

استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

IFRS 3

ترکیب واحدهای تجاری

استاندارد گزارش مالی بین المللی شماره ۳

ترکیب واحدهای تجاری

پاراگراف	خلاصه
۱	هدف
۲	دامنه
۳	معرفی یک ترکیب واحدهای تجاری
۴-۵۳	روش تحصیل
۶-۷	شناسایی موسسه تحصیل کننده
۸-۹	تعیین زمان تحصیل
	تشخیص و سنجش دارایی های قابل شناسایی کسب شده و بدهی های
۱۰-۳۱	تعهد شده و هرگونه سود سهام گروه اقلیت در واحد تجاری تحصیل شده
۱۰-۱۷	اصول تشخیص
۱۱-۱۴	شرایط سنجش
	طبقه بندی و تعیین دارایی های قابل شناسایی کسب شده و بدهی های
۱۵-۱۷	تعهد شده در ترکیب واحدهای تجاری
۱۸-۲۰	اصول سنجش
۲۱-۳۱	استثنائات به اصول سنجش و تشخیص
۲۲-۲۳	استثناء اصول تشخیص
۲۲-۲۳	بدهی های احتمالی
۲۴-۲۸	استثنائات هر دو اصول سنجش و تشخیص
۲۴-۲۵	مالیات های بر درآمد

پاراگراف	خلاصه
۲۶	مزایای کارمندی
۲۷-۲۸	دارایی های خسارت/گرامتی
۲۹-۳۱	استثنائات اصول سنجش
۲۹	حقوق بازخرید شده
۳۰	پاداش های پرداخت مبتنی بر سهم
۳۱	دارایی های نگهداشته شده به منظور فروش
۳۲-۴۰	تشخیص و سنجش سرقتی یا سود حاصل از یک خرید ارزان/با تخفیف
۳۲-۳۶	خریدهای ارزان
۳۷-۴۰	وجه خرید انتقال یافته
۳۹-۴۰	مبلغ خرید احتمالی
۴۱- ۴۴	راهنمایی اضافی جهت کاربرد روش تحصیل در انواع خاص ترکیب واحد های تجاری
۴۱-۴۲	ترکیب تجاری که در مراحل کسب شده
۴۳-۴۴	ترکیب تجاری که بدون انتقال وجه تحصیل، کسب شده
۴۵-۵۰	دوره سنجش
۵۱-۵۳	تعیین آنچه که بخشی از معامله ترکیب واحدهای تجاری است
۵۳	مخارج مربوط به تحصیل
۵۴-۵۸	سنجش و حسابداری بعدی
۵۵	حقوق باز خرید شده
۵۶	بدهی های احتمالی
۵۷	دارایی های خسارت



۵۸	وجه خرید احتمالی
۵۹-۶۳	افشاءها
۶۴-۶۷	تاریخ موثر و انتقال
۶۴	تاریخ موثر
۶۵-۶۶	انتقال
۶۷	مالیات های درآمد
۶۸	انصراف از IFRS3 سال ۲۰۰۴

هدف

۱- هدف از این IFRS بهبود بخشیدن اعتبار، درستی و قابلیت مقایسه اطلاعاتی است که یک گزارش واحد تجاری در صورتهای مالی خود در باره ترکیب واحدهای تجاری و تاثیراتش ارائه می دهد. برای توفیق در این امر، IFRS اصول و الزاماتی را بنا نهاده برای اینکه چگونه تحصیل کننده:

(a) دارایی های تحصیل شده قابل شناسایی و بدهی های تقبل شده و هرگونه سود سهام گروه اقلیت در واحد تجاری تحصیل شده را در صورتهای مالی خود تشخیص و به حساب آورد.

(b) سرقفلی بدست آمده در ترکیب تجاری یا سود حاصل از خریدی به قیمت ارزانتتر از ارزش متعارف را تشخیص و به حساب آورد.

(c) نوع اطلاعاتی که افشاء شدنش استفاده کنندگان صورتهای مالی را قادر به ارزیابی ماهیت و تاثیرات مالی ترکیب تجاری می کند را تعیین نماید.

دامنه

۲- این IFRS در مورد معامله یا رویداد دیگری که تعریف ترکیب تجاری در آن تحقق می یابد استفاده می شود این IFRS بکار برده نمی شود در:

(a) شکل گیری یک مشارکت خاص

(b) تحصیل یک دارایی یا گروهی از دارایی ها که موسسه تجاری/فعالیت تجاری را بوجود نمی آورند. در این موارد تحصیل کننده دارایی های تحصیل شده قابل شناسایی خاصی را (شامل آن دارایی هایی که ملاک تشخیص و تعریف دارای هایی نامشهود در استاندارد حسابداری شماره ۳۸ در مورد آنها تحقق می یابد.) و بدهی های تقبل شده را شناسایی و معرفی خواهد نمود. هزینه گروه به دارایی ها و بدهی های قابل شناسایی خاص بر مبنای ارزش متعارف مربوطه در زمان تحصیل تخصیص خواهد یافت این چنین فعالیت یا رویداد تجاری منجر به افزایش سرقفلی نخواهد شد.

(c) ترکیب واحدهای تجاری یا موسساتی تحت کنترل مشترک (پاراگراف B₁ تا B₄ راهنمایی کاربردی مربوط را فراهم می نماید).

معرفی یک ترکیب واحدهای تجاری

۳- یک موسسه تعیین خواهد کرد که آیا یک معامله یا رویدادی دیگر یک ترکیب واحدهای تجاری بر طبق کاربرد تعریف در IFRS می باشد، که ملزم نموده دارایی های تحصیل شده و بدهی های تعهد شده یک فعالیت تجاری/موسسه تجاری را بوجود آورند. اگر دارایی های تحصیل شده یک موسسه تجاری نباشند گزارش واحد تجاری معامله یا رویداد دیگری را به عنوان یک تحصیل دارایی توضیح خواهد داد.

(پاراگراف B₅ تا B₁₂ راهنمایی مبنی بر شناسایی یک ترکیب واحدهای تجاری و تعریف فعالیت تجاری را فراهم می نماید).

روش تحصیل

۴- یک موسسه هر ترکیب واحدهای تجاری را از طریق روش تحصیل توجیه خواهد نمود.

۵- کاربرد روش تحصیل ملزم میداند:

- (a) شناسایی تحصیل کننده،
- (b) تعیین تاریخ تحصیل،
- (c) تشخیص و سنجش دارایی های قابل شناسایی تحصیل شده و بدهی های تعهد شده و هرگونه سود گروه اقلیت در واحد تجاری تحصیل شده و
- (d) تشخیص و سنجش سرقفلی یا سودی حاصل از یک خرید ارزان

شناسایی موسسه تحصیل کننده/خریدار

۶- برای هر ترکیب واحدهای تجاری، یکی از موسسات ترکیبی به عنوان تحصیل کننده شناسایی خواهد شد.

۷- راهنمایی در استاندارد حسابداری شماره ۲۷ صورتهای مالی تلفیقی وجداگانه جهت شناسایی تحصیل کننده استفاده خواهد شد: موسسه ای که کنترل واحد تجاری تحصیل شده را بدست می آورد. اگر یک ترکیب واحدهای تجاری پیش آمده باشد اما در اجرای راهنمای استاندارد شماره ۲۷ به وضوح دلالت ننماید که کدامیک از شرکتهای ترکیبی تحصیل کننده می باشد، عوامل در پاراگراف های B14 تا B18 در تعیین تحصیل کننده مد نظر قرار خواهند گرفت.

تعیین زمان تحصیل

۸- تحصیل کننده زمان تحصیل را شناسایی خواهد کرد که زمانی است که کنترل واحد تجاری تحصیل شده کسب می شود.

۹- زمانی که تحصیل کننده کنترل واحد تجاری را بدست می آورد عموماً زمانی است که تحصیل کننده/خریدار مبلغ خرید را انتقال، دارایی های واحد تجاری را کسب و بدهی هایش را تعهد نماید: تاریخ بستن حسابها. اگرچه تحصیل کننده احتمال دارد کنترل را در تاریخی زودتر یا دیرتر از تاریخ بستن حسابها کسب نماید. برای مثال، زمان تحصیل بر تاریخ بستن حسابها مقدم می باشد اگر یک موافقت نامه کتبی مبنی بر اینکه که تحصیل کننده کنترل واحد تجاری را قبل از تاریخ بستن حسابها بدست می آورد فراهم شود. یک تحصیل کننده همه واقعات ها و شرایط مربوط در شناسایی زمان تحصیل را مدنظر قرار خواهد داد.

تشخیص و سنجش دارایی های قابل شناسایی کسب شده، بدهی های تعهد شده و هر گونه سود گروه اقلیت در واحد تجاری تحصیل شده

اصول تشخیص

۱۰- از زمان تحصیل به بعد، تحصیل کننده بطور جداگانه از سرقفلی، دارایی های قابل شناسایی کسب شده بدهی های تعهد شده و هرگونه سود گروه اقلیت در واحد تجاری تحصیل شده را تشخیص خواهد داد. تشخیص دارایی های قابل شناسایی کسب شده و بدهی های تعهد شده تابع شرایط تصریح شده در پاراگراف های ۱۱ و ۱۲ می باشد.

شرایط تشخیص

۱۱- برای واجد شرایط شدن تشخیص به عنوان بخشی از کاربرد روش تحصیل، دارایی های قابل شناسایی کسب شده و بدهی های تقبل شده می بایست تعاریف دارایی ها و بدهی ها را در چهارچوب تهیه و ارائه صورتهای مالی در زمان تحصیل برآورده سازند. برای مثال، هزینه هایی که تحصیل کننده انتظار دارد اما ملزم نشده باشند به اتفاق افتادن در آینده، به تاثیر گذاردن روی طرحش، به خارج نمودن فعالیتی از واحد تجاری، یا به پایان بخشیدن اشتغالی یا به تغییر مکان دادن کارمندان واحد تجاری همه و همه بدهی های زمان تحصیل نمی باشند. بنابراین تحصیل کننده این هزینه ها را به عنوان بخشی از اعمال روش تحصیل تشخیص نمی دهد. به جای آن تحصیل کننده آن هزینه ها را در صورتهای مالی بعد از ترکیب خود بر طبق سایر IFRS ها تشخیص می دهد.

۱۲- علاوه بر این، برای واجد شرایط شدن تشخیص به عنوان بخشی از اعمال روش تحصیل، دارایی های قابل شناسایی کسب شده و بدهی های تعهد شده می بایست به عنوان بخشی از آنچه که خریدار و واحد تجاری (یا مالکان پیشین آن) در معامله ترکیب واحدهای تجاری مبادله کردند به جای نتایج معاملات جداگانه حضور داشته باشند. خریدار راهنمایی در پاراگراف های ۵۱ تا ۵۳ را جهت تامین اینکه چه دارایی های کسب شده ایی بدهی های تعهد شده ایی می بایستی به عنوان بخشی از مبادله برای واحد تجاری باشند بکار خواهد برد و اینکه چنانچه هر یک از آنها حاصل معامله جداگانه ایی باشند مطابق با IFRS های مناسب، ماهیت شان توجیه می شوند.

۱۳- استفاده تحصیل کننده از اصول و شرایط تشخیص ممکن است منتج به تشخیص بعضی دارایی ها و بدهی های بشود که واحد تجاری تحصیل شده در گذشته آنها را به عنوان دارایی ها و بدهی ها در صورتهای مالی خود تشخیص نداده بوده است. برای مثال، تحصیل کننده دارایی های نامشهود قابل شناسایی کسب شده را به عنوان یک نام تجاری، و حق ثبت اختراع یا یک مناسبات مشتری تشخیص می دهد که واحد تجاری تحصیل شده آنها را به عنوان دارایی ها در صورتهای مالی خود تشخیص نداده به دلیل اینکه واحد تجاری این دارایی ها را بطور داخلی توسعه و مخارج مربوطه اش را به هزینه منظور نموده است.

۱۴- پاراگراف های B28 تا B40 راهنمایی تشخیص دارایی های نامشهود و اجاره های عملیاتی را ارائه می نماید. پاراگراف های ۲۲ تا ۲۸ انواع دارایی ها و بدهی های قابل شناسایی که شامل اقلامی می گردد که برای آنها IFRS استثنائات محدود شده ای را در اصول و شرایط تشخیص فراهم آورده را به روشنی بیان می نماید.

طبقه بندی یا تعیین دارایی های قابل شناسایی کسب شده و بدهی های تعهد شده در ترکیب

واحدهای تجاری

۱۵- در زمان تحصیل، خریدار/تحصیل کننده دارایی های قابل شناسایی کسب شده و بدهی های تعهد شده را به عنوان ضرورت اجرای متعاقب سایر IFRS ها طبقه بندی و برمی گزیند. خریدار اینگونه طبقه بندی ها و گزینش ها را بر مبنای مفاد قرارداد، شرایط اقتصادی، سیاست های حسابداری و عملیاتی خود و سایر شرایط مربوطه چنانچه در زمان تحصیل موجود باشند انجام خواهد داد.

۱۶- در بعضی موقعیت ها، IFRS ها پیش بینی حسابداری های مختلفی را می نمایند که بستگی به اینکه چگونه موسسه ایی دارایی یا بدهی خاصی را طبقه بندی و تعیین می نماید، دارد. مثال هایی از طبقه بندی ها یا گزینش هایی که خریدار بر مبنای شرایط مربوطه انجام خواهد داد چنانچه در زمان تحصیل موجود باشند شامل این موارد می شوند اما محدود به آنها نشده اند:

(a) طبقه بندی دارایی ها و بدهی های مالی خاص به عنوان یک بدهی یا دارایی مالی به ارزش متعارف به واسطه سود یا زمان، یا به عنوان یک دارایی مالی در دسترس برای فروش یا دارایی محفوظ شده تا سررسید، مطابق با استاندارد شماره ۳۹: ابزارهای مالی: تشخیص و سنجش،

(b) تعیین یک ابزار مشتقه مانند ابزار اقدامات تأمینی مطابق با استاندارد شماره ۳۹، و

(c) ارزیابی اینکه آیا یک مشتقه تثبیت شده بر مبنای استاندارد شماره ۳۹ (که یک موضوع « طبقه بندی » است درست مثل همین IFRS که در آن شرایط استفاده می نماید) می بایستی از قرارداد گروه تفکیک می شده است.

۱۷- این IFRS دو استثناء به اصول را در پاراگراف ۱۵ ارائه می نماید.

(a) طبقه بندی یک قرارداد اجاره بلند مدت به عنوان یا یک اجاره عملیاتی یا یک اجاره سرمایه ایی مطابق با استاندارد شماره ۱۷ اجاره ها و

(b) طبقه بندی یک قرارداد به عنوان یک قرارداد بیمه مطابق با IFRS4 قراردادهای بیمه. تحصیل کننده آن قراردادها را بر حسب مفاد مربوط به قرارداد و سایر عوامل در ابتدای قرارداد (یا، چنانچه شرایط قرارداد به روشی اصلاح شده باشد که طبقه بندی اش در زمان اصلاح که امکان داردهمان زمان تحصیل باشد) تغییری نخواهد بنماید، طبقه بندی خواهد نمود.

اصول سنجش

۱۸- تحصیل کننده دارایی های قابل شناسایی کسب شده و بدهی های تعهد شده را در زمان تحصیل شان به ارزش متعارف به حساب می آورد.

۱۹- برای هر ترکیب واحد های تجاری، تحصیل کننده هر گونه سود گروه اقلیت در واحد تجاری تحصیل شده را به ارزش متعارف یا متناسب سهم سود گروه اقلیت از خالص دارایی های قابل شناسایی کسب شده به حساب خواهد آورد.

۲۰- پاراگراف های B41 تا B45 راهنمایی هایی در سنجش ارزش متعارف دارایی های قابل شناسایی خاص و یک سود گروه اقلیت در واحد تجاری کسب شده را ارائه می نماید. پاراگراف های ۲۴ تا ۳۱ بطور صریح انواع دارایی ها و بدهی های قابل شناسایی را بیان می نماید که شامل اقلامی که برای آنها این IFRS استثنائات محدود شده ایی در اصول اندازه گیری ارائه می دهد میگردد.

استثنائات به اصول سنجش و تشخیص

۲۱- این IFRS استثنائات محدود شده ایی به اصول سنجش و تشخیص خود ارائه می دهد. پاراگراف های ۲۲ تا ۳۱ به روشنی هر دو قلم خاص را که برای آنها استثنائات ارائه شده و ماهیت آن استثنائات را بیان می نماید. تحصیل کننده آن اقلام را از طریق اعمال الزامات در پاراگراف های ۲۲ تا ۳۱ توجیه خواهد نمود که در بعضی اقلامی حاصل خواهند شد که:

(a) یا از طریق کاربرد شرایط تشخیص علاوه بر موارد در پاراگراف های ۱۱ و ۱۲ یا از طریق کاربرد الزامات سایر IFRS ها، با نتایجی که از کاربرد اصول و شرایط تشخیص متفاوت می باشند تشخیص داده می شوند.

(b) به مبلغی غیر از ارزشهای متعارف زمان تحصیل شان به حساب آورده می شوند.

