، دارایی نامشهودی است که حائز معیار قراردادی - قانونی برای شناسایی مجزا از سرقفلی است، حتی اگر واحد تحصیل کننده نتواند قرارداد اجاره را بفروشد یا به طریقی دیگر آن را انتقال دهد.

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

پ. یک 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 آتی را دریافت می کند. حق اختراع فناوری و مجوز

استاندارد حسابداری ۳۸

ترکیبهای تجاری

استفاده از آن، معیار قراردادی-قانونی برای شناسایی مجزا از سرقفلی را احراز می‌کند، حتی اگر فروش یا مبادله حق اختراع و مجوز استفاده از آن، جدا از یکدیگر عملی نباشد.

ب۳۳. معیار تفکیک‌پذیری به این معنا است که دارایی نامشهود تحصیل‌شده، این قابلیت را دارد که به صورت انفرادی یا همراه با قرارداد، دارایی قابل تشخیص یا بدهی مربوط، از واحد تحصیل‌شده تفکیک یا جدا شود و به فروش رسد، منتقل شود، مجوز استفاده از آن واگذار گردد، اجاره داده شود یا مبادله گردد. دارایی نامشهودی که واحد تحصیل‌کننده بتواند آن را بفروشد، امتیاز استفاده از آن را واگذار کند یا به طریقی دیگر در قبال دارایی باارزش دیگری مبادله نماید، معیار تفکیک‌پذیری را احراز می‌کند؛ حتی اگر واحد تحصیل‌کننده قصد فروش، اعطای امتیاز استفاده یا مبادله آن را نداشته باشد. دارایی نامشهود تحصیل‌شده در صورتی معیار تفکیک‌پذیری را احراز می‌کند که شواهدی از انجام معاملات مبادله‌ای برای آن نوع دارایی یا دارایی از نوع مشابه وجود داشته باشد، حتی اگر آن معاملات غیرمکرر باشند، صرف‌نظر از اینکه واحد تحصیل‌کننده در آنها مداخله داشته باشد یا خیر. برای مثال، مجوز استفاده از فهرست مشتریان و مشترکین بطور مکرر واگذار می‌شود؛ بنابراین، معیار تفکیک‌پذیری احراز می‌گردد. حتی اگر واحد تحصیل‌شده بر این باور باشد که ویژگیهای فهرست مشتریان آن، متفاوت از دیگر فهرستهای مشتریان است، این موضوع که مجوز استفاده از فهرست مشتریان بطور مکرر واگذار می‌شود، عموماً به این معنی است که فهرست مشتریان تحصیل‌شده، معیار تفکیک‌پذیری را احراز می‌کند. با وجود این، فهرست مشتریان تحصیل‌شده در ترکیب تجاری، در صورتی معیار تفکیک‌پذیری را احراز نمی‌کند که شرط محرمانه بودن یا سایر موافقت‌نامه‌ها، واحد تجاری را از فروش، اجاره یا تبادل اطلاعات مشتریان خود به گونه‌ای دیگر، منع کند.

ب۳۴. دارایی نامشهودی که بطور انفرادی، از واحد تحصیل‌شده یا واحد ترکیب‌شده قابل تفکیک نباشد، در صورتی معیار تفکیک‌پذیری را احراز می‌کند که همراه با قرارداد، دارایی قابل تشخیص یا بدهی مربوط، از واحد تحصیل‌شده 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 می‌کنند. بنابراین، واحد تحصیل‌کننده باید دارایی نامشهود ناشی از رابطه با سپرده‌گذار را جدا از سرقفلی شناسایی کند.

ب. واحد تحصیل‌شده، مالک یک علامت تجاری ثبت‌شده و یک تخصص فنی مستندشده اما ثبت‌نشده 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

غیرقابل 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

ب۳۵. به عنوان بخشی از ترکیب تجاری، واحد تحصیل کننده ممکن است 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. نمونه های چنین حقوقی شامل حق استفاده از نام تجاری واحد تحصیل کننده طبق موافقت نامه فرانسیز یا حق استفاده از فناوری واحد تحصیل کننده طبق مجوز استفاده از فناوری است. حقی که مجدداً تحصیل می شود، دارایی نامشهود قابل تشخیصی است که واحد تحصیل کننده آن را جدا از سرقفلی شناسایی می کند. بند ۲۹، رهنمود اندازه گیری حقوق باز تحصیل شده را ارائه و بند ۵۴، رهنمود حسابداری پس از تحصیل حقوق باز تحصیل شده را ارائه می کند.

