



سازمان حسابرسی

استاندارد حسابداری ۳۸  
ترکیبهای تجاری (مصوب ۱۳۹۸)

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

#### فهرست مندرجات

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

## استاندارد حسابداری ۳۸ ترکیبهای تجاری

### فهرست مندرجات

<u>بند</u>	
۵۷	- مابه‌ازای احتمالی
۶۲-۵۸	• 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



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

#### هدف

۱. هدف این استاندارد، بهبود مربوط بودن، قابلیت اتکا و قابلیت مقایسه اطلاعاتی است که واحد گزارشگر، در صورتهای مالی خود درباره ترکیب تجاری و آثار آن ارائه 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.

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

#### 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 می‌دهند یا خیر. اگر داراییهای تحصیل شده فعالیت تجاری نباشند، واحد گزارشگر باید آن معامله یا رویداد دیگر را به عنوان تحصیل دارایی در نظر بگیرد. در بندهای ب۵ تا ب۱۲، رهنمودهایی برای تشخیص ترکیب تجاری و تعریف فعالیت تجاری ارائه می‌شود.

#### 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 تمصیل؛

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

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

#### تشخیص واحد تحصیل کننده

۷. در هر ترکیب تجاری، یکی از واحدهای ترکیب‌شونده 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 می‌آورد - 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 ترکیب‌شونده، 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 می‌باشد، مشخص کند.

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

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 مابه‌ازا 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 موافقت‌نامه‌ای 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 تاریخ تحصیل در نظر بگیرد.

شناخت و اندازه‌گیری 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 کرده‌اند، تلقی شود و نه نتیجه

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

معاملات جداگانه. واحد تحصیل کننده برای تعیین اینکه کدام داراییهای تحصیل شده یا بدهیهای تقبل شده، بخشی از مبادله با واحد تحصیل شده محسوب می شود و کدام یک، در صورت وجود، نتیجه معاملات جداگانه‌ای 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 ب۲۸ تا ب۴۰، رهنمودهای مربوط به شناسایی اجاره‌های 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 تقبل شده در ترکیب تجاری*

۱۶. در تاریخ تحصیل، واحد تحصیل کننده باید داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده را به گونه‌ای 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، رویه‌های 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 مسابرداری اجاره‌ها؛ 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 شیوه‌ای تعدیل شده باشد که طبقه بندی آن را تغییر دهد، در تاریخ تعدیل که ممکن است تاریخ تحصیل باشد) طبقه بندی کند.

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

اصل اندازه‌گیری

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

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

الف. ارزش منصفانه؛ یا

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

اجزای دیگر منافع فاقد حق کنترل باید به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، اندازه‌گیری شوند؛ مگر اینکه مبنای اندازه‌گیری 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 اندازه‌گیری آنها وضع شده است را معین می‌کند.

استثنا از اصول شناخت یا اندازه‌گیری

۲۱. این استاندارد، موارد محدودی را از بکارگیری اصول شناخت و اندازه‌گیری خود مستثنی می‌کند. بندهای ۲۲ تا ۳۰، اقلام خاصی که مشمول استثنا هستند و ماهیت موارد استثنا را تعیین می‌کند. واحد تحصیل‌کننده باید آن اقلام را با بکارگیری الزامات مندرج در بندهای ۲۲ تا 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، اندازه‌گیری 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، بر خلاف 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.

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

۲۵. واحد تحصیل کننده باید آثار مالیاتی بالقوه تفاوت‌های موقتی و ارقام 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 اندازه‌گیری 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 می‌کند که بدهی واحد تحصیل کننده، از مبلغ معینی بیشتر نخواهد شد. در نتیجه، واحد تحصیل کننده دارایی جبرانی به دست می‌آورد. واحد تحصیل کننده باید در همان زمانی که ارقام قابل جبران را شناسایی می‌کند، دارایی جبرانی را شناسایی کند و بر همان مبنایی که ارقام قابل جبران اندازه‌گیری می‌شوند، دارایی جبرانی را اندازه‌گیری نماید و در صورت نیاز، بابت مبالغ غیر قابل وصول، ذخیره ارزشیابی در نظر بگیرد. بنابراین، اگر جبران خسارت، مربوط به دارایی یا بدهی باشد که در تاریخ تحصیل، شناسایی شده و به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری شده است، واحد تحصیل کننده باید دارایی جبرانی را در تاریخ تحصیل شناسایی کند و به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری نماید. برای دارایی جبرانی اندازه‌گیری شده به ارزش منصفانه، آثار عدم اطمینان جریانهای نقدی آتی، به دلیل ملاحظات مربوط به قابلیت وصول، در اندازه‌گیری ارزش منصفانه در نظر گرفته می‌شود و ذخیره ارزشیابی جداگانه ضرورتی ندارد (رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بند ب ۴۱ ارائه شده است).