استثناء اصول تشخیص

بدهی های احتمالی

۲۲- استاندارد شماره ۳۷، ذخایر بدهی های احتمالی و دارایی های احتمالی یک بدهی احتمالی را تعریف می کند و تئیکه:

(a) یک تعهد احتمالی که از حوادث گذشته ناشی می شود و وجودش فقط بوسیله اتفاق یا عدم اتفاق یک یا چند رویداد نامشخص آتی که کاملاً تحت کنترل موسسه نمی باشد تأیید خواهد شد، یا

(b) یک تعهد فعلی که از حوادث گذشته ناشی میشود اما تشخیص داده نشده چون:

(i) این احتمال نمی باشد که یک جریان خروجی از منابع متشکل از منابع اقتصادی ملزم خواهد نمود

تا این تعهد تسویه گردد، یا

ii) مبلغ تعهد را با قابلیت اعتماد کافی نتوان سنجش نمود.

۲۳- الزامات در استاندارد شماره ۳۷ در تعیین اینکه کدام بدهی احتمالی را از زمان تحصیل به بعد تشخیص می دهند اعمال نمی گردد. در عوض تحصیل کننده از زمان تحصیل به بعد بدهی احتمالی تعهد شده ایی را در یک ترکیب واحدهای تجاری تشخیص خواهد داد اگر آن یک تعهد فعلی باشد که از حوادث گذشته ناشی می شود و ارزش متعارف اش را بتوان با قابلیت اعتماد به حساب آورد. بنابراین، برعکس استاندارد شماره ۳۷، تحصیل کننده بدهی احتمالی تعهد شده ایی را در یک ترکیب واحدهای تجاری در زمان تحصیل تشخیص میدهد حتی اگر این احتمال وجود ندارد که یک جریان خروجی از منابع متشکل از سودهای اقتصادی ملزم خواهد نمود تا این تعهد تسویه گردد. پاراگراف ۵۶ راهنمایی بیان توضیح بعدی بدهی های احتمالی را ارائه می نماید.

استثنائات هر دو اصول سنجش و تشخیص

مالیات های بردرآمد

۲۴- تحصیل کننده یک بدهی یا دارایی مالیاتی انتقالی به دوره آتی/معوق را که حاصل از دارایی های کسب شده و بدهی های تعهد شده در یک ترکیب واحدهای تجاری می باشد را بر مبنای استاندارد شماره ۱۲ مالیات های بردرآمد تشخیص و به حساب منظور خواهد نمود.

۲۵- تحصیل کننده تاثیرات بالقوه مالیاتی از تفاوت های موقت و نقل های از قبل واحد تجاری تحصیل شده را که در زمان تحصیل وجود دارد یا به عنوان نتیجه تحصیل/خرید مطابق با استاندارد شماره ۱۲ می باشد را توضیح خواهد داد.

مزایای کارمندی

۲۶- تحصیل کننده یک بدهی (یا دارایی، اگر هر یک) مربوط به توافقات مزایای کارمندی واحد تجاری مطابق با استاندارد شماره ۱۹ مزایای کارمندی را تشخیص و بحساب منظور خواهد کرد.

دارایی های خسارت (گرامتی)

۲۷- فروشنده در یک ترکیب واحدهای تجاری احتمال دارد بصورت قراردادی بابت نتیجه یک پیشامد یا نامعلومی مربوط به همه یا قسمتی از یک دارایی یا بدهی خاص به خریدار تحصیل کننده خسارت پرداخت نماید.

برای مثال، فروشنده احتمال دارد به خریدار/تحصیل کننده در ازای زیان های بالا مبلغ تصریح شده ایی بر بدهی حاصل از یک پیشامد خاص را خسارت پرداخت نماید، به عبارت دیگر، فروشنده ضمانت خواهد کرد که بدهی خریدار متجاوز از مبلغ تصریح نشده نخواهد شد.

در نتیجه خریدار/تحصیل کننده یک دارایی خسارت بدست می آورد. خریدار دارایی خسارت را در همان زمانی تشخیص خواهد داد که او مورد خسارت دیده سنجیده شده بر همان مبنا را وقتیکه که مورد خسارت دیده تابع ضرورت یک ذخیره ارزیابی برای مبالغ غیر قابل وصول می باشد، تشخیص می دهد. بنابراین، اگر خسارت مربوط به یک دارایی یا بدهی که در زمان تحصیل تشخیص داده شده و به ارزش متعارف زمان تحصیل خود به حساب منظور شده، خریدار دارایی خسارتی در زمان تحصیل را که ارزش متعارف اش به زمان تحصیل سنجیده گشته را تشخیص خواهد داد. برای یک دارایی غرامتی سنجیده شده به ارزش متعارف، تاثیرات نامعلومی در باره جریان وجوه نقد آتی به دلیل قابلیت وصول مبلغ خرید در سنجش ارزش متعارف گنجانیده شده و ذخیره ارزیابی جداگانه ای ضروری نمی باشد. (پاراگراف B41 راهنمایی کاربرد، مربوطه را ارائه می دهد)

۲۸- در بعضی شرایط، خسارت ممکن است مربوط به دارایی یا بدهی بشود که یک استثناء تشخیص یا اصول سنجش می باشد. برای مثال، یک خسارت ممکن است مربوط به یک بدهی احتمالی باشد که در زمان تحصیل تشخیص داده نشده باشد به علت اینکه ارزش متعارف آن در آن تاریخ بطور قابل اعتماد قابل سنجش نمی باشد. به عنوان انتخاب دوم، یک خسارت ممکن است مربوط به یک دارایی یا بدهی باشد، برای مثال، موردی که از یک مزایای کارمندی حاصل می شود که بر مبنایی به غیر از ارزش منصفانه زمان تحصیل خود به حساب منظور شده. در اینگونه شرایط دارایی های خسارتی با استفاده از مفروضات همیشگی که با آنها سنجش مورد خسارت دیده انجام شده، تشخیص و سنجیده خواهد شد و تابع ارزیابی مدیریت از قابلیت وصول دارایی خسارت و هرگونه محدودیت های مربوط به قرارداد مبلغ خسارت می گردد. پاراگراف ۵۷ راهنمایی بر توضیح متعاقب یک دارایی خسارت را ارائه می نماید.

استثنائات اصول سنجش

حقوق باز خرید شده

۲۹- خریدار/تحصیل کننده ارزش حق باز خرید شده تشخیص یافته را به عنوان یک دارایی نامشهود بر مبنای مفاد قرارداد باقیمانده از قرارداد مربوطه، بدون در نظر گرفتن اینکه آیا شرکت کنندگان بازار تمدیدهای احتمالی مربوط به قرارداد را در تعیین ارزش متعارف آن در نظر خواهند گرفت به حساب خواهد آورد. پاراگراف B35, B36 راهنمایی کاربرد مربوطه را ارائه می دهد.

پاداش های پرداخت مبتنی بر سهم

۳۰- خریدار یک بدهی یا یک ابزار مالی سهام سرمایه مربوط به تعویض پاداش های پرداخت مبتنی بر سهم واحد تجاری را با پاداش های پرداخت مبتنی بر سهم خریدار را مطابق با روش در IFRS2 پرداخت مبتنی بر سهم به حساب خواهد برد (این IFRS به نتایج آن روش به عنوان «سنجش مبتنی بر بازار» پاداش اشاره می نماید).

دارایی های محفوظ به منظور فروش

۳۱- خریدار یک دارایی غیرجاری کسب شده (یا یک گروه واگذاری و فروش) را که تحت عنوان محفوظ به منظور فروش در زمان تحصیل مطابق با **IFRS5** دارایی های غیر جاری، محفوظ به منظور فروش و عملیات متوقف شده طبقه بندی شده را به ارزش متعارف منهای هزینه های فروش مطابق با پاراگراف ۱۵ تا ۱۸ از آن **IFRS** به حساب خواهد آورد.

تشخیص و سنجش سرقفلی یا یک سود حاصل از خرید ارزان/با تخفیف

۳۲- خریدار سرقفلی را از زمان تحصیل به بعد به عنوان مازادی از (a) بر روی (b) در پائین تشخیص خواهد داد:

(a) جمع کل:

(i) مبلغ خرید انتقال یافته سنجیده شده مطابق با این **IFRS**، که به طور کلی به ارزش متعارف زمان تحصیل نیاز دارد (پاراگراف ۳۷ مشاهده شود)

(ii) مبلغی از هر سود گروه اقلیت در واحد تجاری تحصیل شده که مطابق با این **IFRS** سنجیده شده، و

(iii) در یک ترکیب واحدهای تجاری که در مراحل نائل آمده (در پاراگراف های ۴۱ و ۴۲ مشاهده شود) ارزش متعارف زمان تحصیل سود سهام سرمایه خریدار در واحد تجاری تحصیل شده که قبلاً محفوظ مانده است.

(b) خالص مبالغ زمان تحصیل دارایی های قابل شناسایی کسب شده و بدهی های تعهد شده مطابق با این **IFRS** سنجیده شده.

۳۳- در یک ترکیب واحدهای تجاری که در آن خریدار و واحد تجاری (یا صاحبان پیشین آن) فقط سود سهام سرمایه را مبادله می نمایند، ارزش متعارف زمان تحصیل سود سهام سرمایه واحد تجاری احتمال دارد به طریقی قابل اعتماد بیش تر از ارزش متعارف زمان تحصیل سود سهام سرمایه خریدار قابل سنجش باشد.

در این صورت خریدار مبلغ سرقفلی را بنابر استفاده ارزش متعارف زمان تحصیل سود سهام سرمایه واحد تجاری به جای ارزش متعارف زمان تحصیل سود سهام سرمایه انتقال یافته تعیین خواهد نمود. جهت تعیین مبلغ سرقفلی در یک ترکیب واحدهای تجاری که در آن هیچ مبلغ خریدی انتقال نیافته، خریدار ارزش متعارف زمان تحصیل سود خریدار در واحد تجاری را استفاده خواهد کرد که استفاده از یک تکنیک ارزیابی به جای ارزش متعارف زمان تحصیل مبلغ خرید انتقال یافته را تعیین می نماید. (پاراگراف ۳۲ قسمت (a)(i) پاراگراف های B46 تا B49 راهنمای کاربرد مربوطه را ارائه می نماید.

خریدهای ارزان/زیر قیمت متعارف/با تخفیف

۳۴- گاهی اوقات، خریدار یک خرید ارزان انجام خواهد داد، که یک ترکیب واحدهای تجاری است که در آن مبلغ در پاراگراف (b) ۳۲ متجاوز از کل مبلغ تصریح شده در پاراگراف (a) ۳۲ می شود. اگر این افزایش بعد از اعمال الزامات پاراگراف ۳۶ باقی بماند، خریدار نفع حاصله در سود یا زیان زمان تحصیل تشخیص خواهد داد. این نفع به خریدار تخصیص داده خواهد شد.

۳۵- یک خرید ارزان احتمال دارد روی دهد، برای مثال در ترکیب واحدهای تجاری که فروشی اجباری/تحمیلی است که در آن خریدار تحت اجبار عمل می نماید. با این وجود استثنائات تشخیص و سنجش برای اقلام خاص در پاراگراف ۲۲ تا ۳۱ بحث شده که ممکن است همچنین نتیجه در تشخیص یک نفع (یا تغییر مبلغ یک نفع تشخیص یافته) روی یک خرید ارزان را بدهد.

۳۶- قبل از تشخیص یک نفع خرید ارزان، خریدار دوباره ارزیابی می نماید که آیا او به طرز صحیح تمام دارایی های کسب شده و بدهی های تعهد شده را شناسایی نموده است، و هر دارایی ها یا بدهی های اضافی که در این مرور شناسایی شده اند شناسایی خواهند شد خریدار سپس مراحل استفاده شده در سنجش مبالغ این IFRS را مرور خواهد نمود که در زمان تحصیل ملزم نموده موارد ذیل تشخیص داده شوند:

- (a) دارایی های قابل شناسایی کسب شده و بدهی های تعهد شده
- (b) سود سهام گروه اقلیت واحد تجاری، اگر هر یک،
- (c) برای ترکیب واحدهای تجاری که در مراحل نائل آمده باشند خریدار سود سهام سرمایه در واحد تجاری را قبلاً محفوظ نگه داشته است.
- (d) مبلغ خرید انتقال یافته.

هدف از این بررسی اطمینان یافتن از آن است که سنجش ها به نحو مقتضی دقت همه اطلاعات در دسترس در زمان تحصیل را منعکس می سازد.

وجه خرید انتقال یافته

۳۷- وجه خرید انتقال یافته در یک ترکیب واحدهای تجاری به ارزش متعارف سنجیده خواهد شده که در آنجائی که جمع کل ارزش های متعارف زمان تحصیل دارایی ها توسط خریدار انتقال یافته، بدهی ها توسط خریدار از مالکان پیشین تقبل شده و سود سهام سرمایه توسط خریدار انتشار یافته محاسبه خواهد گردید (با این حال، هر سهمی از پاداش پرداخت مبتنی بر سهم خریدار با پاداش حفظ شده توسط کارمندان واحد تجاری مبادله گشته که شامل وجه خرید انتقال یافته در ترکیب واحدهای تجاری می باشد که مطابق با پاراگراف ۳ به جای ارزش متعارف سنجیده خواهد شد).

مثال هایی از اشکال احتمالی مبلغ خرید شامل، وجه نقد، سایر دارایی ها، یک موسسه تجاری یا یک شرکت تابعه از خریدار، مبلغ خرید احتمالی، ابزارهای مالی سهام عادی و سهام ممتاز، اختیارات معامله، ضمانت ها و سود اعضاء موسسات تعاون می گردد.

۳۸- مبلغ خرید انتقال یافته احتمال دارد شامل دارایی ها یا بدهی هایی از خریدار باشد که مبلغ دفتری آنها از ارزشهای متعارف زمان تحصیل شان متفاوت می باشد. (برای مثال، دارایی های غیر پولی یا یک موسسه تجاری از خریدار). اگر چنین باشد، خریدار دارایی ها یا بدهی های انتقال یافته را به ارزش متعارف آنها از زمان تحصیل به بعد مجدداً خواهد سنجد و سودها یا زیان های حاصله چنانچه هر کدام در سود یا زیان را تشخیص می دهد. با این حال، بعضی اوقات دارایی ها یا بدهی های انتقال یافته بعد از ترکیب واحدهای تجاری در داخل واحد تجاری ترکیب شده باقی می ماند. (برای مثال، به علت اینکه دارایی ها یا بدهی ها به جای مالکان پیشین آنها به واحد تجاری ترکیب شده منتقل شده اند)، و بنابراین خریدار کنترل آنها را حفظ می نماید.

در این موقعیت، خریدار آن دارایی ها و بدهی هارا به مبلغ دفتری بلافاصله قبل از زمان تحصیل شان خواهد سنجد و نفع و ضرری در سود یا زیان روی دارایی ها یا بدهی هایی که او هم قبل و بعد از ترکیب واحدهای تجاری کنترل می نماید را تشخیص نخواهد داد.

مبلغ خرید احتمالی

۳۹- مبلغ خریدی که خریدار در مبادله برای واحد تجاری انتقال میدهد شامل هر دارایی یا بدهی ناشی از یک توافق مبلغ خرید احتمالی می شود (در پاراگراف ۳۷ مشاهده شود). خریدار ارزش متعارف زمان تحصیل وجه احتمالی را به عنوان بخشی از مبلغ خرید انتقال یافته در مبادله برای واحد تجاری تشخیص خواهد داد.

۴۰- خریدار یک تعهد در پرداخت مبلغ خرید احتمالی تحت عنوان بدهی یا تحت عنوان سهام سرمایه بر اساس تعاریفی که از یک ابزار مالی سرمایه و یک بدهی مالی در پاراگراف ۱۱ از استاندارد شماره ۳۲ ابزارهای مالی: ارائه، یا سایر IFRS های مناسب می باشد را رده بندی خواهد نمود.

راهنمایی اضافی جهت کاربرد روش تحصیل در انواع خاص ترکیب واحدهای تجاری

یک ترکیب واحدهای تجاری که در مراحل کسب شده

۴۱- خریدار بعضی اوقات کنترل واحد تجاری را بدست می آورد که در آن او یک سود سهام سرمایه را بلافاصله قبل از زمان تحصیل محفوظ نگاه داشته است. برای مثال، ۳۱ دسامبر سال ۲۰x۱ موسسه تجاری A ۳۵ درصد سود سهام سرمایه گروه اقلیت در موسسه تجاری B را در دست می گیرد در آن تاریخ، موسسه A یک ۴۰ درصد اضافی سهام موسسه B را می خرد که آن کنترل موسسه B را به او می دهد. این IFRS به این

چنین معاملاتی تحت عنوان ترکیب واحدهای تجاری که در چند مرحله بدست آمده اشاره می نماید، بعضی اوقات همچنین تحت عنوان یک گام تحصیل/مرحله خرید متذکر می شود.

۴۲- در یک ترکیب واحدهای تجاری که در چند مرحله ایجاد شده خریدار سود سهام سرمایه خود را که در واحد تجاری به ارزش متعارف زمان تحصیل اش در گذشته محفوظ بوده مجدداً خواهد سنجید و سود یا زیان حاصله، چنانچه هر کدام در سود یا زیان را تشخیص می دهد. در دوره های گزارش قبلی، خریدار امکان تشخیص نوسانات ارزش سود سهام سرمایه اش در واحد تجاری را در سایر سود و زیان جامع (برای مثال، به علت اینکه سرمایه گذاری تحت عنوان در دسترس به منظور فروش طبقه بندی شده) داشته است. بنابراین، مبلغی که در سایر سود و زیان جامع تشخیص یافته است بر همان مبنایی و قتیکه ملزم شده است که چنانچه خریدار سود سهام سرمایه ای که در گذشته محفوظ نگه داشته را مستقیماً فروخته یا واگذار نموده باشد، تشخیص داده خواهد شد.