ب۳۶. اگر شرایط قرارداد موجب شود حقوق باز تحصیل شده در مقایسه با شرایط معاملات فعلی بازار برای اقلام یکسان یا مشابه مطلوب یا نامطلوب باشد، واحد تحصیل کننده باید سود یا زیان تسویه شناسایی کند. رهنمود اندازه گیری سود یا زیان تسویه، در بند ب۵۲ ارائه می شود.

مجموعه نیروی کار و سایر اقلامی که قابل تشخیص نیستند

ب۳۷. واحد تحصیل کننده، ارزش دارایی نامشهود تحصیل شده ای را که در تاریخ تحصیل قابل تشخیص نیست، در سرقفلی منظور می کند. برای مثال، واحد تحصیل کننده ممکن است ارزشی را به مجموعه نیروی کار موجود منتسب کند. نیروی کار موجود، شامل مجموعه ای از کارکنان فعلی است که به واحد تحصیل کننده اجازه می دهد فعالیت تجاری واحد تحصیل شده را از تاریخ تحصیل ادامه دهد. مجموعه نیروی کار، بیانگر سرمایه فکری نیروی کار ماهر (دانش و تجربه ای (اغلب تخصصی) که کارکنان واحد تحصیل شده به شغل خود انتقال می دهند) نیست. از آنجا که مجموعه نیروی کار، دارایی قابل تشخیص نمی باشد تا جدا از سرقفلی شناسایی شود، هرگونه ارزش منتسب به آن، در سرقفلی منظور می گردد.

استاندارد حسابداری ۳۸

ترکیبهای تجاری

ب ۳۸. همچنین واحد تحصیل کننده، ارزش متناسب به اقلامی که در تاریخ تحصیل واجد شرایط دارایی نیستند را در سرقفلی منظور می کند. برای مثال، واحد تحصیل کننده ممکن است ارزشی را به قراردادهای بالقوه واحد تحصیل شده، که در تاریخ تحصیل با مشتریان جدید احتمالی درباره آنها مذاکره انجام می دهد، متناسب کند. از آنجا که این قراردادهای بالقوه، در تاریخ تحصیل به خودی خود دارایی نیستند، واحد تحصیل کننده آنها را جدا از سرقفلی شناسایی نمی کند. واحد تحصیل کننده نباید بعداً بابت رویدادهایی که پس از تاریخ تحصیل واقع می شود، ارزش این قراردادها را از سرقفلی تجدید طبقه بندی کند. با وجود این، واحد تحصیل کننده باید واقعیتها و شرایط پیرامون رویدادهای واقع شده 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 تحصیل کننده داراییهای نامشهود تحصیل شده در ترکیب تجاری را طبق شرایط مندرج در استاندارد حسابداری ۱۷ به حساب منظور می کند. با وجود این، طبق موارد مطرح شده در بند ۳ استاندارد حسابداری ۱۷، حسابداری برخی داراییهای نامشهود تحصیل شده پس از شناخت اولیه، در سایر استانداردهای حسابداری 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 اندازه گیری ارزش منصفانه دارایی نامشهود ارائه می کنند و نه مفروضات مورد استفاده در اندازه گیری ارزش منصفانه دارایی نامشهود را محدود می نمایند. برای مثال، واحد تحصیل کننده مفروضاتی که فعالان بازار هنگام قیمت گذاری دارایی نامشهود مورد استفاده قرار می دهند، مانند انتظارات نسبت به تمدید قراردادهای آتی در اندازه گیری ارزش منصفانه، را مد نظر قرار می دهند. برای تمدید قراردادهای آتی، احراز معیار قابل تشخیص بودن ضرورت ندارد. (با وجود این، به بند ۲۹ مراجعه شود، که استثنایی بر اصل اندازه گیری ارزش منصفانه حقوق باز تحصیل شده شناسایی شده در ترکیب تجاری، وضع می کند). بندهای ۲۹ و ۳۰ استاندارد حسابداری ۱۷، رهنمودی برای تعیین اینکه داراییهای نامشهود باید با سایر داراییهای نامشهود یا مشهود در یک واحد حساب ترکیب شوند یا خیر، ارائه می کنند.