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

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

#### استثنا از اصل اندازه‌گیری

#### حقوق باز تحصیل شده

۲۹. واحد تحصیل‌کننده باید ارزش حقوق باز تحصیل شده را که به عنوان دارایی نامشهود شناسایی شده است، بر مبنای دوره قراردادی باقیمانده از قرارداد مرتبط، صرف‌نظر از اینکه فعالان بازار برای تعیین ارزش منصفانه قرارداد به تمديد بالقوه آن توجه می‌کنند یا خیر، اندازه‌گیری کند. رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بندهای ب۳۵ و ب۳۶ ارائه می‌شود.

#### داراییهای نگهداری شده برای فروش

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

#### شناخت و اندازه‌گیری سرقتی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت

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

#### الف. حاصل جمع:

۱. مابه‌ازای انتقال یافته اندازه‌گیری شده طبق این استاندارد که معمولاً ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل را الزامی می‌کند (به بند ۳۶ مراجعه شود).
۲. مبلغ هرگونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده که طبق این استاندارد اندازه‌گیری می‌شود؛ و
۳. در ترکیب تجاری مرحله‌ای (به بندهای ۴۰ و ۴۱ مراجعه شود)، ارزش منصفانه منافع مالکانه قبلی واحد تحصیل‌کننده در واحد تحصیل شده در تاریخ تحصیل.

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

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 ارقام 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

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

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

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

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

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

ت. مابه‌ازای انتقال یافته.

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

مابه‌ازای انتقال یافته

۳۶. مابه‌ازای انتقال یافته در ترکیب تجاری باید به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شود. ارزش منصفانه مابه‌ازای 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 مابه‌ازا، شامل نقد، سایر داراییها، فعالیت تجاری یا واحد تجاری فرعی واحد تحصیل کننده، مابه‌ازای احتمالی، ابزارهای مالکانه عادی یا ممتاز، اختیارهای معامله، امتیازهای خرید سهام و حقوق اعضای واحدهای تجاری اشتراکی است.

۳۷. مابه‌ازای انتقال یافته می‌تواند 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 اندازه‌گیری 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 می‌مانند (برای مثال، به این دلیل که داراییها یا بدهیها، به جای مالکان قبلی به واحد تحصیل شده انتقال می‌یابند) و در نتیجه، واحد تحصیل کننده کنترل آنها را حفظ می‌کند. 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، اندازه‌گیری 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 تحصیل‌کننده در مبادله با واحد تحصیل‌شده انتقال می‌دهد، شامل هرگونه دارایی یا بدهی ناشی از توافق مابه‌ازای احتمالی است (به بند ۳۶ مراجعه شود). واحد تحصیل‌کننده باید ارزش منصفانه مابه‌ازای احتمالی در تاریخ تحصیل را به عنوان بخشی از مابه‌ازای انتقال‌یافته در مبادله با واحد تحصیل‌شده شناسایی کند.

۳۹. در صورتی که تعهد پرداخت مابه‌ازای احتمالی تعریف ابزار مالی را احراز کند، واحد تحصیل‌کننده باید بر مبنای تعاریف ابزار مالکانه و بدهی مالی مندرج در بند 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 تحصیل‌کننده باید حق برگشت مابه‌ازای انتقال‌یافته 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 تحصیل‌کننده کنترل واحد تحصیل‌شده‌ای را به دست می‌آورد که قبل از تاریخ تحصیل، در آن واحد تحصیل‌شده 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 تحصیل‌کننده باید منافع مالکانه نگهداری‌شده قبلی خود در واحد تحصیل‌شده را به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، تجدید اندازه‌گیری و سود یا زیان حاصل را، در صورت وجود، در صورت سود و زیان شناسایی کند. در دوره‌های گزارشگری قبلی، واحد تحصیل‌کننده ممکن است تغییر در ارزش منافع مالکانه خود در واحد تحصیل‌شده را در

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

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

ترکیب تجاری بدون انتقال مابه‌ازا

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

الف. واحد تحصیل شده تعداد کافی از سهام خود را به منظور کسب کنترل توسط سرمایه‌گذار فعلی (واحد تحصیل کننده) بازخرد می‌کند.