یک ترکیب واحدهای تجاری که بدون انتقال وجه کسب شده

۴۳- یک خریدار گاهی اوقات کنترل یک واحد تجاری را بدون انتقال وجه پرداختی بدست می آورد حسابداری روش تحصیل/خرید برای یک ترکیب تجاری، بر آن دسته ترکیبات اعمال می گردد. یک چنین شرایطی شامل می شوند:

- (a) واحد تجاری تعداد کافی از سهام عادی خود را برای یک سرمایه گذار موجود (خریدار) بابت بدست آوردن کنترل خریداری می نماید.
- (b) حق و/تو/حق رای مخالف اقلیت که در گذشته مانع از کنترل خریدار بر واحد تجاری که در آن خریدار اکثریت حق رای را در دست داشت می شد، از اعتبار می افتد.
- (c) خریدار و واحد تجاری موافقت به ترکیب واحدهای تجاری شان تنها بوسیله یک قرارداد می نمایند. خریدار هیچ مبلغی را در مبادله برای کنترل یک واحد تجاری منتقل نمی نماید و هیچ سود سهام سرمایه ای در واحد تجاری یا در زمان تحصیل یا در گذشته نگه نمی دارد. مثال هایی از ترکیبات واحدهای تجاری که از طریق تنها قرارداد بدست آمده اند شامل حضور دو موسسه تجاری با هم در یک توافق متداول یا شکل گیری یک شرکت سهامی دو گانه میشود.

۴۴- در یک ترکیب تجاری که بوسیله تنها یک قراردادی بدست آمده، خریدار مبلغی از خالص دارایی های تشخیص یافته مطابق با این IFRS را به صاحبان واحد تجاری تخصیص خواهد داد.

دوره سنجش

۴۵- اگر حسابداری اولیه برای یک ترکیب واحدهای تجاری از طریق پایان دوره گزارشی که در آن ترکیب تحقق می یابد، تکمیل باشد، خریدار در صورتهای مالی خود مقادیر موقتی برای این اقلام که حسابداری آنها تکمیل است گزارش خواهد نمود. در طی دوره سنجش، خریدار مقادیر موقت تشخیص یافته در زمان

تحصیل را بطور عطف به ماسبق جهت انعکاس اطلاعات جدید بدست آمده در باره حقایق و شرایطی که در زمان تحصیل موجود بوده تعدیل خواهد نمود و چنانچه مقادیر موقت شناخته شده باشد، سنجش مقادیر تشخیص یافته از آن زمان به بعد متاثر گشته است. در طی دوره سنجش، خریدار همچنین دارایی ها و بدهی های اضافی را تشخیص خواهد داد چنانچه اطلاعات جدیدی در باره واقعیت ها و شرایطی که از زمان تحصیل به بعد موجود بوده را بدست آورده باشد و اگر این اطلاعات را بشناسد منجر به تشخیص آن دارایی ها و بدهی ها از آن تاریخ به بعد می شده است. دوره سنجش به همان زودی/سرعتی که خریدار اطلاعاتی در مورد واقعیت ها و شرایط موجود را جستجوی می نماید دریافت می شود یا به اطلاعات بیشتری که دست نیافتنی نیستند پی می برد. با این حال، دوره سنجش بیشتر از یکسال از زمان خرید نخواهد بود.

۴۶- دوره سنجش، دوره ایی است پس از زمان تحصیل که در طی آن خریدار امکان تعدیل مقادیر موقت تشخیص یافته برای ترکیب واحدهای تجاری را دارد، دوره سنجش برای خریدار یک زمان معقول و منطقی جهت کسب اطلاعات ضروری بابت شناسایی و اندازه گیری نمودن موارد ذیل از تاریخ تحصیل به بعد مطابق با الزامات این IFRS را ارائه می نماید:

- (a) دارایی های قابل شناسایی کسب شده، بدهی های تعهد شده و هر سود سهام گروه اقلیت در واحد تجاری
- (b) مبلغ خرید انتقال یافته بر ای واحد تجاری (یا سایر مقادیر استفاده شده در سنجش سرقفلی)
- (c) در یک ترکیب واحدهای تجاری که در مراحل نائل گشته، سود سهام سرمایه در واحد تجاری که در گذشته توسط خریدار حفظ می شده، و
- (d) سرقفلی یا یک سود ناشی از خرید ارزان/ارزان تر از ارزش متعارف

۴۷- خریدار کلیه عوامل مربوط در تعیین اینکه آیا اطلاعات بدست آمده بعد از زمان تحصیل می بایست منتج در یک تعدیل مقادیر موقت تشخیص یافته می شده یا آیا این اطلاعات از وقایعی که بعد از تاریخ تحصیل رخ داده ناشی می شود را مد نظر قرار خواهد داد. عوامل مربوط شامل زمان وقتی که اطلاعات اضافی کسب شده و اگر خریدار قادر به شناسایی دلیلی برای یک تغییر مقادیر موقت باشد می گردد. اطلاعاتی که به اندک زمانی بعد از زمان تحصیل بدست آمده بیشتر احتمال انعکاس دادن شرایطی که در زمان تحصیل موجود بوده را به نسبت اطلاعات بدست آمده در چندین ماه بعد را می دهد.

برای مثال، مگر اینکه در یک وقفه/این وسط رویدادی که ارزش متعارف آن تغییر یافته، توانسته باشد شناسایی شود، فروش یک دارایی به یک شخص ثالث به اندک زمانی بعد از زمان تحصیل به مبلغی که عمدتاً از ارزش متعارف موقت تعیین شده ی خود در آن زمان متفاوت می باشد احتمال به دلالت یک خطایی در مبلغ موقت را می دهد.

۴۸- خریدار یک افزایش (کاهش) در مبلغ موقت تشخیص یافته برای یک دارایی (بدهی) قابل شناسایی بوسیله یک کاهش (افزایش) در سرقفلی تشخیص می دهد. با این حال، اطلاعات جدید کسب شده در طی دوره سنجش گاهی اوقات احتمال دارد تعدیلی در مبلغ موقت بیش از یک دارایی یا بدهی را ببار آورد. برای

مثال، خریدار احتمال دارد یک بدهی مبنی بر پرداخت خسارت های مربوط به یک حادثه در یکی از تاسیسات واحد تجاری را تقبل نموده باشد که بخشی یا کل این بدهی بوسیله سیاست بیمه بدهی واحد تجاری پوشش داده می شود. اگر خریدار اطلاعات جدیدی در طی دوره سنجش در باره ارزش متعارف زمان تحصیل بدهی کسب نماید، تعدیل در سرفعلی ناشی از یک تغییر در مبلغ موقت تشخیص یافته برای بدهی خواهد شد که از طریق یک تعدیل مشابهی در سرفعلی ناشی از یک تغییر در مبلغ موقت تشخیص یافته برای ادعای مطالبات از بیمه گر (در کل یا بخشی) تهاتر و یا پایاپای خواهند شد.

۴۹- در طی دوره سنجش، خریدار تعدیلی در مبالغ موقت تشخیص خواهد داد چنانچه حسابداری ترکیب واحدهای تجاری در زمان تحصیل تکمیل بوده باشد. بنابراین، خریدار اطلاعات مقایسه ای برای دوره های قبلی ارائه شده در صورتهای مالی در آن زمانیکه احتیاج بوده را بررسی مجدد خواهد نمود، که شامل تهیه هر تغییری در استهلاک، استهلاک دارایی های نامشهود یا سایر تاثیرات درآمد تشخیص یافته در تکمیل حسابداری اولیه میشود.

۵۰- بعد از اینکه دوره سنجش پایان می یابد، خریدار حسابداری یک ترکیب تجاری را فقط با اصلاح یک اشتباه مطابق با استاندارد شماره ۸: سیاست های حسابداری، تغییرات در تخمین ها و اشتباهات حسابداری تصحیح خواهد کرد.

تعیین آنچه که بخشی از معامله ترکیب واحدهای تجاری است

۵۱- خریدار و واحد تجاری امکان دارد یک مناسبات از پیش موجودی داشته باشند یا توافق دیگری را قبل از مذاکرات برای ترکیب واحدهای تجاری آغاز نموده باشند، یا امکان دارد آنها وارد یک توافقاتی در طی مذاکرات که مجزا از ترکیب تجاری است شدند. در هر موقعیتی، خریدار هر مبالغی که بخشی از آنچه که خریدار و واحد تجاری (یا مالکان پیش آن) مبادله کرده اند، نباشند در ترکیب تجاری شناسایی خواهد کرد، به عبارت دیگر مبالغی که بخشی از مبادله برای واحد تجاری نمی باشند. خریدار به عنوان بخشی از اعمال روش تحصیل/خرید فقط وجوه انتقال یافته برای واحد تجاری و دارایی های کسب شده و بدهی های تعهد شده در مبادله برای واحد تجاری را تشخیص خواهد داد معاملات جداگانه بر طبق IFRS های مناسب توجیه خواهند شد.

۵۲- یک معامله بوسیله یا به نمایندگی خریدار عمدتاً برای سود خریدار یا موسسه تجاری ترکیب شده به جای اساساً سود واحد تجاری (یا صاحبان پیشین آن) قبل از وجود ترکیب تجاری که احتمالاً معامله ایی جداگانه است آغاز گشته است. در ذیل مثال هایی از معاملات جداگانه ایی که در کاربرد روش تحصیل/خرید شامل نشده اند ارائه شده:

- (a) یک معامله که در واقع مناسبات از پیش موجود خریدار و واحد تجاری را حل و فصل می نماید.
- (b) یک معامله که خدمات آتی کارمندان و صاحبان قبلی واحد تجاری را پرداخت می نماید، و

C) یک معامله که واحد تجاری یا مالکان قبلی آن برای پرداخت هزینه های مربوط به تحصیل بازپرداخت می نمایند. پاراگراف های B50 تا B62 راهنمایی مناسب مربوطه را ارائه می نماید.

مخارج مربوط به تحصیل/خرید

۵۳- مخارج مرتبط تحصیل مخارجی هستند که خریدار در فعال شدن یک ترکیب تجاری متحمل میشود. اینگونه مخارج شامل حق الزحمه کارگزار، مشاوره ای، قانونی، حسابداری، ارزیابی و سایر حق العمل های حرفه ای یا مشاوره، هزینه های اداری عمومی و شامل هزینه های نگهداری یک واحد تحصیل های/خریدهای داخلی، و هزینه های ثبت و انتشار اوراق مالکیت سهام و اوراق بدهی میشود. خریدار مخارج مرتبط تحصیل را به عنوان هزینه های دوره هایی که در آنها مخارج تحقق یافته و خدمات دریافت شده است با یک استثناء توجیه خواهد کرد. هزینه های انتشار اوراق بدهی یا اوراق مالکیت سهام مطابق با استانداردهای شماره ۳۲ و ۳۹ تشخیص داده خواهد شد.

حسابداری و سنجش بعدی/متعاقب

۵۴- به طور کلی یک خریدار متعاقباً دارایی های کسب شده، بدهی های تعهد شده یا متحمل شده و ابزارهای مالی سرمایه انتشار یافته در یک ترکیب تجاری را مطابق با سایر IFRS های مناسب برای آن ارقام بستگی به ماهیت آنها سنجیده و در حساب خواهد برد.

با این حال، این IFRS متعاقباً راهنمایی سنجش و حسابداری برای دارایی های کسب شده و بدهی های تقبل شد یا تحقق یافته و ابزارهای مالی سرمایه انتشار یافته در یک ترکیب واحد های تجاری را ارائه نماید که در ذیل آمده است:

(a) حقوق باز خرید شده

(b) بدهی های احتمالی تشخیص یافته از زمان تحصیل به بعد

(c) دارایی های خسارت/غر امتی،

(d) مبلغ خرید احتمالی

پاراگراف B63 راهنمایی مناسب مربوطه را ارائه می نماید.

حقوق باز خرید شده

۵۵- یک حق باز خرید شده تشخیص داده شده تحت عنوان یک دارایی نامشهود بر روی دوره قراردادی باقیمانده از قراردادی که در آن حقی واگذار شده مستهلک می شود. یک خریدار که بعداً حق باز خرید شده ای را به یک شخص ثالث می فروشد مبلغ دفتری دارایی نامشهود را در تعیین سود یا زیان فروش بحساب خواهد آورد.

بدهی های احتمالی

۵۶- از تشخیص اولیه و تا موقعی که بدهی تسویه، فسخ یا منقضی شود، خریدار یک بدهی احتمالی تشخیص یافته را در ترکیب تجاری بحساب خواهد برد که به ارزش بیشتر از:

(a) مبلغی که مطابق با استاندارد شماره ۳۷ تشخیص داده خواهد شده، و

(b) مبلغی اولیه تشخیص یافته منهای، چنانچه مناسب باشد، استهلاک انباشته تشخیص یافته مطابق با استاندارد شماره ۱۸: درآمد

این الزامات در قراردادهای توجیه شده مطابق با استاندارد شماره ۳۹ بکار نمی رود.

دارایی های خسارت/غرامتی/جبرانی

۵۷- در پایان هر دوره گزارش بعدی، خریدار دارایی خسارت را که در تاریخ تحصیل بر همان مبنا که به عنوان دارایی یا بدهی خسارت دیده تشخیص یافته است، را خواهد سنجید و هر گونه محدودیت های قراردادی روی مبالغ آنها، برای یک دارایی خسارت که متعاقباً به ارزش متعارف اش سنجیده نشده تابع ارزیابی مدیریت از قابلیت وصول دارایی خسارت می گردد.

مبلغ خرید احتمالی

۵۸- بعضی تغییرات در ارزش متعارف مبلغ احتمالی که خریدار بعد از زمان تحصیل تشخیص می دهد احتمال دارد از اطلاعات اضافی که خریدار بعد از آن تاریخ درباره واقیعت ها و شرایطی که موجود در زمان تحصیل بوده حاصل شود. بعضی تغییرات، تعدیلات دوره سنجش مطابق با پاراگراف های ۴۵ تا ۴۹ می باشند. با این حال، تغییرات ناشی از رویدادهای بعد از زمان تحصیل، مانند تحقق هدف سود، رسیدن به قیمت سهام تصریح شده یا رسیدن به نقطه عطف پروژه تحقیق و توسعه اصلاحات دوره سنجش نمی باشند. خریدار تغییرات ارزش متعارف مبلغ خرید احتمالی که تعدیلات دوره سنجش نمی باشند را به شرح ذیل به حساب خواهد برد:

(a) مبلغ احتمالی که به عنوان سهام سرمایه طبقه بندی شده سنجیده نخواهد شد و توافق بعدی آن در داخل سهام سرمایه به حساب برده خواهد شد.

(b) مبلغ احتمالی که به عنوان یک بدهی یا دارایی احتمالی طبقه بندی شده که:

(i) یک ابزار مالی می باشد و در محدوده استاندارد شماره ۳۹ به ارزش متعارف با هر سود یا زیان شناخته شده حاصله یا در سود یا زیان یا در صورت سود و زیان جامع مطابق با آن IFRS سنجیده خواهد شد.

(ii) در محدوده استاندارد شماره ۳۹ نمی باشد مطابق با استاندارد شماره ۳۷ یا سایر IFRS های مناسب به حساب برده خواهد شد.

افشاءها

۵۹- خریدار اطلاعاتی که استفاده کنندگان صورتهای مالی اش را قادر به ارزیابی نمودن ماهیت و تاثیر مالی ترکیب تجاری می کند را افشاء می نماید که رخ می دهد یا:

(a) در طی دوره گزارش جاری، یا

(b) بعد از پایان دوره گزارش اما قبل از اینکه صورتهای مالی برای انتشار مجاز شده باشند.

۶۰- در برآورده شدن هدف پاراگراف ۵۹، خریدار اطلاعات تصریح شده در پاراگراف های B64 تا B66 را افشاء خواهد نمود.

۶۱- خریدار اطلاعاتی که استفاده کنندگان صورتهای مالی را قادر به ارزیابی نمودن تاثیرات مالی تعدیلات تشخیص یافته در دوره گزارش جاری می کند را که مربوط به ترکیبات واحدهای تجاری می باشند که در این دوره یا دوره های گزارش قبلی رخ داده می باشند، افشاء خواهند کرد.

۶۲- در تحقق هدف پاراگراف ۶۱، خریدار اطلاعات تصریح شده در پاراگراف B67 را افشاء خواهد نمود.

۶۳- اگر افشاهای خاص مقرر شده ایی بوسیله این و سایر IFRS ها اهداف تدوین شده در پاراگراف های ۵۹ و ۶۱ را تامین ننماید، خریدار هر آنچه اطلاعات اضافی که بر ای تحقق آن اهداف لازم می باشد را افشاء خواهد نمود.

تاریخ موثر و انتقال

تاریخ موثر

۶۴- این IFRS برای حمایت ترکیب های واحد تجاری که بر ای آنها تاریخ تحصیل همان یا بعد از شروع اولین دوره گزارش مالی که آغاز آن همان یا بعد از اول جولای ۲۰۰۹ می باشد بکار می رود استفاده زودتر مجاز شده است. با این حال، این IFRS فقط در زمان ابتدای دوره گزارش مالی که آغاز آن ۳۰ ژوئن ۲۰۰۷ یا بعد از آن می باشد بکار خواهد رفت.

اگر یک موسسه تجاری این IFRS را قبل از اول جولای ۲۰۰۹ بکار ببرد، آن موسسه آن واقیعت را افشاء خواهد کرد و استاندارد شماره ۲۷ (به روشی که توسط هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری در سال ۲۰۰۸ اصلاح گردید) در همان زمان استفاده می شود.