اندازه گیری ارزش منصفانه برخی داراییهای قابل تشخیص و منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده (بکارگیری بندهای ۱۸ و ۱۹)

داراییهای با جریانهای نقدی نامطمئن (ذخیره ارزشیابی)

ب ۴۱. واحد تحصیل کننده نباید در تاریخ تحصیل برای داراییهای تحصیل شده در ترکیب تجاری که به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه گیری می شوند، ذخیره ارزشیابی جداگانه ای شناسایی کند، زیرا آثار عدم اطمینان نسبت به جریانهای نقدی آتی، در اندازه گیری ارزش منصفانه منظور شده است. برای مثال، از آنجا که این استاندارد واحد تحصیل کننده را ملزم می کند دریافتیهای تحصیل شده، شامل وامها، را به ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل اندازه گیری کند، واحد تحصیل کننده ذخیره ارزشیابی جداگانه ای بابت جریانهای نقدی قراردادی که فرض می شود در آن تاریخ غیر قابل وصول هستند، شناسایی نمی کند.

داراییهای موضوع اجاره های عملیاتی که واحد تحصیل شده، اجاره دهنده است

ب ۴۲. در اندازه گیری ارزش منصفانه تاریخ تحصیل داراییهایی مانند ساختمان یا حق اختراع که موضوع اجاره عملیاتی هستند و در آن، واحد تحصیل شده اجاره دهنده است، واحد تحصیل کننده باید شرایط اجاره را در نظر بگیرد. به عبارت دیگر، صرف نظر از مطلوب بودن یا نبودن شرایط اجاره عملیاتی در مقایسه با شرایط بازار، واحد تحصیل کننده دارایی یا بدهی جداگانه ای شناسایی نمی کند. در صورتی که طبق بند ب ۲۹، واحد تحصیل شده، اجاره کننده باشد باید دارایی یا بدهی شناسایی شود.

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

ب ۴۳. واحد تحصیل کننده ممکن است برای حفظ موقعیت رقابتی یا به دلایل دیگر، قصد استفاده فعال یا بیشترین و بهترین استفاده از دارایی غیر مالی تحصیل شده را نداشته باشد. برای مثال، این مورد زمانی مصداق دارد که واحد تحصیل کننده، دارایی نامشهود تحقیق و توسعه تحصیل شده را به صورت تدافعی و به منظور جلوگیری از استفاده دیگران، مورد استفاده قرار دهد. با وجود این، واحد تحصیل کننده باید ارزش منصفانه دارایی غیر مالی را، طبق مبانی مناسب ارزشیابی، با در نظر گرفتن بیشترین و بهترین استفاده از آن دارایی توسط فعالان بازار، هم در زمان اندازه گیری اولیه و هم هنگام اندازه گیری ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری بابت آزمون کاهش ارزش بعدی، اندازه گیری کند.

منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده

ب ۴۴. طبق این استاندارد، واحد تحصیل کننده مجاز است منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده را به ارزش منصفانه آن در تاریخ تحصیل اندازه گیری کند. برخی مواقع، واحد تحصیل کننده می تواند ارزش منصفانه منافع فاقد حق کنترل (یعنی سهامی که در اختیار واحد تحصیل کننده نیست) را در تاریخ تحصیل، بر مبنای قیمت اعلام شده سهام در بازاری فعال اندازه گیری کند. اما در شرایط دیگر، قیمت اعلام شده سهام در بازار فعال در دسترس نیست. در این شرایط، واحد تحصیل کننده ارزش منصفانه منافع فاقد حق کنترل را با استفاده از سایر تکنیکهای ارزشیابی، اندازه گیری می کند.

ب ۴۵. ارزش منصفانه منافع واحد تحصیل کننده در واحد تحصیل شده و منافع فاقد حق کنترل، بر مبنای هر سهم ممکن است متفاوت باشد. تفاوت اصلی، احتمالاً وجود صرف کنترل در ارزش منصفانه منافع واحد تحصیل کننده در واحد تحصیل شده برای هر سهم، یا برعکس، وجود کسر در ارزش منصفانه منافع فاقد حق کنترل برای هر سهم بابت نبود کنترل است (که کسر منافع فاقد حق کنترل نیز نامیده می شود)، مشروط بر اینکه فعالان بازار، چنین صرف یا کسری را هنگام قیمت گذاری منافع فاقد حق کنترل در نظر بگیرند.

اندازه گیری سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت

اندازه گیری ارزش منصفانه منافع واحد تحصیل کننده در واحد تحصیل شده، در تاریخ تحصیل، با استفاده از تکنیکهای ارزشیابی (بکارگیری بند ۳۲)

ب ۴۶. در یک ترکیب تجاری که بدون انتقال مابه ازای انجام شده است، واحد تحصیل کننده به منظور اندازه گیری سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت، باید ارزش منصفانه منافع خود در واحد تحصیل شده در تاریخ تحصیل را جایگزین ارزش منصفانه مابه ازای انتقال یافته در تاریخ تحصیل، کند (به بندهای ۳۱ تا ۳۳ مراجعه شود).