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

پ. واحد تحصیل کننده و واحد تحصیل شده، توافق کرده باشند که فعالیت‌های تجاری خود را تنها از طریق قرارداد ترکیب کنند. واحد تحصیل کننده در قبال کنترل واحد تحصیل شده مابه‌ازایی منتقل نمی‌کند و در تاریخ تحصیل یا قبل از آن، هیچ‌گونه 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 داراییهای واحد تحصیل شده را که طبق این استاندارد شناسایی می‌شود، 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 می‌شود؛ حتی اگر نتیجه این باشد که تمام منافع مالکانه در واحد تحصیل شده، قابل تخصیص به منافع فاقد حق کنترل باشد.

دوره اندازه‌گیری

۴۴. اگر حسابداری اولیه برای ترکیب تجاری، در پایان دوره گزارشگری که ترکیب در آن واقع می‌شود کامل نشده باشد، واحد تحصیل کننده باید برای اقلامی که حسابداری آنها کامل نیست، مبالغ غیرقطعی را در صورت‌های مالی افشا کند. در دوره اندازه‌گیری، 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

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

آمده درباره واقعیتها 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 واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل، شناسایی کند که در صورت اطلاع از آن، منجر به شناخت داراییها و بدهیها در آن تاریخ می شود. به محض اینکه واحد تحصیل کننده، به اطلاعاتی درباره واقعیتها 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



## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

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 شناسایی‌شده 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 مسابرداری 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 هر یک از این وضعیتها، واحد تحصیل‌کننده باید هرگونه مبلغی که بخشی از مبلغ مبادله‌شده بین واحد تحصیل‌کننده و واحد تحصیل‌شده (یا مالکان قبلی آن) در ترکیب تجاری نمی‌باشد، یعنی مبالغی که بخشی از مبادله با واحد تحصیل‌شده نیست را مشخص کند. واحد تحصیل‌کننده به عنوان بخشی از بکارگیری روش تحصیل، تنها باید مابه‌ازای انتقال‌یافته در قبال واحد

## 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

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

ترکیب تجاری که در زیر به آنها اشاره شده است، رهنمود اندازه‌گیری و حسابداری پس از تحصیل را ارائه می‌کند:

الف. حقوق بازتحویل شده؛

ب. بدهیهای احتمالی شناسایی شده در تاریخ تحصیل؛

پ. داراییهای جبرانی؛ و

ت. مابه‌ازای احتمالی.

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

#### حقوق بازتحویل شده

۵۴. حقوق بازتحویل شده که به عنوان دارایی نامشهود شناسایی می‌شود، باید در دوره قراردادی باقیمانده از قرارداد که این حقوق اعطا شده است، مستهلک شود. واحد تحصیل‌کننده 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 تحصیل‌کننده باید بدهی احتمالی شناسایی شده در ترکیب تجاری را به مبلغی که طبق استاندارد حسابداری ۴ قابل شناسایی است، اندازه‌گیری کند.

#### مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

#### داراییهای جبرانی

۵۶. در پایان هر دوره گزارشگری بعدی، واحد تحصیل‌کننده 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، اندازه‌گیری کند و برای دارایی جبرانی که بعداً به ارزش منصفانه اندازه‌گیری نمی‌شود، ارزیابی مدیریت از قابلیت وصول دارایی جبرانی، مبنای اندازه‌گیری باشد. واحد تحصیل‌کننده باید دارایی جبرانی را تنها زمانی قطع شناخت کند که دارایی را دریافت کرده باشد، آن را فروخته باشد یا به طریقی دیگر، حق نسبت به آن را از دست داده باشد.

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

#### 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 واقعه‌ها 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 طبقه‌بندی شده 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 مشخص شده 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 شناسایی شده در دوره گزارشگری جاری را که به ترکیبهای تجاری واقع شده طی دوره و دوره‌های گزارشگری قبل مربوط می‌شود، ارزیابی کنند.