انتقال

۶۵- دارایی ها و بدهی هایی که از ترکیب های تجاری حاصل شد تاریخ تحصیل آنها از لحاظ زمانی بر کاربرد این IFRS که به دلیل استفاده از این IFRS تعدیل نخواهد یافت مقدم می باشد.

۶۶- یک موسسه تجاری مانند موسسه تعاون که هنوز IFRS 3 را اعمال نکرده است و دارای یک یا چند ترکیبات تجاری است که استفاده روش خرید را به حساب آورده اند ذخایر انتقالی در پاراگراف های B68, را اعمال خواهند نمود.

مالیات های بر درآمد

۶۷- برای ترکیبات واحدهای تجاری که در آنها تاریخ تحصیل قبل از این IFRS اعمال شده می باشد، خریدار الزامات پاراگراف ۶۸ از استاندارد شماره ۱۲ را، وقتیکه بنابراین IFRS اصلاح شد احتمالاً بکار خواهد برد. به این معنی که گفته می شود، خریدار توجیه ترکیبات واحدهای تجاری قبلی که در گذشته تغییراتی را در مالیات معوق دارایی های تشخیص یافته شناسایی نموده اند را تعدیل نخواهد نمود.

با این حال از این تاریخ، از وقتیکه این IFRS بکار گرفته شده، خریدار یک تعدیل بابت سود یا زیان (یا اگر استاندارد شماره ۱۲ لازم بدانند، خارج از سود یا زیان)، تغییرات تشخیص یافته مالیات معوق دارایی ها را تشخیص خواهد داد.

انصراف از IFRS 3 سال (۲۰۰۴)

۶۸- این IFRS جانشین IFRS3 ترکیب های واحدهای تجاری (از وقتیکه در سال ۲۰۰۴ منتشر شد) می شود.

پیوست A

اصطلاحات تعریف شده

این پیوست یک بخش مکمل از IFRS می باشد.

واحد تجاری تحصیل شده

موسسه یا موسسات تجاری که تحصیل کننده/خریدار کنترل آن را در ترکیب واحدهای تجاری بدست می آورند.

خریدار/تحصیل کننده

موسسه ایی که کنترل واحد تجاری را بدست می آورد.

تاریخ خرید/تحصیل

زمانی که در آن خریدار/تحصیل کننده کنترل واحد تجاری تحصیل شده را بدست می آورد.

موسسه تجاری/واحد تجاری

یک مجموعه یکپارچه از فعالیتها و دارایی هایی است که در رهبری و مدیریت برای هدفی از ارائه یک بازده در سود سهام، هزینه های کمتر یا سایر سودهای اقتصادی مستقیم از سرمایه گذاران یا سایر صاحبان،اعضاء یا شرکت کنندگان توانا و مستعد می باشد.

ترکیب واحدهای تجاری

یک معامله یا رویدادی دیگر که در آن یک خریدار/تحصیل کننده کنترل یک یا چند موسسه تجاری را بدست می آورد معاملات بعضی اوقات به عنوان «اتحاد واقعی» یا «اتحاد همانندها» اشاره شده که درست مثل ترکیب واحدهای تجاری همانطوری که آن واژه در این IFRS استفاده شده میباشند.

مبلغ احتمالی

معمولاً، یک تعهد خریدار/تحصیل کننده در انتقال دادن دارایی ها یا سود سهام سرمایه به صاحبان پیشین واحد تجاری به عنوان بخشی از مبادله برای کنترل واحد تجاری می باشد چنانچه وقایع آتی تصریح شده ایی رخ بدهد یا شرایطی تحقق یافته باشد. با این حال، مبلغ احتمالی احتمال دارد همچنین به خریدار/تحصیل کننده حقی در بازده مبلغ انتقال یافته در گذشته را بدهد چنانچه شرایط تصریح شده تحقق یافته باشد.

کنترل

قدرت تسلط داشتن بر سیاست های مالی و عملیاتی یک موسسه تجاری چنانچه منافی از این فعالیت ها کسب گردد.

سود سهام سرمایه

برای اهداف این IFRS، سود سهام سرمایه در کل به معنای بهره ی مالکیت از موسسات تجاری تحت مالکیت سرمایه گذار و مالک، عضو یا سود شرکت کنندگان موسسات تعاون بکار رفته است.

ارزش متعارف/منصفانه

مبلغی که برای آن، بین طرفین مایل، آگاه در یک معامله مستقل/بدون اعمال نفوذ یک دارایی قادر به مبادله شده یا یک بدهی تسویه گشته است.

سرقفلی

یک دارایی بیانگر منافع اقتصادی آتی حاصل از سایر دارایی هایی کسب شده در یک ترکیب تجاری که به طور مجزا شناسایی نشده و بطور جداگانه تشخیص نیافته است.

قابل شناسایی

یک دارایی قابل شناسایی می باشد اگر آن یا:

(a) قابل تفکیک باشد، به عبارت دیگر قادر بوده تا تفکیک شده یا از موسسه تجاری تقسیم گردیده و فروخته شده، انتقال یافته، مجوز یافته، اجاره داده شده یا مبادله شده باشد، یا اینکه به طور مجزا یا با هم با یک قرارداد مرتبط به دارایی یا بدهی قابل شناسایی شده بدون ملاحظه اینکه آیا موسسه تجاری تصمیم به این کار دارد، انجام شود، یا

(b) از قرارداد یا سایر حقوق قانونی، بدون ملاحظه اینکه آیا آن حقوق قابل انتقال یا تفکیک پذیر از موسسه تجاری یا سایر حقوق و تعهدات می باشند ناشی می گردد.

دارایی های نامشهود

یک دارایی غیر پولی قابل شناسایی بدون محتوای فیزیکی/عینی می باشد.

موسسه تعاون

یک موسسه به غیر از موسسه تحت مالکیت سرمایه گذار، که سود سهام، هزینه های کمتر یا سایر منافع اقتصادی مستقیم برای صاحبان، اعضاء یا شرکت کنندگان اش فراهم می نماید. برای مثال یک موسسه بیمه تعاون یا یک اتحادیه اعتباری و یک موسسه تعاونی همه بنگاههای تعاون میباشند.

سود سهام گروه اقلیت

سهام سرمایه در یک شرکت تابعه که مستقیماً یا غیر مستقیماً به شرکت مادر قابل تخصیص نمی باشد.

مالکان/صاحبان

برای اهداف این IFRS، صاحبان که در کل دارندگان سود سهام سرمایه موسسات تحت مالکیت سرمایه گذار و صاحبان یا اعضاء، یا شرکت کنندگان در آن، موسسات تعاون را شامل می شود و مورد استفاده قرار گرفته است.

B پیوست

راهنمایی کاربردی

این پیوست یک بخش مکمل از IFRS می باشد.

ترکیبات تجاری موسسات تجاری تحت کنترل مشترک (کاربرد پاراگراف ۲ قسمت C)

B1- این IFRS در ترکیب تجاری موسسات و واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک استفاده نمی شود. یک ترکیب تجاری مشمول واحد ها یا موسسات تحت کنترل مشترک، ترکیب تجاری است که در آن همه ترکیب موسسات و واحدها در اصل بوسیله طرف یا طرفین هم قبل و بعد از ترکیب تجاری کنترل شده باشد و این کنترل موقت نمی باشد.

B2- گروهی از افراد تحت عنوان کنترل یک موسسه تجاری تلقی می شوند، وقتیکه بر اثر توافقات قراردادی آنها مشترکاً دارای قدرت نظارت بر سیاست های عملیاتی و مالی شوند که از آن فعالیت ها منافی کسب گردد. بنابراین، یک ترکیب تجاری، خارج از محدوده این IFRS می باشد وقتیکه گروه یکسانی از افراد در نتیجه توافقات قراردادی، بطور گروهی اوج قدرت تسلط بر سیاست های مالی و عملیاتی هر یک از واحدهای ترکیبی را دارا باشند، چنانچه منافی از این فعالیتها کسب شود و این قدرت مشترک بنیادین موقت نمی باشد.

B3- یک موسسه تجاری امکان دارد بوسیله یک فرد یا یک گروهی از افراد که با هم تحت یک توافق قراردادی کار می کنند کنترل شده باشد، و این فرد یا گروهی از افراد احتمال ندارد که تابع گزارش مالی IFRS ها بشوند. بنابراین برای موسسات ترکیبی ضرورتی نمی باشد به عنوان بخشی از صورتهای مالی تلفیقی یکسانی برای ترکیب تجاری که به عنوان یک الزام موسسات تحت کنترل مشترک تلقی می شوند شامل گردند.

B4- دامنه/اندازه سود گروه اقلیت در هر یک از موسسات ترکیبی قبل و بعد از ترکیب تجاری مرتبط به تعیین اینکه آیا ترکیب شامل موسسات تحت کنترل مشترک می گردد یا خیر نمی شود. به همین ترتیب، این واقعیت که یکی از موسسات ترکیبی یک شرکت تابعه ایی است که از صورتهای مالی تلفیقی خارج گشته است ارتباطی به تعیین اینکه آیا یک ترکیب شامل موسسات تحت کنترل می شود یا خیر را ندارد.

شناسایی یک ترکیب واحدهای تجاری (کاربرد پاراگراف ۳)

B5- این IFRS ترکیب تجاری را به عنوان یک معامله یا رویداد دیگری که در آن یک تحصیل کننده/خریدار کنترل یک یا چند واحدهای تجاری را بدست می آورد، شرح می دهد. یک تحصیل کننده/خریدار امکان دارد کنترل یک واحد تجاری را به روشهای مختلف بدست بیاورد. برای مثال:

- (a) بوسیله انتقال وجه نقد، شبه پول ها یا سایر دارایی ها (شامل خالص دارایی هایی که یک موسسه تجاری را بوجود می آورند).
- (b) بوسیله بدهی های محتمل شده
- (c) بوسیله انتشار سود سهام سرمایه
- (d) بوسیله ارائه بیش از یک نوع پرداخت مبلغ خرید
- (e) بدون انتقال وجه، شامل قراردادی تنها (پاراگراف ۴۳ مشاهده شود)

B6 - یک ترکیب تجاری ممکن است در یک تنوعی از روشها برای قانون، مالیات، یا سایر دلایلی انجام یافته باشد که شامل موارد ذیل می شوند اما محدود به آنها نشده اند:

- (a) یک یا بیشتر موسساتی که شرکت تابعه تحصیل کننده/موسسه خریدار بشوند یا خالص دارایی های یک یا بیشتر موسساتی که به طور قانونی در موسسه خریدار ترکیب شده اند باشند.
- (b) یک موسسه ترکیبی خالص دارایی های خود را انتقال بدهد، یا صاحبان آن سود سهام سرمایه شان را به موسسه ترکیبی یا صاحبان آن انتقال دهند.
- (c) همه موسسات ترکیبی، خالص دارایی های خود را انتقال بدهند، یا مالکان آن موسسات سود سهام سرمایه خود را به موسسه تازه شکل یافته انتقال بدهند (بعضی اوقات به عنوان معاملات اختیار خرید سهام یا معاملات فروش سهام به آن اشاره شده)، یا
- (d) یک گروه از صاحبان پیشین موسسات ترکیبی کنترل موسسه ترکیب شده را بدست آورد.

تعریف موسسه تجاری/فعالیت تجاری (کاربرد پاراگراف ۳)

B7 - یک موسسه تجاری از داده ها و روشهای بکاررفته بر این داده ها که دارای توانایی ایجاد بازده ها می شوند تشکیل می گردد. اگرچه موسسه تجاری معمولاً بازده هایی دارد، بازده ها الزامی به اینکه یک گروه ترکیب شده ای که واجد صلاحیت تحت عنوان یک موسسه تجاری بشوند را ندارند. ۳ عنصر از یک موسسه تجاری به شرح ذیل تعریف شده است:

- (a) وارده/داده: هر منبع اقتصادی که بازده هایی را ایجاد می کند یا توانایی ایجاد بازده از زمانیکه یک یا چند مرحله روی آن اعمال شده را دارا می شود.
- (b) مراحل: هر سیستم، استاندارد، یادداشت تفاهم، توافق نامه یا مقررات وقتیکه روی یک داده یا داده هایی اعمال شده ایجاد یا توانایی ایجاد بازده ها را دارا می شود. مثال ها شامل مراحل مدیریت استراتژیک/راهبردی، مراحل عملیاتی و مراحل مدیریت منابع می گردد. این مراحل طبق معمول مستند شده، اما یک نیروی کار سازمان یافته دارای تجربه ها و مهارت های ضروری مقررات آتی و توافق نامه هایی که ممکن است مراحل مورد نیاز را ارائه دهد نمی باشد که مستعد بکارگیری روی داده ها جهت ایجاد خروجی ها/بازده ها می باشند. (حسابداری، ارسال صورتحساب، حقوق و دستمزد و سایر سیستم های اداری مثل همیشه مراحل استفاده شده در ایجاد خروجی ها/بازده ها نمی باشند).

C) خروجی/بازده: نتیجه داده ها و مراحل اعمال شده روی آن داده ها که ارائه میکند یا توانایی ارائه یک بازده به شکل سود سهام، مخارج کمتر یا سایر منافع اقتصادی مستقیم به سرمایه گذاران یا سایر صاحبان، اعضاء یا شرکاء را داشته باشد.

B8 - جهت مستعد بودن برای اهداف تعریف شده که مدیریت و رهبری شده اند، یک گروه ترکیب شده از فعالیت ها و دارایی ها ۲ عنصر اساسی را نیاز دارد: داده ها و مراحل اعمال شده بر آن داده ها، که باهم هستند یا در ایجاد خر و جی ها/بازده ها بکار خواهند رفت. بهرحال یک موسسه تجاری لازم نیست شامل همه داده ها یا مراحل که فروشنده در اداره آن موسسه تجاری بکار گرفته است، بشود چنانچه شرکت کنندگان بازار مستعد تحصیل/خرید موسسه تجاری باشند و تولید خروجی ها/بازده ها هم همچنان در حال ادامه باشند. برای مثال، از طریق ترکیب موسسه تجاری با داده ها و مراحل تحت مالکیت خودش.

B9- ماهیت عناصر یک موسسه تجاری بنابر صنعت و ساختار عملیات ها (فعالیت های) واحد تجاری که شامل مرحله توسعه موسسه می باشد، متفاوت است. موسسات تجاری تثبیت شده اغلب انواع مختلفی از داده ها، مراحل و خروجی ها/بازده ها، را دارند، در جایی که موسسات جدید اغلب محدود داده ها، مراحل، و بعضی اوقات فقط یک خروجی تنها (محصول) را دارا می باشند. همچنین کما و بیش همه موسسات تجاری بدهی هایی دارند، اما یک موسسه تجاری نیازی به داشتن بدهی ندارد.

B10- یک گروه ترکیب شده از فعالیت ها و دارایی ها در مرحله توسعه امکان ندارد دارای خروجی ها/بازده ها باشد. اگر نه، تحصیل کننده/خریدار می بایست سایر عوامل که در تعیین اینکه آیا این گروه یک موسسه تجاری است را در نظر بگیرد. این عوامل شامل می شوند اما محدود نشده اند به اینکه آیا گروه:

a) فعالیتهای اصولی طرح شده را آغاز نموده است،
b) کارمندان، دارایی فکری و سایر داده ها و مراحل که می توانست جهت این داده ها بکار گرفته شود را دارا می باشد،

c) در حال پیگیری طرحی جهت تولید خروجی ها/بازده ها میباشد، و
d) قادر به فراهم کردن امکان دستیابی به مشتریانی که خروجی ها را خواهند خرید می باشد.

همه آن عوامل نیاز به حضور برای یک گروه ترکیب شده خاص از فعالیت ها و دارایی ها در مرحله توسعه جهت واجد صلاحیت شدن تحت عنوان موسسه تجاری را ندارند.

B11- تعیین اینکه آیا یک گروه خاص از دارایی ها و فعالیت ها یک موسسه تجاری می باشد می بایست بر مبنای اینکه آیا گروه ترکیب شده توسط یک شرکت کننده بازار مستعد می باشد تا به عنوان یک موسسه تجاری رهبری و مدیریت شود انجام گرفته باشد. بنابراین در ارزشیابی اینکه آیا یک گروه خاص یک موسسه تجاری می باشد، به اینکه آیا یک فروشنده گروه را به عنوان یک موسسه تجاری اداره کرده آیا خریدار تصمیم به اداره گروه به عنوان یک موسسه تجاری دارد، ارتباطی پیدا نمی کند.

B12- در غیاب شواهد برعکس، یک گروه خاص از دارایی ها و فعالیت هایی که در آن سرقفلی حضور می یابد، وجود یک موسسه تجاری بدیهی فرض شده است.

شناسایی تحصیل کننده/خریدار (کاربرد پاراگراف های ۶ و ۷)

B13- راهنمایی در استاندارد شماره ۲۷ صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه در شناسایی تحصیل کننده/خریدار استفاده خواهد شد که: بنگاهی است که کنترل واحد تجاری را بدست می آورد. اگر یک ترکیب تجاری تحقق یافته باشد اما کاربرد راهنمایی در استاندارد شماره ۲۷ به روشنی دلالت بر این ننماید که تحصیل کننده/خریدار کدام یک از واحدهای تجاری ترکیبی است، عوامل در پاراگراف های B14 تا B18 در تعیین ایجاد آن مد نظر قرار خواهند گرفت.