ملاحظات خاص در بکارگیری روش تحصیل در ترکیب تجاری واحدهای تجاری اشتراکی (بکارگیری بند ۳۲)

ب ۴۷. هرگاه دو واحد تجاری اشتراکی ترکیب شوند، ارزش منصفانه منافع مالکانه یا منافع اعضا در واحد تحصیل شده (یا ارزش منصفانه واحد تحصیل شده) ممکن است به گونه ای قابل اتکاتر از ارزش منصفانه منافع انتقال یافته اعضا توسط واحد تحصیل کننده، قابل اندازه گیری باشد. در این شرایط، بند ۳۲، واحد تحصیل کننده را ملزم می کند مبلغ سرقفلی را با استفاده از ارزش منصفانه منافع مالکانه

واحد تحصیل شده در تاریخ تحصیل، به جای ارزش منصفانه منافع مالکانه واحد تحصیل کننده در تاریخ تحصیل که به عنوان مابه‌ازا انتقال یافته است، تعیین کند. افزون بر این، در ترکیب واحدهای تجاری اشتراکی، واحد تحصیل کننده باید خالص داراییهای واحد تحصیل شده را به عنوان افزایش مستقیم در سرمایه یا حقوق مالکانه مندرج در صورت وضعیت مالی، و نه افزایش در سود انباشته، شناسایی کند، که مطابق با شیوه 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 اشتراکی در نظر می‌گیرند را شامل شود. برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه واحد تجاری اشتراکی ممکن است از روش ارزش فعلی استفاده شود. جریانهای نقدی مورد استفاده به عنوان ورودیهای 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 ۵۰ و ۵۱)

ب۵۰. واحد تحصیل کننده باید عوامل زیر را، که نه مانع‌الجمع هستند و نه به تنهایی تعیین کننده، 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 تحصیل کننده و واحد تحصیل شده و مالکان، اعضای هیئت مدیره و مدیران آنها - و نمایندگان آنها) که وارد معامله یا توافقی خاص می‌شوند، می‌تواند به تشخیص اینکه معامله بخشی از مابه‌ازای انتقال یافته و داراییهای تحصیل شده یا بدهیهای تقبل شده می‌باشد یا خیر، کمک کند. برای مثال، اگر معامله‌ای اساساً با هدف کسب منفعت برای واحد تحصیل کننده یا واحد ترکیب شده به جای کسب منافع توسط واحد تحصیل شده یا مالکان قبلی آن پیش از ترکیب انجام شود، احتمال

کمتری وجود دارد که آن بخش از قیمت معامله که پرداخت می‌شود (و هرگونه دارایی یا بدهی مربوط)، بخشی از معامله واحد تحصیل شده محسوب شود. در نتیجه، واحد تحصیل کننده 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 ترکیب تجاری است یا خیر، کمک کند. برای مثال، معامله یا رویداد دیگری که توسط واحد تحصیل کننده آغاز می‌شود، ممکن است با هدف کسب منافع اقتصادی آتی برای واحد تحصیل کننده یا واحد تجاری ترکیب شده در مقابل عدم کسب منافع یا منافع اندک برای واحد تحصیل شده یا مالکان قبلی آن پیش از ترکیب، انجام شود. از سوی دیگر، احتمال کمتری وجود دارد که معامله یا توافق آغاز شده توسط واحد تحصیل شده یا مالکان پیشین آن، به منظور کسب منفعت واحد تحصیل کننده یا واحد تجاری ترکیب شده 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 ممکن است به تشخیص اینکه معامله بخشی از ترکیب تجاری است یا خیر، کمک کند. برای مثال، معامله بین واحد تحصیل کننده و واحد تحصیل شده که در حین مذاکره درباره شرایط ترکیب تجاری واقع می‌شود، ممکن است با هدف تأمین منافع آتی برای واحد تحصیل کننده یا واحد ترکیب شده، انجام شده باشد. در این صورت احتمال دارد واحد تحصیل شده یا مالکان قبلی آن، پیش از ترکیب تجاری به جز منافع دریافتی به عنوان بخشی از واحد ترکیب شده، هیچ منفعتی از معامله کسب نکنند یا منافع اندکی از معامله را دریافت کنند.

تسویه مؤثر رابطه قبلی بین واحد تحصیل کننده و واحد تحصیل شده در ترکیب تجاری
(بکارگیری بند ۵۱(الف))

ب ۵۱. واحد تحصیل کننده و واحد تحصیل شده 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 تحصیل کننده و واحد تحصیل شده می‌تواند قراردادی (برای مثال، فروشنده و مشتری یا اعطاکننده امتیاز و دریافت کننده امتیاز) یا غیرقراردادی (برای مثال مدعی و خواننده) باشد.