۶۱. برای دستیابی به هدف مندرج در بند ۶۰، واحد تحصیل‌کننده باید اطلاعات مشخص شده 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) تجدیدنظر 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.

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

#### پیوست الف

#### اصطلاحات تعریف شده

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد حسابداری است.

وامد تمصیل شده فعالیت یا فعالیتهای تجاری که وامد تمصیل کننده، در ترکیب تجاری کنترل آن را به دست می آورد.

وامد تمصیل کننده واحد تجاری که کنترل وامد تمصیل شده را به دست می آورد.

تاریخ تمصیل تاریخی که وامد تمصیل کننده، کنترل وامد تمصیل شده را به دست می آورد.

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

ترکیب تجاری معامله یا رویداد دیگری که در آن، وامد تمصیل کننده کنترل یک یا چند فعالیت تجاری را بدست می آورد. برخی مواقع، معاملاتی که به عنوان "ادغامهای واقعی" یا "ادغام معادلها" نامیده می شوند نیز ترکیب تجاری محسوب می گردند، زیرا این اصطلاح در این استاندارد استفاده شده است.

مابه ازای احتمالی بطور معمول، مابه ازای احتمالی تعهد وامد تمصیل کننده برای انتقال داراییها یا منافع مالکانه بیشتر به مالکان قبلی وامد تمصیل شده به عنوان بخشی از مبادله انجام شده بابت کنترل واحد تحصیل شده، در صورت وقوع رویدادهای آتی معین یا احراز شرایطی خاص است. با وجود این، مابه ازای احتمالی همچنین ممکن است به واحد تحصیل کننده حق استرداد مابه ازای انتقالی قبلی را در صورت احراز شرایطی خاص بدهد.

منافع مالکانه در این استاندارد، منافع مالکانه در سطح وسیعی مورد استفاده قرار گرفته است که معنای آن، منافع مالکیت در واحدهای تجاری تحت مالکیت سرمایه گذاران و منافع مالک، اعضا یا مشارکت کنندگان واحدهای تجاری اشتراکی می باشد.

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

ارزش منصفانه ارزش منصفانه است که برای فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله‌ای متعارف بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه‌گیری قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود.

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.

وامدهای تجاری یک واحد تجاری (به غیر از واحد تجاری تحت مالکیت سرمایه‌گذاران) که سود تقسیمی، مخارج کمتر یا منافع اقتصادی دیگری را بطور مستقیم برای مالکان، اعضا یا مشارکت‌کنندگان آن فراهم می‌آورد. برای مثال، تعاونیهای اعتباری و شرکتهای تعاونی، همگی وامدهای 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 سرمایه‌گذاران و مالکان یا اعضا یا مشارکت‌کنندگان وامدهای تجاری اشتراکی است.

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

پیوست ب

رهنمود بکارگیری

این پیوست، بخش 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؛ به‌گونه‌ای 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؛ به‌گونه‌ای 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.



## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

#### تشخیص ترکیب تجاری (بکارگیری بند ۴)

ب.۵. 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).

ب.۶. ترکیب تجاری ممکن است به دلایل قانونی، مالیاتی یا دلایل دیگر، به شیوه‌های مختلفی که شامل موارد زیر است، اما محدود به این موارد نمی‌شود، سازماندهی شده باشد:

الف. یک یا چند فعالیت تجاری به واحدهای تجاری فرعی واحد 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 یکپارچه‌سازی نامیده می‌شود)؛ و

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

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

#### 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.

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

ب ۹. ماهیت عناصر یک فعالیت تجاری، برحسب صنعت و ساختار عملیات (فعالیتها) واحد تجاری، شامل میزان توسعه واحد تجاری، متفاوت است. فعالیتهای تجاری موجود، اغلب دارای انواع متفاوتی ورودی، فرایند و خروجی هستند، در حالی که فعالیتهای تجاری جدید، اغلب ورودیها و فرایندهای کم و گاهی تنها یک خروجی (محصول) دارند. تقریباً تمام فعالیتهای تجاری دارای بدهی نیز هستند، اما ضرورتی ندارد که یک فعالیت تجاری حتماً دارای بدهی باشد.

ب ۱۰. ممکن است یک مجموعه یکپارچه از 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 فعالیتهای 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.

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

#### 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 توافقات 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.