B14- در یک ترکیب تجاری که اساساً از طریق انتقال وجه یا سایر دارایی ها یا از طریق بدهی های تعهد شده بدست آمده، تحصیل کننده/خریدار واحد تجاری است که وجه نقد یا سایر دارایی ها یا بدهی های تعهد شده را انتقال می دهد.

B15- در یک ترکیب تجاری که اساساً از طریق مبادله سود سهام سرمایه بدست آمده، تحصیل کننده/خریدار معمولاً واحد تجاری است که سود سهام سرمایه خود را منتشر می نماید. با این حال، در بعضی ترکیب های تجاری، عموماً تحصیل معکوس/خرید معکوس نامیده میشود واحد انتشار دهنده واحد تجاری/تحصیل شده می باشد. پاراگراف های B19 تا B27 راهنمایی توجیه تحصیل های/خریدهای معکوس را ارائه می نماید سایر واقعیت ها و شرایط مربوطه در شناسایی تحصیل کننده/خریدار در یک ترکیب تجاری که از طریق مبادله سود سهام سرمایه حاصل شده، در نظر گرفته خواهد شد که شامل این موارد می باشد:

(a) حق رای دهی های مناسب در واحد تجاری ترکیب شده بعد از ترکیب تجاری: که تحصیل کننده/خریدار معمولاً واحد تجاری ترکیبی است که مالکان آن به عنوان یک گروه بیشترین سهم حق رای ها را در واحد تجاری ترکیب شده حفظ یا دریافت می نمایند، در تعیین اینکه کدام گروه از مالکان بیشترین سهم از حق رای ها را حفظ یا دریافت می نمایند یک واحد تجاری حضور هر گونه مورد غیر عادی یا توافقات رای دهی خاص و اختیارات خرید، ضمانت ها یا اوراق بها دار قابل تعدیل را در نظر خواهد گرفت.

(b) وجود یک حق رای دهی اقلیت بزرگ در واحد تجاری ترکیب شده چنانچه نه مالک دیگری یا گروه سازمان یافته ایی از مالکان حق رای قابل ملاحظه ایی را دارا نباشند: خریدار/تحصیل کننده معمولاً واحد تجاری ترکیبی است که مالکی مجزا یا گروه سازمان یافته ایی از مالکانش بیشترین حق رای اقلیت در واحد تجاری ترکیب شده را در دست دارند.

(c) ترکیبی از هیئت مدیره واحد تجاری ترکیب شده: که خریدار/تحصیل کننده معمولاً موسسه ترکیبی است که صاحبان آن توانایی انتخاب یا انتصاب یا بر کنار نمودن اکثریتی از هیئت مدیره در واحد تجاری ترکیب شده را دارا میباشند.

d) ترکیبی از مدیریت ارشد واحد تجاری ترکیب شده: که خریدار معمولاً واحد تجاری ترکیبی است که مدیریت سابق آن بر مدیریت واحد تجاری ترکیب شده حاکم می باشد.

e) بر اساس مبادله سود سهام سرمایه: که خریدار/تحصیل کننده معمولاً واحد تجاری ترکیبی است که صرف سهامی روی ارزش متعارف قبل از ترکیب سود سهام سرمایه واحد تجاری یا سایر واحدهای تجاری ترکیبی پرداخت می نماید.

B16- تحصیل کننده/خریدار معمولاً واحد تجاری ترکیبی است که سبب نسبی آن (سنجیده شده: برای مثال در دارایی ها، درآمدها یا سود) بطور قابل ملاحظه ای بیشتر از سایر واحدهای تجاری ترکیبی یا تجاری می باشد.

B17- در یک ترکیب تجاری در برگزیده بیش از دو واحد تجاری، تعیین تحصیل کننده/خریدار شامل دقتی از بین دیگر چیزها می باشد که کدامیک از واحدهای تجاری ترکیبی دارای صلاحیت ترکیب به خوبی سبب نسبی واحدهای ترکیبی می باشد.

B18- یک واحد تجاری جدید که تازه شکل گرفته است و ترکیب تجاری را ایجاد می نماید ضرورتاً یک خریدار/تحصیل کننده نمی باشد. حتی اگر یک واحد تجاری جدید تازه شکل گرفته باشد سود سهام سرمایه در ایجاد ترکیب تجاری منتشر نماید یکی از واحدهای تجاری ترکیبی که قبل از ترکیب تجاری موجود بوده به عنوان خریدار/تحصیل کننده بنابر کاربر د راهنمایی در پاراگراف های B13 تا B17 شناسایی خواهد شد.

در مقابل، یک واحد تجاری جدید که وجه نقد یا سایر دارایی ها یا بدهی های تعهد شده را به عنوان مبلغ خرید انتقال می دهد احتمال دارد که خریدار محسوب گردد.

خریدها/تحصیل های معکوس

B19- یک خرید معکوس زمانی تحقق می یابد که موسسه ای که اوراق بهادار منتشر می کند (خریدار قانونی) تحت عنوان واحد تجاری/تحصیل شده برای اهداف حسابداری بر مبنای راهنمایی در پاراگراف های B13 تا B18 شناسایی شده باشد. موسسه ای که سود سهام سرمایه آن تحصیل شده (واحد تجاری تحصیل شده قانونی) می بایست برای اهداف حسابداری بابت معامله ای که یک خرید معکوس در نظر گرفته شده خریدار محسوب گردد. برای مثال، خریدهای معکوس گاهی اوقات و تئیکه یک موسسه عملیاتی خصوصی می خواهد تبدیل به یک موسسه خصوصی شود اما نمی خواهد سهام سرمایه اش را ثبت نماید، رخ می دهد. جهت توفیق این امر، موسسه خصوصی برای یک موسسه عمومی برنامه ریزی خواهد کرد تا سود سهام سرمایه اش را در مبادله برای سود سهام سرمایه موسسه عمومی بدست آورد. در این مثال، موسسه عمومی (خریدار قانونی / تحصیل کننده قانونی) است به علت اینکه سود سهام سرمایه اش را منتشر نموده و موسسه خصوصی (واحد تجاری تحصیل شده قانونی) است به دلیل اینکه خریداری/تحصیل شده است. با این حال، کاربرد راهنمایی در پاراگراف های ۱۳ تا ۱۸ در شناسایی این موارد حاصل می شود:

(a) موسسه عمومی به عنوان واحد تجاری تحصیل شده برای اهداف حسابداری (حسابداری واحد تجاری تحصیل شده)، و

(b) موسسه خصوصی به عنوان تحصیل کننده/خریدار برای اهداف حسابداری (حسابداری خریدار)

حسابداری واحد تجاری خریداری شده/تحصیل شده می بایست تعریف یک موسسه تجاری برای معامله ایی که تحت عنوان خرید معکوس منظور شده را تحقق بخشد، و همه اصول تشخیص و سنجش در این IFRS شامل الزامات تشخیص دادن سرقفلی را بکار گیرد.

سنجش وجه خرید انتقال یافته

B20- در یک تحصیل/خرید معکوس، حسابداری خریدار معمولاً هیچ مبلغی را برای واحد تجاری خریداری شده صادر نمی نماید در عوض حسابداری واحد تجاری خریداری شده معمولاً سهام سرمایه خود را برای صاحبان حسابداری خریدار توزیع می نماید به همان طریق ارزش منصفانه زمان تحصیل مبلغ انتقال یافته بنابر حسابداری خریدار بابت بهره اش در حسابداری واحد تجاری خریداری شده بر اساس تعداد سهام صاحبان سرمایه استوار می گردد. توسط شرکت تابعه قانونی انتشار خواهد یافت و به صاحبان شرکت قانونی مادر همان درصد سود سهام سرمایه ایی که در موسسه ترکیبی از خرید معکوس بدست آمده داده می شود. ارزش متعارف تعداد سود سهام سرمایه به روشی که بتواند به عنوان ارزش متعارف وجه خرید انتقال یافته برای مبادله واحد تجاری/تحصیل شده استفاده شود محاسبه شده.

تهیه و ارائه صورتهای مالی تلفیق شده

B21- صورتهای مالی تلفیق شده ذیل یک خرید معکوس منتشر شده تحت نام شرکت مادر قانونی (حسابداری واحد تجاری تحصیل شده) را آماده نمود اما در یادداشت های پیوست به عنوان ادامه ایی از صورتهای مالی شرکت تابعه قانونی (حسابداری واحد تحصیل شده) شرح داد که بایک تعدیل که تعدیلی عطف به ماسبق می باشد سرمایه قانونی حسابداری خریدار سرمایه قانونی حسابداری واحد تجاری تحصیل شده را منعکس می سازد. اطلاعات مقایسه ایی در آن صورتهای مالی تلفیقی عرضه گردید از این گذشته بصورت عطف به ماسبق تعدیل انجام شد تا سرمایه قانونی/اسمی شرکت مادر قانونی (حسابداری واحد تجاری تحصیل شده) را بازتاب نماید.

B22- به علت اینکه صورتهای مالی تلفیقی ادامه/تداوم صورتهای مالی شرکت تابعه قانونی به غیر از ساختار سرمایه ایی آن را آشکار می سازد، صورتهای مالی تلفیقی انعکاس می دهد:

(a) دارایی ها و بدهی های شرکت تابعه قانونی (حسابداری خریدار) به مبلغ دفتری قبل از ترکیب آنها سنجیده و تشخیص داده شده است.

(b) دارایی ها و بدهی های شرکت مادر قانونی (حسابداری واحد تجاری) بر طبق این IFRS سنجیده و تشخیص داده شده است.

c) سود تقسیم نشده و سایر مانده های سرمایه از شرکت تابعه قانونی (حسابداری خریدار) قبل از ترکیب تجاری

d) مبلغ تشخیص یافته به عنوان سود سهام سرمایه منتشر شده در صورتهای مالی تلفیقی که از طریق افزودن سود سهام سرمایه شرکت تا بعه قانونی (حسابداری خریدار) که آشکارا بلافاصله قبل از ترکیب تجاری تعیین شده به ارزش متعارف شرکت مادر قانونی (حسابداری واحد تجاری) که بر طبق این IFRS تعیین شده است، مشخص گردید. با این وجود ساختار سرمایه (به عبارت دیگر تعداد و نوع سود سهام سرمایه انتشار یافته) ساختار سرمایه شرکت مادر قانونی (حسابداری واحد تجاری) را منعکس می نماید، که شامل سود سهام سرمایه منتشر شده شرکت مادر قانونی حاصل از ترکیب می باشد. از این رو، ساختار سرمایه شرکت تابعه قانونی (حسابداری خریدار) استفاده نسبت مبادله تثبیت شده در توافقنامه خرید را بازگو کرده که انعکاس دهنده تعداد سهام شرکت مادر قانونی (حسابداری واحد تجاری) منتشر شده در خرید معکوس می باشد.

e) نسبت سهم سود سهام گروه اقلیت از مبالغ دفتری سود انباشته قبل از ترکیب شرکت تابعه قانونی (حسابداری خریدار) و سایر حقوق صاحبان سهام چنانچه در پاراگراف های B23, B24 بحث شده.

سود صاحبان سهام گروه اقلیت

B23- در یک خرید معکوس، بعضی از مالکان واحد تجاری قانونی (حسابداری خریدار) امکان ندارد سهام سرمایه شان را برای سهام سرمایه شرکت مادر قانونی (حسابداری واحد تجاری) مبادله نمایند. آن دسته مالکان به عنوان صاحبان سهام گروه اقلیت در صورتهای مالی تلفیقی بعد از خرید معکوس تلقی شده اند. این به دلیل آن است که مالکان واحد تجاری قانونی سهام سرمایه خود را با سهام سرمایه خریدار قانونی که فقط علاقمند به نتایج و خالص دارایی های واحد تجاری قانونی: که علاقمند به نتایج و خالص دارایی های موسسه تجاری ترکیب شده نمی باشد مبادله نمودند. برعکس حتی با وجود اینکه خریدار قانونی، برای اهداف حسابداری واحد تجاری تحصیل شده قانونی محسوب می شود مالکان موسسه خریدار قانونی دارای یک بهره ایی در نتایج و خالص دارایی های موسسه ترکیبی می باشند.

B24- دارایی ها و بدهی های واحد تجاری تحصیل شده قانونی به مبالغ دفتری قبل از ترکیب شان در صورتهای مالی تلفیق شده سنجیده و تشخیص داده شده اند (پاراگراف B22 مشاهده شود). بنابراین، در یک خرید معکوس سود سهام گروه اقلیت نسبت بهره سود سهام سهامداران گروه اقلیت در مبالغ دفتری قبل از ترکیب تجاری، خالص دارایی های واحد تجاری تحصیل شده قانونی را منعکس می نماید حتی اگر سود سهام گروه اقلیت در سایر خریدهها/تحصیل ها به ارزش متعارف زمان تحصیل شان سنجیده شده باشد.

سود هر سهم عادی

B 25- چنانچه در پاراگراف B22 بند d مد نظر قرار گرفته، ساختار سرمایه در صورتهای مالی تلفیق شده تحت خرید معکوس، ساختار سرمایه شرکت خریدار قانونی (حسابداری واحد تجاری تحصیل شده) را

منعکس می نماید، که شامل سهام صاحبان سرمایه منتشر شده توسط شرکت خریدار قانونی است که از ترکیب تجاری حاصل می شود.

B26- در محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی بارز/ طراز اول (مخرج در محاسبه سود هر سهم) طی

دوره ایی که در آن خرید معکوس تحقق می یابد:

(a) تعداد سهام عادی طراز اول/ بارز از ابتدای آن دوره تا تاریخ تحصیل بر مبنای میانگین موزون تعداد سهام عادی طراز اول واحد تجاری (حسابداری خریدار) محاسبه شده و در نسبت مبادله تثبیت شده در قرارداد ترکیب ضرب شده است.

(b) تعداد سهام عادی بارز از زمان تحصیل تا پایان دوره تعداد واقعی سهام عادی بارز شرکت خریدار قانونی (حسابداری واحد تجاری) در طی آن دوره خواهد بود.

B27- سود اصلی هر سهم عادی برای هر دوره مقایسه ایی قبل از تاریخ تحصیل/ خرید در صورتهای مالی

تلفیقی ارائه شده تحت خرید معکوس محاسبه خواهد شد از تقسیم:

(a) سود و یا زیان قابل تخصیص واحد تجاری تحصیل شده قانونی به سهامداران سهام عادی در هر یک از دوره ها بر

(b) میانگین موزون تاریخی تعداد سهام عادی بارز در واحد تجاری تحصیل شده قانونی که در نسبت مبادله تثبیت شده در قرارداد ترکیب ضرب شده است.

تشخیص دارایی های خاص تحصیل شده و بدهی های تعهد شده (کاربرد پاراگراف ۱۰ تا ۱۳)

اجاره های عملیاتی

B28- خریدار/تحصیل کننده هیچ دارایی های بدهی های مربوط به یک اجاره عملیاتی که در آن واحد تجاری تحصیل شده مستاجر باشد به غیر از آنچه که در پاراگراف های ۲۹ و ۳۰ مقرر شده را تشخیص نخواهد داد.

B29- خریدار/تحصیل کننده تعیین خواهد نمود آیا شرایط هر اجاره عملیاتی که در آن واحد تجاری تحصیل شده، مستاجر می باشد مطلوب یا غیر مطلوب می باشند. خریدار یک دارایی نامشهود تشخیص خواهد داد چنانچه شرایط یک اجاره عملیاتی مربوط به شرایط بازار مطلوب باشند و یک بدهی تشخیص خواهد داد چنانچه شرایط مربوط به شرایط بازار نامطلوب باشند.

پاراگراف **B42** راهنمایی سنجش ارزش متعارف زمان تحصیل دارایی های تحت تسلط اجاره عملیاتی که در آن واحد تجاری تحصیل شده موجد می باشد را ارائه می نماید.

B30 - یک دارایی نامشهود قابل شناسایی احتمال دارد با اجاره عملیاتی ارتباط داشته باشد که ممکن است ملاک پرداخت بهای اجاره بنابر تمایل شرکت کنندگان بازار باشد حتی اگر آن در شرایط بازار باشد برای مثال اجاره ورودی، خروجی بانددیک فرودگاه یا فضای خرده فروشی در یک محله خرید درجه ۱ احتمال اجاره

ورود به بازار یا سایر منافع اقتصادی آتی که حق برخورداری از درست مثل دارایی های نامشهود قابل شناسایی را میدهد را فراهم می نماید، برای مثال، تحت عنوان یک مناسبات مشتری. در این موقعیت، خریدار دارایی های نامشهود قابل شناسایی وابسته را مطابق با پاراگراف B31 تشخیص خواهد داد.

دارایی های نامشهود

B31- خریدار بطور جداگانه از سرقفلی، دارایی های نامشهود قابل شناسایی در یک ترکیب تجاری را تشخیص خواهد داد. یک دارایی نامشهود قابل شناسایی است چنانچه یا معیار تفکیک پذیری یا معیار قانونی - قراردادی را بر آورده نماید.

B32- یک دارایی نامشهود که معیار قانونی - قراردادی را تامین می کند قابل شناسایی است حتی اگر دارایی انتقال پذیر یا تفکیک پذیر از واحد تجاری کسب شده یا از سایر حقوق یا تعهدات نباشد. برای مثال:

(a) یک واحد تجاری تحصیل شده تسهیلات تولیدی را تحت یک اجاره عملیاتی که شرایطی دارد که در رابطه با شرایط بازار مطلوب می باشند را اجاره می نماید. شرایط اجاره به صراحت انتقال از اجاره (در اثر فروش یا اجاره به غیر/اجاره دسته دوم) را ممنوع می نماید. مبلغ بنابر آنچه که شرایط اجاره در مقایسه با شرایط معاملات بازار جاری برای اقلام یکسان یا مشابه مطلوب می باشند، یک دارایی نامشهودی است که معیار قانونی - قراردادی را برای تشخیص جداگانه از سرقفلی برآورده می سازد، حتی با وجود اینکه خریدار قادر به فروش یا غیر از این انتقال قرارداد اجاره نباشد.