ب ۵۲. اگر ترکیب تجاری، عملاً رابطه قبلی را تسویه کند، واحد تحصیل کننده 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 تحصیل کننده، 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 الزام آور نیست که مخارج اجتناب ناپذیر 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 می گیرد.

اگر مبلغ (۲) کمتر از مبلغ (۱) باشد، تفاوت ایجادشده، بخشی از ترکیب تجاری محسوب می شود. مبلغ سود یا زیان شناسایی شده، ممکن است تا اندازه ای بستگی به این داشته باشد که آیا واحد تحصیل کننده در گذشته دارایی یا بدهی مربوط را شناسایی کرده است یا خیر، و بنابراین سود یا زیان گزارش شده، ممکن است از مبلغ محاسبه شده با بکارگیری الزامات بالا، متفاوت باشد.

ب۵۳. رابطه قبلی، ممکن است قراردادی باشد که واحد تحصیل کننده به عنوان حقوق بازتحویل شده، شناسایی می کند. اگر این قرارداد، شامل شرایطی باشد که در مقایسه با قیمت گذاری اقلام یکسان یا مشابه در معاملات فعلی بازار، مطلوب یا نامطلوب است، واحد تحصیل کننده سود یا زیان تسویه مؤثر قرارداد را، که طبق بند ب۵۲ اندازه گیری می شود، جدا از ترکیب تجاری شناسایی می کند.

توافقیهای مربوط به پرداختهای احتمالی به کارکنان یا سهامداران فروشنده (بکارگیری بند ۵۱(ب))

ب۵۴. تعیین اینکه توافقیهای مربوط به پرداختهای احتمالی به کارکنان یا سهامداران فروشنده، مابه ازای احتمالی ترکیب تجاری است یا معاملات جداگانه محسوب می شود، به ماهیت آن توافقیها بستگی دارد. درک دلایل اینکه چرا موافقت نامه تحصیل شامل شرط برای پرداختهای احتمالی است، کدام طرف، قرارداد را آغاز کرده است و طرفهای توافق، چه زمانی توافق را منعقد کرده اند، می تواند 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 تحصیل کننده باید به موارد زیر توجه کند:

الف. ادامه همکاری- شرط ادامه همکاری توسط سهامداران فروشنده که به کارکنان اصلی تبدیل می شوند، ممکن است ماهیت توافق مابه ازای احتمالی را داشته باشد. شرطهای مربوط به ادامه همکاری، ممکن است در موافقت نامه استخدام، موافقت نامه تحصیل یا برخی مستندات دیگر درج شده باشد. توافق مابه ازای احتمالی که در آن در صورت خاتمه همکاری، پرداختها بطور خودکار انجام می گیرد، به عنوان حقوق و مزایای خدمات پس از ترکیب در نظر گرفته می شود. توافقیهایی که در آن پرداختهای احتمالی تحت تأثیر پایان همکاری قرار نمی گیرد، ممکن است مؤید آن باشد که پرداختهای احتمالی، مابه ازای اضافی است و نه حقوق و مزایا.

ب. دوره ادامه همکاری- چنانچه دوره همکاری مورد نظر، با دوره پرداخت احتمالی همزمان یا طولانی تر 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 ترکیب شده در سطح معقولی قرار گرفته باشد، این موضوع می تواند بیانگر این باشد که پرداختهای احتمالی، مابه ازای اضافی محسوب شود، نه حقوق و مزایا.

ت. پرداختهای اضافی به کارکنان- اگر سهامداران فروشنده که به کارکنان واحد تجاری ترکیب شده تبدیل نمی شوند در مقایسه با سهامداران فروشنده ای که به کارکنان واحد تجاری ترکیب شده تبدیل می شوند، پرداختهای احتمالی کمتری بر مبنای هر سهم دریافت کنند، این موضوع می تواند نشان دهنده آن باشد که مبلغ اضافی پرداختهای احتمالی به سهامداران فروشنده ای که به کارکنان واحد تجاری ترکیب شده تبدیل می شوند، حقوق و مزایا است.