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

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 تشکیل شده 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

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

معکوس در نظر گرفته شود. برای مثال، برخی مواقع، تحصیل معکوس زمانی واقع می‌شود که یک واحد تجاری که سهامی عام نیست، در نظر دارد به واحد تجاری سهامی عام تبدیل شود اما تمایلی به ثبت سهام در بورس اوراق بهادار ندارد. بدین منظور، واحد تجاری که سهامی عام نیست، ترتیبی اتخاذ می‌کند که یک واحد تجاری سهامی عام، منافع مالکانه آن را در ازای منافع مالکانه واحد تجاری سهامی عام تحصیل کند. در این مثال، واحد تجاری سهامی عام، واحد تمصیل‌کننده قانونی محسوب می‌شود زیرا حقوق مالکانه خود را منتشر کرده است و واحد تجاری که سهامی عام نیست، واحد تمصیل‌شده قانونی محسوب می‌شود زیرا حقوق مالکانه آن تحصیل شده است. با وجود این، بکارگیری رهنمود مندرج در بندهای ب۱۳ تا ب۱۸، منجر به تشخیص موارد زیر می‌شود:

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

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

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

### مرحله آموختن حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

#### اندازه‌گیری مابه‌ازای انتقال یافته

ب۲۰. در تحصیل معکوس، واحد تحصیل‌کننده حسابداری معمولاً در قبال واحد تحصیل‌شده، مابه‌ازایی منتشر نمی‌کند. در مقابل، واحد تحصیل‌شده حسابداری، معمولاً سهام خود را برای مالکان واحد تحصیل‌کننده حسابداری منتشر می‌کند. به این ترتیب، ارزش منصفانه مابه‌ازای انتقال یافته توسط واحد تحصیل‌کننده حسابداری در تاریخ تحصیل در ازای منافع آن در واحد تحصیل‌شده حسابداری، مبتنی بر تعداد سهامی است که واحد تجاری فرعی قانونی ناگزیر بود منتشر کند تا درصد یکسانی از سهام واحد ترکیب‌شده را که از تحصیل معکوس ایجاد می‌شود، به مالکان واحد تجاری اصلی قانونی بدهد. ارزش منصفانه تعداد سهام محاسبه‌شده به این روش، می‌تواند به عنوان ارزش منصفانه مابه‌ازای انتقال یافته در ازای واحد تحصیل‌شده استفاده شود.

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

#### 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.

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

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 تحویلهای 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:



## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

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

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

عمده‌فروشی 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 تحصیل‌کننده باید دارایی(های) نامشهود قابل تشخیص را طبق بند ب۳۱ شناسایی کند.

#### داراییهای نامشهود

ب۳۱. واحد تحصیل‌کننده باید داراییهای نامشهود قابل تشخیص تحصیل‌شده در ترکیب تجاری را، جدا از سرقفلی، شناسایی کند. دارایی نامشهود در صورتی قابل تشخیص است که معیار تفکیک‌پذیری یا معیار قراردادی- قانونی را احراز کرده باشد.

ب۳۲. دارایی نامشهودی که معیار قراردادی- قانونی را احراز می‌کند، حتی اگر دارایی، قابل انتقال یا قابل تفکیک از واحد تحصیل‌شده یا سایر حقوق و تعهدات نباشد، قابل تشخیص تلقی می‌شود، برای مثال:

الف. یک واحد تحصیل‌شده، طبق یک اجاره عملیاتی که شرایط آن در مقایسه با شرایط بازار، مطلوب است، تأسیسات تولیدی اجاره می‌کند. شرایط اجاره به صراحت انتقال اجاره (از طریق فروش یا اجاره دست دوم) را منع می‌کند. 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 تحصیل‌کننده نتواند قرارداد اجاره را بفروشد یا به طریقی دیگر آن را انتقال دهد.