(b) یک واحد تجاری تحصیل شده یک کارخانه انرژی اتمی را تصاحب و به کار می اندازد. امتیاز فعالیت نمودن یک کارخانه انرژی دارایی نامشهودی است که ملاک قانونی - قراردادی برای تشخیص جداگانه از سرقفلی را حتی اگر خریدار قادر به فروش یا انتقال آن بطور جداگانه از کارخانه انرژی خریداری شده نباشد را تامین می نماید. خریدار امکان دارد ارزش متعارف امتیاز فعالیت و ارزش متعارف کارخانه انرژی را تحت یک دارایی مجزا برای اهداف گزارش مالی تشخیص بدهد چنانچه عمر مفید آنها مشابه باشند.

(c) یک واحد تجاری تحصیل شده یک حق ثبت اختراع تکنولوژی را تصاحب می نماید واحد تجاری حق ثبت اختراع را برای استفاده انحصاری خارج از بازار داخلی در مبادله با دیگران با دریافت درصد تصریح شده ایی از درآمد ارزی/خارجی آتی مجوز بهره برداری داده است.

هر دو هم حق ثبت اختراع تکنولوژی و هم قرارداد مجوز مربوطه، ملاک قانونی - قراردادی برای تشخیص جداگانه از سرقفلی را تامین می نماید. حتی اگر فروش یا مبادله حق ثبت و قرارداد مجوز مربوطه بطور جداگانه از یکدیگر عملی نخواهند بشوند.

B33- معیار تفکیک پذیری به این معناست که یک دارایی نامشهود کسب شده مستعد اینکه از واحد تجاری/تحصیل شده جدا شده یا تقسیم گشته و فروخته، انتقال یافته، مجوز یافته، اجاره داده شده یا معاوضه شده یا بطور مجزا یا با هم با قراردادی مربوط به دارایی یا بدهی قابل شناسایی باشد. یک دارایی نامشهود که خریدار قادر به فروش، صدور مجوز آن خواهد بود یا غیر از این ارزش چیز دیگری مبادله بنماید، معیار

تفکیک پذیری را برآورده می سازد حتی اگر خریدار تصمیمی به فروش، صدور مجوز یا از این گذشته مبادله آن را نداشته باشد. یک دارایی نامشهود کسب شده معیار تفکیک پذیری را تحقق می بخشد چنانچه شواهدی دال بر معاملات مبادله/معاملات متقابل برای آن نوع از دارایی یا یک دارایی از نوع مشابه موجود باشد حتی اگر آن معاملات نادر باشند و بدون در نظر گرفتن اینکه آیا خریدار در آنها دخالتی داشته است. برای مثال لیست مشتریان و پذیره نویسان سهام به دفعات مجوز یافته اند و در نتیجه معیار تفکیک پذیری تحقق بخشیده می شود. حتی اگر یک واحد تجاری تحصیل شده بر این باور باشد که لیست های مشتریان اش ویژه گی های متفاوتی از بقیه لیست های مشتریان دارند، این واقعیت که لیست های مشتریان به دفعات مجوز یافته اند در کل به این معنا می باشد که لیست مشتریان بدست آمده معیار تفکیک پذیری را تحقق می بخشد.

با این حال، یک لیست مشتری کسب شده در ترکیب تجاری معیار تفکیک پذیری را تامین نمی نماید چنانچه شرایط محرمانه بودن یا دیگر توافقاتنامه ها یک موسسه را از فروش، اجاره یا به غیر از این تبادل اطلاعات در باره مشتریان ممنوع ساخته باشد.

B34 - یک دارایی نامشهود که به طور مجزا از واحد تجاری تحصیل شده یا موسسه تجاری ترکیب شده قابل تفکیک نمی باشد معیار تفکیک پذیری را تحقق می بخشد اگر در ترکیب با یک قرارداد مربوط به دارایی یا بدهی قابل شناسایی قابل تفکیک باشد. برای مثال:

a شرکت کنندگان بازار بدهی های سپرده و دارایی های نامشهود وابسته به دارندگان حساب مربوطه را در معاملات مبادله قابل مشاهده مبادله می نمایند بنابراین، خریدار می بایست دارایی نامشهودی وابسته به دارنده حساب را به طور جداگانه از سرقفلی تشخیص بدهد.

b یک واحد تجاری/تحصیل شده علامت تجاری ثبت شده ای را تصاحب و مستند می کند اما تخصص تکنیکی ثبت اختراع نشده ای در تولید این محصول با علامت تجاری استفاده شده برای انتقال مالکیت از یک علامت تجاری، مالک همچنین ملزم به انتقال هر چیز ضروری دیگری برای مالک جدید به منظور تولید محصول یا خدمتی غیر قابل تشخیص از آنچه که توسط مالکان پیشین تولید شده، می باشد. چون که تخصص تکنیکی ثبت اختراع نشده می بایست از واحد تجاری (تحصیل شده) یا موسسه ترکیب شده تفکیک شده و فروخته شود، اگر علامت تجاری مربوطه فروخته شود تفکیک پذیری برآورده میشود.

حقوق باز خرید شده

B35- به عنوان بخشی از ترکیب واحدهای تجاری، یک خریدار امکان دارد حقی را که او در گذشته به واحد تجاری تحصیل شده جهت استفاده نمودن از یک یا چند دارایی های تشخیص یافته یا تشخیص نیافته متعلق به خریدار اعطا نموده را باز خرید نماید. مثال هایی از چنین حقوق شامل یک حق استفاده از نام تجاری خریدار تحت یک قرارداد. فرانسیز: {حق استفاده از اسم تجاری} یا یک حق استفاده از تکنولوژی خریدار تحت قرارداد مجوز تکنولوژی می باشند.

یک حق بازخرید شده دارایی نامشهود قابل شناسایی است که خریدار به طور جداگانه از سرقفلی تشخیص می دهد. پاراگراف ۲۹ راهنمایی جهت سنجش یک حق بازخرید شده و پاراگراف ۵۵ راهنمایی جهت توضیح متعاقب یک حق بازخرید شده فراهم می نماید.

B36- اگر شرایط قرارداد به حق بازخرید شده افزایشی مطلوب یا نامطلوب مربوط به شرایط معاملات بازار جاری برای اقلامی یکسان یا مشابه را بدهد، خریدار یک توافق سود یا زیان را تشخیص خواهد داد. پاراگراف **B52** راهنمایی سنجش آن توافق سود یا زیان را ارائه می نماید.

نیروی کار انباشته شده و سایر اقلام که قابل شناسایی نیستند

B37- خریدار ارزش یک دارایی نامشهود کسب شده که از تاریخ تحصیل به بعد قابل شناسایی نمی باشد را در طبقه سرقفلی می گنجاند. برای مثال، یک خریدار احتمال دارد تخصیص ارزشی به وجود یک نیروی کار انباشته شده بدهد که مجموعه ای موجود از کارمندانی است که به خریدار اجازه ادامه اداره یک موسسه تجاری کسب شده را از تاریخ تحصیل می دهند. یک نیروی کار انباشته شده سرمایه فکری از نیروی کار متخصص: اطلاعات و تجربه ای (اغلب تخصص یافته) که کارمندان واحد تجاری تحصیل شده به همراه خود به شغل شان می آورند، را ارائه نمی دهد. چون نیروی کار انباشته شده یک دارایی قابل شناسایی نیست که بطور جداگانه از سرقفلی تشخیص داده شده باشد، ارزش تخصیص یافته ای به آن در سرقفلی گنجانیده می شود.

B38- خریدار همچنین هر گونه ارزش تخصیص یافته به اقلامی که به عنوان دارایی ها در تاریخ تحصیل واحد شرایط نمی باشند را در طبقه سرقفلی می گنجاند. برای مثال: خریدار امکان تخصیص ارزشی به قراردادهای احتمالی واحد تجاری تحصیل شده که در حال مذاکره با مشتریان جدید قریب الوقوع در تاریخ تحصیل میباشند را می دهد. چون آن قراردادهای احتمالی خودشان دارایی هایی در تاریخ تحصیل نمی باشند، خریدار به طور جداگانه آنها را از سرقفلی تشخیص نمی دهد. خریدار نمی بایست بعداً ارزش آن قراردادها را از سرقفلی برای وقایعی که بعد از تاریخ تحصیل رخ می دهند تجدید طبقه بندی کند.

با این وجود خریدار می بایست واقعتاً ها و شرایط اطراف وقایع اتفاقی را بلافاصله پس از تحصیل برآورد نماید تا تعیین شود آیا یک دارایی نامشهود قابل تشخیص به طور جداگانه در تاریخ تحصیل موجود بوده است.

B39- بعد از تشخیص اولیه، خریدار دارایی های نامشهود کسب شده در ترکیب تجاری را مطابق با ذخایر استاندارد شماره ۳۸: **دارایی های نامشهود** توجیه می نماید. با این حال همانطور که در پاراگراف ۳ از استاندارد شماره ۳۸ توضیح داده شده توجیه بعضی دارایی های نامشهود پس از تشخیص اولیه از طریق IFRS های دیگر توصیه شده است.

B40- معیار شناسایی تعیین می نماید آیا یک دارایی نامشهود به طور جداگانه از سرقفلی تشخیص داده شده است. با این حال، این معیار نه راهنمایی برای سنجش ارزش متعارف دارایی نامشهود ارائه می دهد و نه محدودیتی در فرضیات استفاده شده در تخمین ارزش متعارف دارایی نامشهود قائل می شود برای مثال، خریدار فرضیاتی را که شرکت کنندگان بازار در نظر خواهند گرفت مانند انتظارات تمدید قرارداد آتی در سنجش ارزش متعارف را به حساب خواهد آورد.

برای تمدیدهای خودشان لازم نمی باشد معیار شناسایی تحقق یابد (هر چند در پاراگراف ۲۹ مشاهده می شود که یک استثناء به ارزش متعارف اصول سنجش برای حقوق بازخرید شده تشخیص یافته در ترکیب تجاری تثبیت می شود) پاراگراف های ۳۶ و ۳۷ از استاندارد شماره ۳۸ راهنمایی ارائه می دهد جهت تعیین اینکه آیا دارایی های نامشهود می بایست در بخش مجزایی از حساب با سایر دارایی های نامشهود یا مشهود ترکیب می شده اند.

سنجش ارزش متعارف دارایی های قابل شناسایی خاص و یک سود سهام گروه اقلیت در یک

واحد تجاری کسب شده (کاربرد پاراگراف های ۱۸ و ۱۹)

دارایی ها با جریان وجوه نقد نامعلوم (ذخایر ارزیابی)

B41- خریدار ذخیره ارزیابی جداگانه ایی از تاریخ تحصیل به بعد برای دارایی های کسب شده در ترکیب تجاری که به ارزش های متعارف زمان تحصیل آنها سنجیده شده اند را تشخیص نخواهد داد، به این دلیل که تاثیراتی از بی ثباتی/نامعلومی جریان وجوه نقد آتی در سنجش ارزش متعارف منظور شده است. برای مثال، چون این **IFRS** خریدار را به سنجیدن مطالبات کسب شده شامل وام ها به ارزش های متعارف زمان تحصیل شان ملزم می نماید خریدار ذخیره ارزیابی جداگانه ایی برای جریان وجوه نقد مربوط به قراردادی که در آن تاریخ غیر قابل وصول تلقی شده در نظر نمی گیرد.

دارایی های تابع اجاره عملیاتی که در آن واحد تجاری تحصیل شده موجر می باشد

B42- در سنجش ارزش متعارف زمان تحصیل یک دارایی مثل یک ساختمان یا یک حق ثبت اختراع که در معرض اجاره عملیاتی که در آن واحد تجاری موجر می باشد قرار گرفته، خریدار شرایط اجاره را در نظر خواهد گرفت به عبارت دیگر خریدار دارایی یا بدهی جداگانه ایی را تشخیص نمی دهد چنانچه بر اساس اجاره عملیاتی یا مطلوب یا نامطلوب باشند و قتیکه با شرایط بازار مقایسه می شود و بنابر پاراگراف ۳۹ که برای اجاره هایی که در آن واحد تجاری تحصیل شده موجر می باشد ملزم میشود.

دارایی هایی که خریدار قصد استفاده از آنها را تا اندازه ای که متفاوت است از اندازه دیگر شرکت کنندگان بازار که قصد استفاده آن را دارند، دارد یا ندارد

B43- برای رقابت جویی یا سایر دلایل خریدار امکان دارد تصمیم به استفاده از دارایی تحصیل شده را نداشته باشد. برای مثال، یک دارایی نامشهود تحقیق و توسعه، یا خریدار ممکن است قصد استفاده از دارایی را تا اندازه ای که متفاوت است از اندازه دیگر شرکت کنندگان بازار که قصد استفاده از آن را دارند را داشته باشد.

با این وجود، خریدار دارایی را به ارزش متعارف تعیین شده مطابق با استفاده آن بر مبنای دیگر شرکت کنندگان بازار خواهید سنجید.

سود سهام گروه اقلیت در یک واحد تجاری تحصیل شده

B44- این IFRS به خریدار اجازه سنجیدن سود سهام گروه اقلیت در واحد تجاری تحصیل شده به ارزش منصفانه تاریخ تحصیل را می دهد، گاهی اوقات خریدار قادر به سنجش ارزش متعارف تاریخ تحصیل سود سهام گروه اقلیت بر مبنای قیمت های بازار فعال/بازار داغ برای سهام سرمایه ای خواهد بود که توسط خریدار نگهداشته شده است. در بقیه موقعیت ها، با اینحال یک قیمت بازار فعال برای سهام سرمایه در دسترس نخواهد بود. در آن موقعیت ها، خریدار ارزش متعارف سود سهام گروه اقلیت را با استفاده از سایر تکنیک های ارزشیابی خواهد سنجید.

B45- ارزش های متعارف سود خریدار در واحد تجاری/تحصیل شده و سود سهام گروه اقلیت بر مبنای هر سهم احتمالاً متفاوت می باشند. اختلاف اصلی احتمال وجود گنجاندن یک صرف کنترل/جایزه کنترل در ارزش متعارف سهم سود خریدار در واحد تجاری تحصیل شده یا برعکس گنجاندن یک تخفیف بابت فقدان کنترل (علاوه بر اینکه به عنوان تخفیف اقلیت اشاره شده) در ارزش متعارف هر سهم سود سهام گروه اقلیت می باشد.

سنجش سرقفلی یا سود مربوط به خرید ارزان

سنجش ارزش منصفانه زمان تحصیل سود خریدار در واحد تجاری با بکارگیری تکنیک های

ارزشیابی (کاربرد پاراگراف ۳۳)

B46- در یک ترکیب تجاری که بدون انتقال وجه نائل آمده، خریدار میبایست ارزش متعارف زمان تحصیل سود خود در واحد تجاری را جایگزین ارزش متعارف زمان تحصیل وجه انتقال یافته جهت سنجیدن سرقفلی یا سود خرید ارزان بنماید (پاراگراف های ۳۲ تا ۳۴ مشاهده شود). خریدار میبایست ارزش متعارف زمان تحصیل سود خود را در واحد تجاری با استفاده از یک یا چند تکنیک های ارزشیابی که مناسب این گونه شرایط هستند و برای آنها اطلاعات کافی در دسترس می باشد را بسنجد. اگر بیش از یک تکنیک ارزشیابی

استفاده شده، خریدار می بایست نتایج تکنیک ها را، با توجه به ارتباط و اعتبار اطلاعات وارده بکار رفته و دامنه اطلاعات در دسترس برآورد بنماید.

مبالغ خاص در اعمال روش تحصیل جهت ترکیب های موسسات تعاون (کاربرد پاراگراف ۳۳)

B47- و تئیکه ۲ موسسه تعاون ترکیب می شوند ارزش متعارف سهام عادی یا سود اعضا در واحد تجاری (یا ارزش متعارف واحد تجاری) ممکن است بیشتر از ارزش متعارف سود اعضا که توسط خریدار انتقال یافته اعتبار قابل سنجش داشته باشد. در آن موقعیت، پاراگراف ۳۳ خریدار را به تعیین مبلغ سرقفلی بوسیله استفاده از ارزش متعارف زمان تحصیل سود سهام سرمایه واحد تجاری به جای ارزش متعارف زمان تحصیل سود سهام سرمایه ای که به عنوان مبلغ خرید انتقال یافته ملزم می نماید.

علاوه بر این، خریدار در ترکیب موسسات تعاون خالص دارایی های واحد تجاری را به عنوان یک افزایش مستقیم در سرمایه یا سهم عادی در ترازنامه خود، تشخیص خواهد داد، نه به عنوان افزایش سود انباشته ایی که بستگی به اندازه بکارگیری روش تحصیل توسط انواع دیگر موسسات داشته است.

B48- با این وجود آنها تا حدود زیادی به موسسات تجاری دیگر شبیه می باشند، موسسات تعاون ویژگیهای مشخصی دارند که در اصل به علت اعضایشان که هم مالکان و هم مشتریان می باشند بروز می نماید اعضا موسسات تعاون در کل توقع دریافت منافی جهت عضویتشان دارند که اغلب در شکلی از حق الزحمه های کاهش یافته جهت کالاها و خدمات یا سود سهام شرکت های تعاونی به حساب گذاشته شده است. سهم سود سهام شرکتهای تعاونی به هر عضوی تخصص یافته که اغلب بر مبنای میزانی از فعالیت مالی که عضو با موسسه تعاونی در طول سال ارائه می نماید می باشد.

B49- محاسبه ارزش متعارف یک موسسه تعاون می بایست شامل فرضیاتی که شرکت کنندگان بازار در باره منافع آتی اعضا بنا خواهند کرد بشود و به خوبی هر فرضیات مناسب دیگری که شرکت کنندگان بازار در باره موسسه تعاون ایجاد خواهند کرد باشد. برای مثال الگوی جریان وجوه نقد برآورد شده ممکن است در تعیین ارزش متعارف موسسه تعاون قبلاً مورد استفاده قرار گرفته باشد. جریان وجوه نقد استفاده شده به عنوان داده های اطلاعاتی به الگو می بایست بر مبنای جریان وجوه نقد مورد انتظار از موسسه تعاون باشد که احتمال بازتاب کاهش هایی برای منافع اعضا، مانند حق الزحمه های کاهش یافته ایی که برای کالاها و خدمات به حساب برده شده را بدهد.

تعیین نمودن آنچه که بخشی از معامله ترکیب تجاری است (کاربرد پاراگراف های ۵۱ و ۵۲)

B50- خریدار می بایست عوامل ذیل را که نه راه حل مستقیم هستند و نه جداگانه قاطع میباشند را جهت تعیین اینکه آیا یک معامله بخشی از مبادله واحد تجاری به شمار می آید یا آیا معامله از ترکیب تجاری مستقل میباشند را در نظر بگیرد.

(a) **دلایل برای معامله:** درک دلایل اینکه چرا گروههای ترکیب (خریدار، واحد تجاری و مالکانشان، مدیران، اعضاء هیئت مدیره و کارگزارانشان) در معامله یا توافقات خاصی شرکت می کنند، امکان شناخت عمیقی نسبت به اینکه آیا معامله بخشی از مبلغ انتقال یافته و دارایی های کسب شده یا بدهی های تعهد شده می باشد را ارائه میدهد. برای مثال: اگر یک معامله در اصل برای سود خریدار یا موسسه ترکیب شده به جای اساساً سود واحد تجاری تحصیل شده یا مالکان پیشین قبل از ترکیب اش ترتیب داده شده باشد، آن سهم از قیمت معامله پرداخت شده (و هر دارایی ها یا بدهی های مربوطه) احتمال وجود کمتری به عنوان بخشی از مبادله برای واحد تجاری تحصیل را دارد. به همان طریق، خریدار آن سهم را بطور جداگانه از ترکیب تجاری توضیح خواهد داد.

(b) **چه کسی معامله را آغاز کرده:** درک اینکه چه کسی معامله را آغاز کرده همچنین احتمال ارائه درک عمیقی از اینکه آیا آن معامله بخشی از مبادله برای تحصیل کننده می باشد را دارد. برای مثال: یک معامله یا رویداد دیگری که بوسیله خریدار شروع شده امکان وجود وارد شدن به هدف ارائه سودهای اقتصادی آتی خریدار یا واحد ترکیب شده با اندکی یا هیچ سود دریافت شده ایی توسط واحد تجاری یا مالکان پیشین قبل از ترکیب اش را می دهد.

(c) **زمان معامله:** علاوه بر این زمان معامله امکان ارائه درک عمیقی از اینکه آیا آن معامله بخشی از مبادله برای واحد تجاری می باشد را دارد. برای مثال معامله ایی که بین خریدار و واحد تجاری در طی مذاکرات بر اساس ترکیب تجاری واقع میشود امکان وجود ورود در تکمیل ترکیب تجاری بر ای ارائه منافع اقتصادی آتی خریدار یا موسسه ترکیب شده را می دهد. در این صورت، واحد تجاری یا مالکان سابق آن قبل از ترکیب تجاری احتمال دریافت مقدار کمی یا هیچ سود حاصل از معامله به غیر از سودهایی که آنها به عنوان بخشی از موسسه ترکیب شده دریافت می کنند را دارند.

توافق موثر یک مناسبات/روابط از پیش موجود بین خریدار و واحد تجاری در یک ترکیب

تجاری (کاربرد پاراگراف ۵۲(a))

B51- خریدار و واحد تجاری امکان داشتن رابطه ایی قبل از آنکه آنها در فکر/در صدد ترکیب تجاری بودند، را دارند که اینجا به عنوان رابطه از پیش موجود اشاره شده است. یک رابطه از پیش موجود بین خریدار و واحد تجاری امکان دارد قراردادی (برای مثال: فروشنده و مشتری، جواز دهنده و جواز گیرنده) یا غیر قراردادی (برای مثال: شاکی و متهم) باشد.

B52- اگر ترکیب تجاری عملاً رابطه از پیش موجود را حل و فصل بنماید، خریدار سود یا زیانی که در ذیل سنجیده شده را تشخیص میدهد:

(a) برای روابط از پیش موجود غیر قراردادی (مثل یک دعوای حقوقی)، ارزش متعارف

(b) برای روابط از پیش موجود غیر قراردادی، کمتر از (i) و (ii)

(i) مبلغی که ضمن آن قرارداد از نقطه نظر خریدار مطلوب یا نامطلوب می باشد و قتیکه با شرایط معاملات بازار جاری برای اقلام یکسان یا مشابه مقایسه شده است. (یک قرارداد نامطلوب قراردادی

است که از نظر شرایط بازار جاری نامناسب می باشد. آن ضرورتاً یک قرارداد پر هزینه نمی باشد که در آن مخارج اجتناب ناپذیر تحقق تعهدات تابع نظر قرارداد از منافع اقتصادی مورد انتظار که به موجب آن دریافت میشود بیشتر شده باشد).

(ii) مبلغی از هر توافق مقرر شده که در قرارداد موجود برای طرف مقابلی که قرارداد او نامطلوب است پیش بینی شده است.

اگر (ii) کمتر از (i) است تفاوت به عنوان بخشی از حسابداری ترکیب تجاری به حساب آورده می شود. مبلغ سود یا زیان تشخیص یافته احتمال بستگی داشتن به این بخش را دارد که آیا خریدار در گذشته دارایی ها یا بدهی های مرتبط را تشخیص داده و سود یا زیانی که بنابراین احتمال تفاوت از مبلغ حساب شده از طریق کاربرد الزامات بالا را دارد را گزارش نموده است.

B53- یک رابطه از بیش موجود احتمال دارد یک قرارداد باشد که خریدار به عنوان یک حق بازخرید شده تشخیص میدهد. اگر قرارداد مشمول شرایطی مطلوب یا نامطلوب در مقایسه با قیمت معاملات بازار جاری برای اقلامی یکسان و مشابه باشد خریدار به طور جداگانه از ترکیب تجاری سود یا زیانی برای توافق موثر از قرارداد که مطابق با پاراگراف B52 سنجیده شده، را تشخیص میدهد.

توافقات پرداخت های احتمالی که کارمندان یا سهامداران فروش

(کاربرد پاراگراف ۵۲ قسمت (b))

B54- اعم از اینکه توافقات برای پرداخت های احتمالی به کارمندان یا سهامداران فروش مبلغ خرید احتمالی ترکیب تجاری باشد یا معاملات جداگانه ایی باشد که بستگی به ماهیت توافقات دارند. درک دلایل اینکه چرا موافقت نامه خرید/تحصیل شامل یک پیش بینی برای پرداخت های احتمالی است، چه کسی توافقات را آغاز نموده، وجهه موقع گروهها در توافقات وارد شده اند ممکن است در ارزیابی ماهیت توافقات مفید مانع گردد.

B55 - چنانچه مشخص نیست که آیا یک توافق برای پرداخت های کارمندان یا سهامداران فروش بخشی از مبادله برای واحد تجاری است یا یک معامله جداگانه ایی از ترکیب تجاری است خریدار می بایست شاخص های/نشانه های زیر را مد نظر قرار بدهد:

(a) **کارمندان دائم:** شرایط فعالیت دائم توسط سهامداران فروش که تبدیل به کارمندان کلیدی شدند احتمال وجود یک شاخصی از محتوای توافق مبلغ خرید احتمالی می باشد. شرایط مناسب با شرایط فعالیت دائم ممکن است شامل یک موافقت نامه کار، موافقت نامه خرید/تحصیل یا تعداد مدرک دیگری شده باشد. یک توافق مبلغ خرید احتمالی در آن پرداخت ها به طور اتوماتیک از دست داده میشوند چنانچه پایان های فعالیت، دستمزدی برای خدمات پس از ترکیب باشد. توافقاتی که در آن پرداخت های احتمالی بوسیله انقضاء/پایان فعالیت متاثر نشده باشند احتمال دلالت به پرداخت های احتمالی، که مبلغ خرید اضافی به جای دستمزد هستند را می نماید.



- (b) مدت اشتغال دائم:** اگر دوره اشتغال مقرر شده مصادف با یا طولانی تر از دوره پرداخت احتمالی بشود امکان دلالت بر این حقیقت میباشد که پرداخت های احتمالی، در محتوا دستمزد می باشند.
- (c) سطح میزان دستمزد:** موقعیت هایی که در آن دستمزد کارمند به غیر از پرداختهای احتمالی در یک سطح قابل قبولی در مقایسه با آن سایر کارمندان کلیدی در موسسه ترکیب شده می باشد امکان دلالت بر اینکه پرداخت های احتمالی مبلغ خرید اضافی به جای دستمزد هستند را می نماید.
- (d) پرداخت های اضافی به کارمندان:** اگر سهامداران فروش که کارمند نشدند پرداخت های احتمالی کمتری بر مبنای هر سهم نسبت به سهامداران فروش که کارمند موسسه ترکیب شده شدند دریافت نمایند احتمال دلالت بر این واقعیت می باشد که مبلغ اضافی از پرداخت های احتمالی به سهامداران فروش که کارمند شدند دستمزدی می باشد.
- (e) تعداد سهام تصاحب شده:** تعداد سهام تصاحب شده مربوطه بوسیله سهامداران فروش که به عنوان کارمندان کلیدی باقی می ماندند امکان وجود یک نشانه ای/شاخصی از محتوای توافق وجه خرید احتمالی می باشد. برای مثال، اگر سهامداران فروش که عمدتاً همه سهام واحد تجاری را تصاحب نموده اند تحت عنوان کارمندان کلیدی به کار ادامه بدهند، امکان دلالت بر این حقیقت میباشد که توافق در اصل یک توافق تسهیم سود می باشد که قصد فراهم نمودن دستمزد برای خدمات پس از ترکیب را دارد. با انتخاب شق دوم، اگر سهامداران فروش که تحت عنوان کارمندان کلیدی ادامه کار می دهند فقط تعداد کمی از سهام واحد تجاری را تصاحب کرده باشند و همه سهامداران فروش مبلغ مشابه ای از مبلغ خرید احتمالی بر مبنای هر سهم دریافت نمایند امکان دلالت بر این امر می باشد که پرداخت های احتمالی مبلغ خرید اضافی می باشد. همچنین سودهای مالکیت نگهداری شده قبل از تحصیل توسط گروههای مرتبط به سهامداران فروش که تحت عنوان کارمندان کلیدی به کارشان ادامه می دهند مانند اعضای فامیل، می بایست در نظر گرفته شده باشد.
- (f) نحوه ارتباط با ارزیابی:** اگر مبلغ خرید اولیه انتقال یافته در زمان تحصیل بر مبنای حد پائینی از یک دامنه تثبیت شده در ارزیابی واحد تجاری و دستورالعمل احتمالی مربوط به آن روش ارزیابی بوده باشد، این حقیقت امکان دارد حاکی از این باشد که پرداخت های احتمالی مبلغ خرید اضافی می باشند. با انتخاب شق دوم، اگر دستورالعمل پرداخت احتمالی با توافقات تسهیم سود قبلی پا برجا و موافق باشد، این حقیقت امکان دارد حاکی از این باشد که محتوای توافق فراهم نمودن دستمزد می باشد.
- (g) دستورالعملی برای تعیین مبلغ خرید:** دستورالعمل استفاده شده تعیین پرداخت احتمالی ممکن است دربرآورد محتوای توافق مفید واقع شود. برای مثال: اگر یک پرداخت احتمالی بر مبنای مضربی از درآمد تعیین شده باشد که احتمال دارد حاکی از این باشد که تعهدی است مبلغ خرید احتمالی در ترکیب واحدهای تجاری و آن دستورالعمل تصمیم به تثبیت یا تأیید ارزش متعارف واحد تجاری تحصیل شده داشته است. در مقایسه، یک پرداخت احتمالی که درصد تصریح شده ایی از درآمد می باشد، ممکن است حاکی از این باشد که تعهد به کارمندان یک توافق تسهیم سود بابت پرداخت دستمزد به کارمندان درازای خدمات ارائه شده شان میباشد.

h) سایر توافقات و مسائل: بر اساس سایر توافقات با سهامداران فروش (مانند توافقاتی که رقابت نمی کنند، قراردادهای اجرای وصیت نامه، قراردادهای مشاوره و توافقات اجاره املاک) و شیوه ی برخورد مالیات بردرآمد پرداخت های احتمالی، احتمال دلالت بر این را دارد که پرداخت های احتمالی قابل تخصیص به چیزی به غیر از وجه خرید برای واحد تجاری می باشند برای مثال، در ارتباط با تحصیل/خرید، خریدار ممکن است وارد در توافق اجاره املاک با یک سهامدار فروش شود. اگر پرداخت های اجاره تصریح شده در قرارداد اجاره بطور قابل ملاحظه ای زیر بازار باشند، بعضی یا همه پرداخت های احتمالی به موجر/مالک (سهامدارفروش) که بوسیله یک توافق جداگانه ایی برای پرداخت های احتمالی ملزم شده اند، در اصل، احتمال وجود پرداخت هایی برای استفاده از ملک اجاره رفته ایی را می دهد که خریدار می بایست بطور جداگانه در صورت های مالی پس از ترکیب خود تشخیص بدهد. در مقایسه، اگر قرارداد اجاره تصریح نماید پرداخت های اجاره پا برج و موافق با شرایط بازار برای ملک اجاره رفته می باشند، توافق برای پرداخت های احتمالی به سهامدار فروش ممکن است وجه خرید احتمالی در ترکیب واحدهای تجاری باشد.

مبادله پاداش پرداخت مبتنی به سهم خریدار با پاداش حفظ شده توسط کارمندان واحد تجاری

B56- یک خریدار/تحصیل کننده احتمال دارد پاداش پرداخت مبتنی بر سهم خود را (پاداش تعویض) با پاداش های حفظ شده توسط کارمندان واحد تجاری مبادله نماید. مبادلات اختیارات خرید سهم یا سایر پاداش های پرداخت مبتنی بر سهم با همکاری یک ترکیب تجاری به عنوان تعدیلات پاداش های پرداخت مبتنی بر سهم مطابق با **IFRS پرداخت مبتنی بر سهم** به حساب برده شده است. اگر خریدار مکلف به تعویض پاداش های واحد تجاری تحصیل شده گشته، یا همه یا سهمی از سنجش مبتنی بر سهم پاداش های تعویض خریدار در سنجش مبلغ خرید انتقال یافته در ترکیب واحدهای تجاری گنجانیده خواهد شد. خریدار مکلف به تعویض پاداش های واحد تجاری شده اگر واحد تجاری یا کارمندانش توانایی اجرای تعویض را دارا باشند برای مثال، به منظور اجرای این الزامات، خریدار مکلف به تعویض پاداش های واحد تجاری شده چنانچه تعویض ملزم شده باشد از طریق:

(a) شرایط توافق تحصیل/خرید

(b) شرایط پاداش های واحد تجاری تحصیل شده، یا

(c) قوانین و مقررات مناسب

در بعضی موقعیت ها، پاداش های واحد تجاری ممکن است به عنوان یک پیامد/نتیجه ترکیب واحدهای تجاری به پایان برسد. اگر خریدار آن پاداش ها را تعویض نماید حتی با وجود اینکه مکلف به انجام آن نشده باشد، همه سنجش مبتنی بر سهم پاداش های تعویض به عنوان هزینه دستمزد در صورتهای مالی بعد از ترکیب تشخیص داده خواهد شد. یعنی گفته می شود، هیچ یک از سنجش مبتنی بر سهم از آن پاداش ها در اندازگیری مبلغ خرید انتقال یافته در ترکیب واحدهای تجاری گنجانده نخواهد شد.

B57- در تعیین سهمی از یک پاداش تعویض که بخشی از مبلغ خرید انتقال یافته برای واحد تجاری است و سهمی که برای خدمات بعد از ترکیب دستمزد می باشد خریدار هر دو پاداش های تعویض اعطاء شده توسط خریدار و پاداش های واحد تجاری را از زمان تحصیل به بعد مطابق با IFRS تشخیص خواهد داد. سهم سنجش مبتنی بر سهم پاداش تعویض که بخشی از مبلغ خرید انتقال یافته می باشد در مبادله برای واحد تجاری برابر با سهم پاداش واحد تجاری می باشد که به خدمات قبل از ترکیب قابل تخصیص است.

B58- سهم پاداش تعویض قابل تخصیص به خدمات قبل از ترکیب تجاری سنجشی بر مبنای بازار پاداش واحد تجاری است که در نسبت سهم دوره بازنشستگی ضرب شده و بزرگتر از جمع دوره بازنشستگی یا دوره بازنشستگی اصلی از پاداش واحد تجاری به قطعیت می رسد. دوره بازنشستگی دوره ایی است که در طی آن همه شرایط تصریح شده برآورده می شوند. شرایط بازنشستگی در IFRS2 شرح داده شده.

B59- سهم یک پاداش تعویض غیر بازنشستگی قابل تخصیص به خدمات بعد از ترکیب است، و از این رو به عنوان هزینه دستمزد در صورتهای مالی بعد از ترکیب تجاری تشخیص داده شده و برابر با کل سنجش بر مبنای بازار پاداش تعویض منهای مبلغ تخصیص یافته به خدمات قبل از ترکیب تجاری می باشد. بنابراین، خریدار هر مازادی از سنجش بر مبنای بازار پاداش تعویض بر روی سنجش بر مبنای بازار پاداش واحد تجاری را به خدمات بعد از ترکیب تجاری تخصیص می دهد. خریدار یک بخشی از پاداش تعویض را به خدمات بعد از ترکیب تجاری تخصیص خواهد داد، چنانچه آن پاداش تعویض خدمات بعد از ترکیب تجاری را ملزم نموده باشند، بدون در نظر گرفتن اینکه آیا کارمندان همه آن خدمات ملزم شده برای پاداش های واحد تجاری تحصیل شده خود را ارائه کرده بودند تا قبل از تاریخ تحصیل واگذار گردد.

B60- سهمی از پاداش تعویض غیر بازنشستگی قابل تخصیص به خدمات قبل از ترکیب تجاری به همان خوبی سهم قابل تخصیص به خدمات بعد از ترکیب تجاری بهترین تخمین موجود از تعداد پاداش تعویض مورد انتظاری که اعطاء می شود را انعکاس خواهد داد.

برای مثال: اگر سنجش بر مبنای بازار سهم پاداش تعویض تخصیص یافته به خدمات قبل از ترکیب تجاری 100CU است و خریدار انتظار دارد فقط 95 درصد از این پاداش اعطاء خواهد شد مبلغ مشمول شده در وجه خرید انتقال یافته در ترکیب تجاری 95CU می باشد. تغییرات در تعداد پاداش تعویض تخمین زده شده مورد انتظار اعطاء در هزینه دستمزد دوره هایی که در آن تغییرات یا جریمه هایی پیش می آید: که به عنوان تعدیلات مبلغ خرید انتقال یافته در ترکیب تجاری نمی باشند، انعکاس یافته است.

به همین ترتیب، تاثیرات سایر وقایع، مانند اصلاحات یا نتیجه نهایی از پاداش ها با شرایط عملکرد که پس از تاریخ تحصیل روی می دهد مطابق با IFRS2 در تعیین هزینه دستمزد دوره ایی که در آن واقعه ای روی می دهد به حساب برده شده است.

B61- الزامات مشابهی برای تعیین سهمی از یک پاداش تعویض قابل تخصیص به قبل از ترکیب تجاری و خدمات بعد از ترکیب اعمال می شود بدون در نظر گرفتن اینکه آیا یک پاداش تعویض تحت عنوان یک

بدهی یا تحت عنوان یک ابزار مالی سرمایه مطابق با IFRS2 طبقه بندی شده است. همه تغییرات در سنجش بر مبنای بازار پاداش ها، تحت عنوان بدهی های بعد از تاریخ تحصیل طبقه بندی شده و تاثیرات مالیات بر درآمد مرتبط در صورتهای مالی بعد از ترکیب تجاری متعلق به خریدار در دوره یا دوره هایی که در آن رویدادی رخ می دهد تشخیص داده شده است.

B62- تاثیرات مالیات بر درآمد پاداش های تعویض پرداخت های مبتنی بر سهم طبق تمهیدات استاندارد شماره ۱۲: مالیات بر درآمد تشخیص داده خواهد شد.

سایر IFRS هایی که راهنمایی سنجش و حسابداری متعاقب را ارائه می دهند.

(کاربرد پاراگراف ۵۴)

B63- مثال هایی از سایر IFRS ها که راهنمای سنجش و حسابداری بعدی دارایی های کسب شده و بدهی های تعهد شده را ارائه میدهند یا در یک ترکیب واحدهای تجاری تحقق می یابند شامل این موارد می شوند:

(a) استاندارد شماره ۳۸ حسابداری دارایی های نامشهود قابل شناسایی تحصیل شده در یک ترکیب واحدهای تجاری را توصیف می نماید. خریدار سرقفلی را به مبلغی تشخیص یافته در زمان تحصیل منهای هر گونه زیان های کاهش ارزش انباشته به حساب می برد. استاندارد شماره ۳۶ کاهش ارزش دارایی ها حسابداری زیان های کاهش ارزش را توصیف می نماید.

(b) IFRS شماره ۴ قراردادهای بیمه راهنمای حسابداری متعاقب یک قرارداد بیمه کسب شده در ترکیب واحدهای تجاری را ارائه می نماید.

(c) استاندارد شماره ۱۲ حسابداری متعاقب مالیات معوق دارایی ها (شامل مالیات معوق دارایی ها تشخیص نیافته) و بدهی های کسب شده در یک ترکیب واحدهای تجاری را توصیف می نماید.

(d) IFRS شماره ۲ راهنمای سنجش و حسابداری متعاقب برای سهمی از پاداشهای تعویض پرداخت مبتنی بر سهم انتشار یافته توسط یک خریدار را ارائه می نماید که قابل تخصیص به خدمات آتی کارمندان میباشد.

(c) استاندارد شماره ۲۷ (زمانی که بوسیله هیئت استاندارد های بین المللی حسابداری در سال ۲۰۰۸ اصلاح شده) راهنمایی مبنی بر حسابداری تغییرات در سود مالکیت شرکت مادر در شرکت تابعه پس از کنترل کسب شده را ارائه می نماید.

افشاء ها/افشاء گری ها (کاربرد پاراگراف ۵۹ و ۶۱)

B64- در حصول به هدف در پاراگراف ۵۹، خریدار اطلاعات ذیل را برای هر ترکیب واحدهای تجاری که در طی دوره گزارش رخ می دهد افشاء خواهد نمود.

(a) نام و شرحی از واحد تجاری تحصیل شده

(b) زمان تحصیل/خرید

- (c) درصد رای دهی سود سهام سرمایه کسب شده
- (d) دلایل اولیه برای ترکیب واحدهای تجاری و توضیحی از اینکه چگونه خریدار کنترل واحد تجاری را کسب نموده.
- (e) یک تصویر/توصیف کیفی از عواملی که سرفلی تشخیص یافته را ایجاد می کنند، مانند همکوشی های عملیات ترکیب واحد تجاری تحصیل شده، دارایی های نامشهودی که واجد صلاحیت های تشخیص جداگانه نیستند. یا سایر عوامل.
- (f) ارزش متعارف زمان تحصیل کل وجه خرید انتقال یافته و ارزش متعارف زمان تحصیل هر سطح مهم وجه خرید مانند:
- (i) وجوه نقد
- (ii) سایر دارایی های مشهود یا نامشهود، شامل یک موسسه تجاری یا شرکت تا بعه ایی از خریدار.
- (iii) بدهی های متحمل شده، برای مثال بدهی برای وجه خرید احتمالی، و
- (iv) سود سهام سرمایه خریدار، شامل تعداد ابزارهای مالی یا سودهای تعیین شده انتشار یافته یا قابل انتشار و روشی از تعیین ارزش متعارف آن ابزارهای مالی یا سود تعیین شده.
- (g) برای توافقات وجه خرید احتمالی و دارایی های خسارتی:
- (i) مبلغ تشخیص یافته از تاریخ تحصیل به بعد.
- (ii) یک توضیحی از توافق و اساس تعیین مبلغ پراختی، و
- (iii) یک تخمینی از دامنه ی نتایج (بدون توقف) یا، اگر دامنه ای نتوانسته تخمین زده شود، واقعیت و دلایل اینکه چرا دامنه نتوانسته تخمین زده شود. اگر حداکثر مبلغ پرداخت بی اندازه زیاد شده باشد، خریدار آن واقعیت را افشاء خواهد نمود.
- (h) برای مطالبات کسب شده:
- (i) ارزش متعارف از مطالبات
- (ii) مبالغ ناخاص قراردادی مطالبات، و
- (iii) بهترین تخمین از جریانات وجوه نقد مربوط به قرارداد زمان تحصیل که انتظار نمی رفته تا وصول شده باشد. افشاء گری ها بنابر سطح مهمی از مطالبات، مانند وام ها، اجاره های سرمایه ایی مستقیم و هر سایر سطوح مطالبات ارائه خواهد شد.
- (i) مبالغ از زمان تاریخ تحصیل به بعد برای سطح مهمی از دارایی ها کسب شده و بدهی های تقبل شده، تشخیص می یابد.
- (j) برای هر بدهی احتمالی بر طبق پاراگراف ۲۳، اطلاعات ملزم شده در پاراگراف ۸۵ از استاندارد شماره ۳۷ ذخایر، بدهی های احتمالی و دارایی های احتمالی تشخیص یافته است. اگر یک بدهی احتمالی تشخیص داده نشده باشد به دلیل اینکه ارزش متعارف آن نتوانسته با اعتبار سنجیده شود، خریدار افشاء خواهد نمود:

- (i) اطلاعاتی که بنابر پاراگراف ۸۶ از استاندارد شماره ۳۷ ملزم شده، و
- (ii) دلایل اینکه چرا بدهی نتوانسته با اعتبار سنجیده شود.
- (k) جمع کل سرقفلی که انتظار می رفته برای اهداف مالیاتی قابل کسر باشد.
- (l) برای معاملاتی که به طور جداگانه از تحصیل دارایی ها و تقبل بدهی ها در ترکیب واحدهای تجاری بر طبق پاراگراف ۵۱ تشخیص داده شده اند:
- (i) توضیحی از هر معامله،
- (ii) چگونه خریدار هر معامله را به حساب برده،
- (iii) مبالغ تشخیص یافته برای هر معامله و ردیف آیتم در صورتهای مالی که در آن هر مبلغ تشخیص یافته است، و
- (iv) اگر معامله یک توافق موثر از روابط از پیش موجود باشد، روش استفاده شده تعیین مبلغ توافق
- (m) افشاء بطور جداگانه معاملات تشخیص یافته شده که بنابر (L) ملزم شده شامل مبلغ مخارج، مرتبط با تحصیل/خرید خواهد شد و بطور جداگانه مبلغ آن مخارج به عنوان هزینه و ردیف آیتم یا آیتم هایی در صورت سود و زیان جامع که در آن اینگونه هزینه تشخیص داده شده، شناسایی شده مبلغ هر مخارج انتشار به عنوان یک هزینه تشخیص داده نشده و اینکه چگونه آنها تشخیص یافته اند افشاء خواهد شد.
- (n) دریک خرید ارزان/با تخفیف (پاراگراف های ۳۴ تا ۳۶ مشاهده شود):
- (i) مبلغ هر سود تشخیص یافته مطابق با پاراگراف ۳۴ و ردیف آیتم حساب سود و زیان جامعی که در آن سود تشخیص یافته، و
- (ii) توضیحی از دلایل اینکه چرا معامله منتج به سود شده است.
- (O) بر ای هر ترکیب واحدهای تجاری که در آن خریدار کمتر از ۱۰۰ درصد از سود سهام سرمایه در واحد تجاری را در زمان تحصیل در دست دارد:
- (i) مبلغ سود گروه اقلیت در واحد تجاری در زمان تحصیل و مبنای سنجش برای آن مبلغ تشخیص یافته و
- (ii) برای هر سود گروه اقلیت در واحد تجاری، ارزشیابی تکنیک ها و داده های مدل کلیدی استفاده شده برای تعیین آن ارزش به ارزش متعارف سنجیده شده.
- (p) دریک ترکیب واحدهای تجاری که در مراحل بدست آمده:
- (i) ارزش متعارف سود سهام سرمایه در واحد تجاری که بلافاصله قبل از زمان تحصیل بوسیله خریدار محفوظ نگهداشته شده.
- (ii) مبلغی از هر سود یا زیان تشخیص یافته به عنوان نتیجه ای از تجدید سنجش ارزش متعارف سود سهام سرمایه در واحد تجاری قبل از ترکیب واحدهای تجاری (پاراگراف ۴۲ مشاهده شود) و ردیف آیتم در صورت سود و زیان جامعی که در آن، آن سود و زیان تشخیص یافته است، بوسیله خریدار محفوظ نگه داشته شده.

(q) اطلاعاتی که در ذیل می آید:

- (i) مبالغی از درآمد و سود و زیان واحد تجاری از زمان تحصیل که شامل صورت سود و زیان جامع برای دوره گزارش شده، و
- (ii) درآمد و سود و زیان واحد ترکیب شده برای دوره گزارش جاری حتی اگر با وجود اینکه زمان تحصیل برای همه ترکیب های واحدهای تجاری که در طی سال اتفاق افتاده از ابتدای دوره گزارش مالی به بعد بوده باشد.

اگر افشاء هر یک از اطلاعات بنابراین پاراگرافهای وابسته الزام شده غیر قابل اجرا است، خریدارین حقیقت و توضیح اینکه چرا افشاء غیر قابل اجرا می باشد را افشاء خواهد نمود. این IFRS واژه «غیر قابل اجرا» را با معنای یکسانی درست مثل استاندارد شماره ۸ سیاستهای حسابداری تغییرات در تخمین ها و اشتباهات حسابداری بکار می برد.

B65) بر ای تحقق ترکیب های واحدهای تجاری کم اهمیت به طور مجزا در طی دوره گزارش که روی هم رفته مهم می باشند، خریدار در مجموع اطلاعات الزام شده بنابر پاراگراف B64 قسمت C تا (q) را افشاء خواهد نمود.

B66- اگر تاریخ تحصیل یک ترکیب واحدهای تجاری بعد از پایان دوره گزارش اما قبل از صورتهای مالی بر ای انتشار تصویب شده باشد، خریدار اطلاعات ملزم شده بنابر پاراگراف B64 را افشاء خواهد نمود مگر اینکه حسابداری اولیه ترکیب واحدهای تجاری در زمانی که صورتهای مالی برای انتشار تصویب شده اند ناتمام باشد. در این موقعیت خریدار اینکه چه افشاءگری هایی نمی توانسته تهیه بشود و دلایل اینکه چرا آنها نتوانستند تهیه بشوند را توصیف خواهد نمود.

B67- جهت برآورده شدن هدف پاراگراف ۶۱، را برای هر ترکیب واحدهای تجاری با اهمیت یا در مجموع برای ترکیب های واحدهای تجاری کم اهمیت جداگانه که روی هم رفته مهم می باشند خریدار اطلاعات ذیل را افشاء خواهد نمود:

(a) اگر حسابداری اولیه برای یک ترکیب تجاری (پاراگراف ۴۵ مشاهده شود) برای دارایی های خاص، بدهی ها، سود سهام گروه اقلیت یا اقلام مبالغ خرید و مبالغ تشخیص داده شده در صورتهای مالی، برای ترکیب واحدهای تجاری ناتمام باشد. بنابراین فقط فعلاً تعیین شده:

- (i) دلایل اینکه چرا حسابداری اولیه ترکیب تجاری ناتمام می باشد.
- (ii) دارایی ها، بدهی ها، سود سهام سرمایه یا اقلام مبلغ خرید که برای آنها برآورد اولیه ناتمام می باشد، و

(iii) ماهیت و مبلغ هر یک از تعدیلات دوره سنجش در طی دوره گزارش مطابق با پاراگراف ۴۹ تشخیص یافته

(b) برای هر دوره گزارش بعد از زمان تحصیل تا موقعی که موسسه حقوق دارایی وجه خرید احتمالی را دریافت نماید، بفروشد، یا گذشته از این از دست بدهد، یا تاموقعی که موسسه یک بدهی مبلغ خرید احتمالی را تسویه نماید یا بدهی فسخ یا به پایان برسد:

- (i) هر تغییری در مبالغ تشخیص یافته، شامل هر گونه اختلافات بر خاسته بر روی تسویه
- (ii) هر تغییری در دامنه ی نتایج (بی وقفه/مداوم) و دلایل آن تغییرات، و
- (iii) ارزشیابی تکنیک ها و داده های مدل کلیدی استفاده شده در سنجش وجه خرید احتمالی

(d) **توجیه متعاقب سرقفلی:** از ابتدای اولین دوره مالی که در آن این IFRS اجرا شده، یک موسسه استهلاک سرقفلی ناشی از ترکیب واحدهای تجاری پیشین را متوقف خواهد نمود و کاهش ارزش سرقفلی مطابق با استاندارد شماره ۳۹ را تست خواهد نمود.

(c) **سرقفلی منفی تشخیص یافته در گذشته:** یک موسسه که ترکیب تجاری قبلی را از طریق کاربرد روش خرید به حساب برده احتمال تشخیص یک اعتبار انتقالی به دوره بعد/اعتبار معوق را برای مازاد سود خود در خالص ارزش متعارف دارایی ها و بدهی های قابل شناسایی خریدار بیشتر از منارج این سود (گاهی سرقفلی منفی نامیده میشود) را دارا می باشد.

در اینصورت موسسه مبلغ دفتری آن اعتبار معوق در ابتدای اولین دوره مالی را که در آن این IFRS اجرا شده با یک تعدیل مربوط به مانده اول دوره سود انباشته در آن زمان تشخیص خواهد داد.