ث. تعداد سهام تحت مالکیت- تعداد نسبی سهام تحت مالکیت سهامداران فروشنده که همچنان کارکنان اصلی باقی می مانند، ممکن است محتوای توافق مابه ازای احتمالی داشته باشد. برای مثال، اگر سهامداران فروشنده که اساساً مالک تمام سهام واحد تحصیل شده هستند، همچنان به عنوان کارکنان اصلی به همکاری ادامه دهند، این موضوع می تواند مؤید این باشد که توافق مزبور، از نظر ماهیت، 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 نشان‌دهنده آن باشد که پرداختهای احتمالی، مابه‌ازای اضافی هستند. همچنین، منافع مالکیت قبل از تحصیل که در اختیار اشخاص وابسته به سهامداران فروشنده است که همچنان به عنوان کارکنان اصلی به همکاری ادامه می‌دهند، مانند اعضای خانواده، باید مد نظر قرار گیرد.

ج. ارتباط با ارزشیابی- اگر مابه‌ازای اولیه 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 نشان‌دهنده آن باشد که پرداختهای احتمالی، مابه‌ازای اضافی هستند. همچنین، اگر فرمول پرداخت احتمالی، با توافقهایی قبلی مشارکت در سود سازگار باشد، این موضوع ممکن است مؤید آن باشد که ماهیت آن توافق، فراهم کردن حقوق و مزایا است.

ج. فرمول تعیین مابه‌ازا- فرمول مورد استفاده برای تعیین پرداخت احتمالی، ممکن است در ارزیابی ماهیت توافق مفید باشد. برای مثال، اگر پرداخت احتمالی بر مبنای ضریبی از سود تعیین شود، ممکن است بیانگر این باشد که تعهد، مابه‌ازای احتمالی در ترکیب تجاری است و 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 توافقهایی 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 تحصیل کننده ممکن است توافق اجاره املاک را با سهامدار فروشنده عمده، منعقد کند. اگر مبالغ اجاره که در قرارداد اجاره تعیین شده است به میزان قابل ملاحظه‌ای کمتر از بازار باشد، تمام یا قسمتی از پرداختهای اجاره به اجاره‌کننده (سهامدار فروشنده)، که طبق قرارداد جداگانه‌ای بابت پرداختهای احتمالی الزامی

استاندارد حسابداری ۳۸

ترکیبهای تجاری

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، مبالغ اجاره به‌گونه‌ای تعیین شده باشد که با شرایط بازار برای املاک اجاره‌ای سازگار باشد، توافق پرداختهای احتمالی به سهامدار فروشنده، می‌تواند مابه‌ازای احتمالی در ترکیب تجاری تلقی شود.

سایر استانداردهای حسابداری که در خصوص اندازه‌گیری و حسابداری پس از تحصیل، رهنمود ارائه می‌کنند (بکارگیری بند ۵۳)

ب۵۶. مثالهایی از سایر استانداردهای حسابداری که در خصوص اندازه‌گیری و حسابداری داراییهای تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده در ترکیب تجاری رهنمود ارائه می‌کنند، به شرح زیر است:

الف. استاندارد حسابداری ۱۷، حسابداری داراییهای نامشهود قابل تشخیص تحصیل‌شده در ترکیب تجاری را تعیین می‌کند. واحد تحصیل‌کننده، سرقفلی را به مبلغ شناسایی‌شده در تاریخ تحصیل پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته اندازه‌گیری می‌کند. سرقفلی باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن مستهلک شود. دوره استهلاک باید بهترین برآورد از دوره زمانی کسب منافع اقتصادی آتی توسط واحد تجاری باشد. این فرض قابل رد وجود دارد که عمر مفید سرقفلی از تاریخ شناسایی اولیه حداکثر بیست سال است. روش استهلاک سرقفلی، باید نشان‌دهنده الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی سرقفلی باشد. برای مستهلک کردن سرقفلی باید از روش خط مستقیم استفاده شود مگر این که شواهد متقاعدکننده‌ای درباره مناسب بودن روش دیگر وجود داشته باشد. دوره استهلاک و روش استهلاک باید حداقل در پایان هر سال مالی بررسی شود. اگر برآورد جدید عمر مفید سرقفلی با برآوردهای قبلی تفاوت عمده داشته باشد، دوره استهلاک باید متناسب با آن تغییر کند. چنانچه تغییر قابل ملاحظه‌ای در الگوی جریان منافع اقتصادی مورد انتظار سرقفلی رخ داده باشد، روش استهلاک باید برای انعکاس الگوی جدید تغییر کند. این تغییرات طبق استاندارد حسابداری ۳۴ به حساب منظور می‌شود. روش حسابداری زیانهای کاهش ارزش، در استاندارد حسابداری ۳۲ کاهش ارزش داراییها تجویز شده است.

ب. استاندارد حسابداری ۳۵، حسابداری پس از تحصیل داراییهای مالیات انتقالی (شامل داراییهای مالیات انتقالی شناسایی‌نشده) و بدهیهای تحصیل‌شده در ترکیب تجاری را تعیین می‌کند.