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

پ. یک واحد تحصیل‌شده، مالک حق اختراع یک فناوری است. این واحد، مجوز استفاده انحصاری از حق اختراع را به خارج از بازارهای داخلی واگذار کرده است و در ازای آن، درصد مشخصی از درآمدهای خارجی آتی را دریافت می‌کند. حق اختراع فناوری و مجوز

## 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 با ارزش 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

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

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 فرانشیز 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 ارقام یکسان یا مشابه مطلوب یا نامطلوب باشد، واحد تحصیل کننده باید زیان تسویه شناسایی کند. رهنمود اندازه گیری سود یا زیان تسویه، در بند ۵۲ 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

ب۳۸. همچنین واحد تحصیل کننده، ارزش متناسب به اقلامی که در تاریخ تحصیل واجد شرایط دارایی نیستند را در سرفقلمی 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 سرفقلمی شناسایی نمی کند. واحد تحصیل کننده نباید بعداً بابت رویدادهایی که پس از تاریخ تحصیل واقع می شود، ارزش این قراردادها را از سرفقلمی 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.

ب۳۹. 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.

ب۴۰. معیارهای قابل تشخیص بودن، ملاک شناسایی جداگانه دارایی نامشهود از سرفقلمی 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.

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

اندازه‌گیری 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)

ب۴۱. واحد تحصیل‌کننده نباید در تاریخ تحصیل برای داراییهای تحصیل شده در ترکیب تجاری که به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری می‌شوند، ذخیره ارزشیابی جداگانه‌ای شناسایی کند، زیرا آثار عدم اطمینان نسبت به جریانهای نقدی آتی، در اندازه‌گیری ارزش منصفانه منظور شده است. برای مثال، از آنجا که این استاندارد واحد تحصیل‌کننده را ملزم می‌کند دریافتی‌های تحصیل شده، شامل وامها، را به ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری کند، واحد تحصیل‌کننده ذخیره ارزشیابی جداگانه‌ای بابت جریانهای نقدی قراردادی که فرض می‌شود در آن تاریخ غیرقابل وصول هستند، شناسایی نمی‌کند.

#### داراییهای موضوع اجاره‌های عملیاتی که واحد تحصیل شده، اجاره‌دهنده است

ب۴۲. در اندازه‌گیری ارزش منصفانه تاریخ تحصیل داراییهایی مانند ساختمان یا حق اختراع که موضوع اجاره عملیاتی هستند و در آن، واحد تحصیل شده اجاره‌دهنده است، واحد تحصیل‌کننده باید شرایط اجاره را در نظر بگیرد. به عبارت دیگر، صرف‌نظر از مطلوب بودن یا نبودن شرایط اجاره عملیاتی در مقایسه با شرایط بازار، واحد تحصیل‌کننده دارایی یا بدهی جداگانه‌ای شناسایی نمی‌کند. در صورتی که طبق بند ب۲۹، واحد تحصیل شده، اجاره‌کننده باشد باید دارایی یا بدهی شناسایی شود.

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

ب۴۳. واحد تحصیل‌کننده ممکن است برای حفظ موقعیت رقابتی یا به دلایل دیگر، قصد استفاده فعال یا بیشترین و بهترین استفاده از دارایی غیرمالی تحصیل شده را نداشته باشد. برای مثال، این مورد زمانی مصداق دارد که واحد تحصیل‌کننده، 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 تحصیل‌کننده باید ارزش منصفانه دارایی غیرمالی را، طبق مبانی مناسب ارزشیابی، با در نظر گرفتن بیشترین و بهترین استفاده از آن دارایی توسط فعالان بازار، هم در زمان اندازه‌گیری اولیه و هم هنگام اندازه‌گیری ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری بابت آزمون کاهش ارزش بعدی، اندازه‌گیری کند.

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

#### منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده

ب۴۴. 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.

ب۴۵. 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)

ب۴۶. 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)

ب۴۷. 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

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

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 انبوه 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



## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

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 منفعی 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))

ب۵۱. 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.

ب۵۲. اگر ترکیب تجاری، عملاً رابطه قبلی را تسویه کند، واحد تحصیل کننده سود یا زیانی را شناسایی می‌کند که به شرح زیر اندازه‌گیری می‌شود:

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

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 اقسام 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 اقسام 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.

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

ب۵۴. تعیین اینکه توافقاتی مربوط به پرداختهای احتمالی به کارکنان یا سهامداران فروشنده، مابه ازای احتمالی ترکیب تجاری است یا معاملات جداگانه محسوب می شود، به ماهیت آن توافقات 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.