استاندارد حسابداری ۳۸

ترکیبهای تجاری

پ. استاندارد حسابداری ۳۹ (مصوب ۱۳۹۸)، در خصوص حسابداری تغییر در منافع مالکیت واحد تجاری اصلی در واحد تجاری فرعی پس از کسب کنترل، رهنمود ارائه می‌کند.

افشا (بکارگیری بندهای ۵۸ و ۶۰)

ب۵۷. به منظور دستیابی به هدف مندرج در بند ۵۸، واحد تحصیل‌کننده باید اطلاعات زیر را برای هر ترکیب تجاری که در دوره گزارشگری واقع می‌شود، افشا کند:

الف. نام و شرحی از واحد تحصیل‌شده.

ب. تاریخ تحصیل.

پ. درصد منافع مالکانه تحصیل‌شده دارای حق رأی.

ت. دلایل اصلی انجام ترکیب تجاری و تشریح نحوه کسب کنترل واحد تحصیل‌شده توسط واحد تحصیل‌کننده.

ث. توصیف کیفی عواملی که سرقفلی شناسایی‌شده را تشکیل می‌دهند، مانند هم‌افزایی مورد انتظار ناشی از ترکیب عملیات واحد تحصیل‌شده و واحد تحصیل‌کننده، داراییهای نامشهودی که شرایط شناخت جداگانه را احراز نمی‌کنند یا سایر عوامل.

ج. ارزش منصفانه کل مابه‌ازای انتقال‌یافته در تاریخ تحصیل و ارزش منصفانه هر طبقه عمده مابه‌ازا در تاریخ تحصیل، مانند:

۱. نقد؛

۲. سایر داراییهای مشهود یا نامشهود، شامل یک فعالیت تجاری یا واحد تجاری فرعی واحد تحصیل‌کننده؛

۳. بدهیهای تحمل‌شده، برای مثال، بدهی بابت مابه‌ازای احتمالی؛ و

۴. حقوق مالکانه واحد تحصیل‌کننده، شامل تعداد ابزارها یا سهام منتشرشده یا قابل انتشار و روش اندازه‌گیری ارزش منصفانه این ابزارها یا حقوق.

چ. در مورد توافقات مابه‌ازای احتمالی و داراییهای جبرانی:

۱. مبلغ شناسایی‌شده 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 تحصیل‌کننده باید این موضوع را افشا کند.

ح. در مورد دریافتنی‌های تحصیل‌شده:

۱. ارزش منصفانه دریافتنی‌ها؛

۲. مبالغ قراردادی ناخالص دریافتنی‌ها؛ و

۳. بهترین برآورد از جریانهای نقدی قراردادی که در تاریخ تحصیل انتظار نمی‌رود وصول شود.

افشاها باید بر حسب طبقات اصلی دریافتنی‌ها، مانند وامها، اجاره‌های تأمین مالی مستقیم و سایر طبقات دریافتنی‌ها ارائه شود.

خ. مبالغ شناسایی‌شده در تاریخ تحصیل برای هر طبقه اصلی از داراییهای تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده.

د. برای هر بدهی احتمالی شناسایی‌شده طبق بند ۲۳، اطلاعات الزامی طبق بند ۷۵ استاندارد حسابداری ۴. 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 ۷۶ استاندارد حسابداری ۴؛ و

۲. دلایل اینکه بدهی به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری نیست.

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

ر. برای معاملاتی که طبق بند ۵۰، 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 شناسایی‌شده 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. افشا درباره 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 که هزینه‌های مزبور در آن شناسایی می‌شود، باشد. مبلغ مخارج انتشار شناسایی نشده به عنوان هزینه و نحوه شناسایی آنها نیز باید افشا شود.

ژ. در خرید زیر قیمت (به بندهای ۳۳ تا ۳۵ مراجعه شود):

۱. مبلغ هرگونه سود شناسایی شده طبق بند ۳۳ و قلم اصلی مندرج در صورت سود و زیان 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، 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، تکنیک (تکنیکهای) ارزشیابی و ورودیهای 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 پیش از ترکیب تجاری در اختیار واحد تحصیل‌کننده بوده است (به بند ۴۱ مراجعه شود) و قلم اصلی مندرج در صورت سود و زیان 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 تلفیقی دوره گزارشگری درج شده است؛ و

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، ابتدای دوره گزارشگری سالانه بوده است.

اگر افشای هرگونه اطلاعات الزامی طبق 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 حسابداری ۳۴ استفاده شده است.

ب۵۸. در مورد ترکیبهای تجاری واقع شده در دوره گزارشگری که به صورت انفرادی بی اهمیت، اما در مجموع با اهمیت هستند، واحد تحصیل کننده باید اطلاعات تجمیعی الزامی طبق بند ب۵۷(ث) تا (ص) را افشا کند.

ب۵۹. اگر تاریخ تحصیل ترکیب تجاری، پس از پایان دوره گزارشگری اما قبل از تأیید صورتهای مالی برای انتشار باشد، واحد تحصیل کننده باید اطلاعات الزامی بند ب۵۷ 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.

ب۶۰. برای دستیابی به هدف بند ۶۱، واحد تحصیل کننده باید اطلاعات زیر را برای هر ترکیب تجاری با اهمیت یا بطور تجمیعی برای ترکیبهای تجاری که به صورت انفرادی بی اهمیت و در مجموع با اهمیت هستند، افشا کند:

الف. اگر حسابداری اولیه ترکیب تجاری برای برخی داراییها، بدهیها، منافع فاقد حق کنترل یا اقلام مابه ازای کامل نشده باشد (به بند ۴۴ مراجعه شود) و در نتیجه، مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی برای ترکیب تجاری تنها بطور غیرقطعی تعیین شده باشد:

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

۲. داراییها، بدهیها، منافع مالکانه یا اقلام مابه ازایی که حسابداری اولیه آن کامل نیست؛ و

استاندارد حسابداری ۳۸

ترکیبهای تجاری

۳. ماهیت و مبلغ هرگونه تعدیلات دوره اندازه گیری که طبق بند ۴۸، 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 ورودیهای 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 ۷۴ و ۷۵ استاندارد حسابداری ۴ 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، استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته در ابتدای دوره گزارشگری.
 ۲. افزایش سرقفلی طی دوره گزارشگری، به جز سرقفلی منظور شده در مجموعه واحد که هنگام تحصیل، معیارهای طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش طبق استاندارد حسابداری ۳۱ 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.
 ۴. سرقفلی منظور شده در مجموعه واحد که طبق استاندارد حسابداری ۳۱ 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.

استاندارد حسابداری ۳۸

ترکیبهای تجاری

۵. زیان کاهش ارزش شناسایی شده طی دوره گزارشگری طبق استاندارد حسابداری ۳۲. (طبق استاندارد حسابداری ۳۲، علاوه بر این الزام، اطلاعات درباره مبلغ قابل بازیافت و کاهش ارزش سرقفلی باید افشا شود).
۶. هزینه استهلاک شناسایی شده طی دوره.
۷. خالص تفاوتهای نرخ مبادله که طی دوره گزارشگری طبق استاندارد حسابداری ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز ایجاد شده است.
۸. هر تغییر دیگر در مبلغ دفتری طی دوره گزارشگری.
۹. مبلغ ناخالص، استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته در پایان دوره گزارشگری.
- ث. مبلغ و شرح هرگونه 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 دورههای قبل تحت تأثیر قرار گرفته است؛ و
 ۲. اندازه، ماهیت یا فراوانی آن به گونه ای است که افشای آن با درک صورتهای مالی واحد تجاری ترکیب شده مرتبط است.

شرایط گذار

- ب ۶۱. در صورتی که تاریخ تحصیل برای ترکیب تجاری قبل از بکارگیری این استاندارد باشد، بکارگیری این استاندارد با تسری به آینده در ارتباط با ترکیبهای تجاری مربوط به واحدهای تجاری اشتراکی یا ترکیبهای تجاری ناشی از قرارداد، پیامدهای زیر را به همراه دارد:
 - الف. طبقه بندی - واحد تجاری باید طبقه بندی ترکیب تجاری قبلی را طبق رویه های حسابداری گذشته واحد تجاری برای چنین ترکیبهایی ادامه دهد.
 - ب. سرقفلی شناسایی شده در گذشته - در ابتدای نخستین دوره سالانه ای که این استاندارد بکار گرفته می شود. مبلغ دفتری سرقفلی ناشی از ترکیب تجاری قبلی باید معادل مبلغ دفتری سرقفلی در آن تاریخ طبق رویه های حسابداری گذشته واحد تجاری باشد. در تعیین این مبلغ، واحد تجاری باید مبلغ دفتری هرگونه استهلاک انباشته آن سرقفلی و کاهش متقابل سرقفلی را حذف کند. تعدیل دیگری در مبلغ دفتری سرقفلی نباید انجام شود.



استاندارد حسابداری ۳۸

ترکیبهای تجاری

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