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

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

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

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

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

ث. تعداد سهام تمت مالکیت - تعداد نسبی سهام تحت مالکیت سهامداران فروشنده که همچنان کارکنان اصلی باقی می‌مانند، ممکن است محتوای توافق مابه‌ازای 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 می‌تواند 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

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

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 توافقی 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 توافقیها با سهامداران فروشنده (مانند موافقت‌نامه برای رقابت نکردن، قراردادهای اجرایی، قراردادهای مشاوره و موافقت‌نامه‌های اجاره املاک) و روش حسابداری مالیات بر درآمد پرداختهای احتمالی، ممکن است نشان‌دهنده این باشد که پرداختهای احتمالی، قابل انتساب به چیزی غیر از مابه‌ازای واحد تحصیل شده است. برای مثال، در ارتباط با تحصیل، واحد تحصیل‌کننده ممکن است توافق اجاره املاک را با سهامدار فروشنده عمده، منعقد کند. اگر مبلغ اجاره که در قرارداد اجاره تعیین شده است به میزان قابل ملاحظه‌ای کمتر از بازار باشد، 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:

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان  
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.

ج. 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

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

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 دریافتی‌های تحصیل‌شده:

۱. ارزش منصفانه دریافتی‌ها؛

۲. مبالغ قراردادی ناخالص دریافتی‌ها؛ و

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

افشاها باید بر حسب طبقات اصلی دریافتی‌ها، مانند وامها، اجاره‌های تأمین مالی مستقیم و سایر طبقات دریافتی‌ها 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 سرقفلی 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

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

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 تحصیل‌شده را در تاریخ تحصیل در اختیار دارد:

۱. مبلغ منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده که در تاریخ تحصیل شناسایی می‌شود و مبنای اندازه‌گیری آن مبلغ؛ و

۲. برای هر یک از منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده 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 تحصیل‌شده 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 تحصیل‌شده 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.



## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

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 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 ارقام مابه‌ازا 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 ارقام مابه‌ازایی که حسابداری اولیه آن کامل نیست؛ و

## استاندارد حسابداری ۳۸

### ترکیبهای تجاری

۳. ماهیت و مبلغ هرگونه تعدیلات دوره اندازه‌گیری 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 تحصیل‌کننده 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 غیربهره‌بردار نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف‌شده 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 گونه‌ای 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:

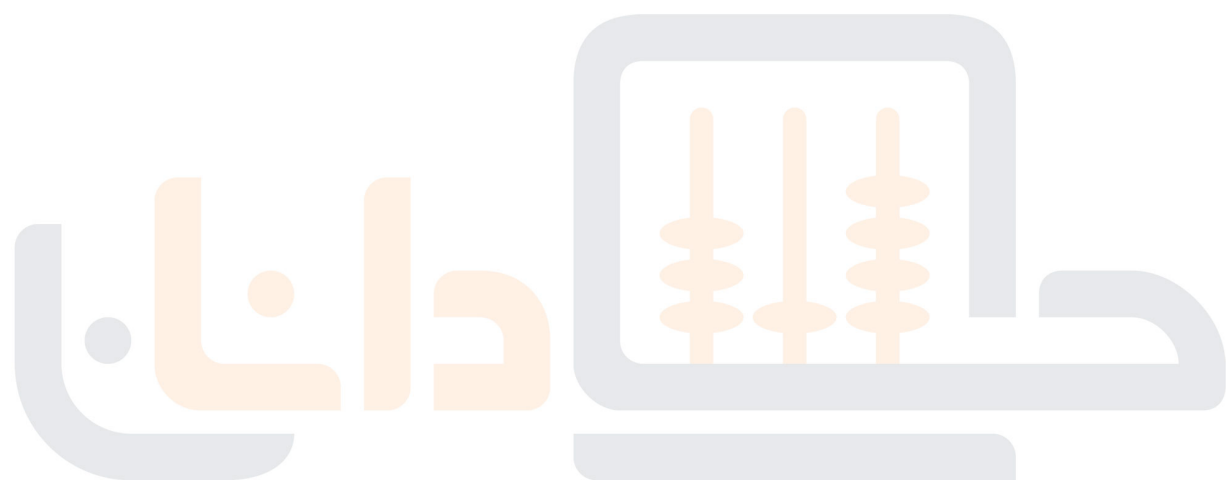
الف. طبقه‌بندی - واحد تجاری باید طبقه‌بندی ترکیب تجاری قبلی را طبق رویه‌های حسابداری گذشته واحد تجاری برای چنین ترکیبهایی ادامه دهد.

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



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان