

भारतीय लेखा मानक (इंड ए एस) 103

व्यावसायिक संयोजन

(इस भारतीय लेखा-मानक में मोटे टाइप व सामान्य टाइप में अनुच्छेद हैं जिनका समान प्राधिकार है। मोटे टाइप में अनुच्छेद मुख्य सिद्धान्तों के सूचक हैं।)

उद्देश्य

1. इस भारतीय लेखा मानक (इंड ए एस) का उद्देश्य, रिपोर्टिंग प्रतिष्ठान द्वारा इसके वित्तीय विवरणों में एक व्यावसायिक संयोजन और उसके प्रभावों संबंधी सूचना की प्रांसागिकता, विश्वसनीयता और तुलनात्मकता में सुधार करना है। इसकी पूर्ति हेतु, यह भारतीय लेखा मानक उन सिद्धान्तों और अपेक्षाओं का निर्धारण करता है कि किस प्रकार एक अधिग्रहणकर्ता :
 - (क) इसके वित्तीय विवरणों में अधिग्रहीत की गयीं पहचानयोग्य आस्तियों, ग्रहण किये गये दायित्वों एवं अधिग्रहणिति में गैर-नियन्त्रक हित को मान्यता देता है और उसका माप करता है ;
 - (ख) व्यावसायिक संयोजन में प्राप्त ख्याति (गुडविल) या मोल-भाव¹ द्वारा क्रय से लाभ को मान्यता देता है और माप करता है ; और
 - (ग) इस बात का निर्धारण करता है कि व्यावसायिक संयोजन की प्रकृति और वित्तीय प्रभावों के मूल्यांकन में वित्तीय विवरणों के उपयोगकर्ताओं की सहायतार्थ किस सूचना को प्रकटन किया जाये ।

कार्यक्षेत्र

2. यह भारतीय लेखा मानक एक व्यावसायिक संयोजन की परिभाषा पूरी करने वाले लेन-देन या अन्य घटना पर लागू होता है। यह भारतीय लेखा मानक निम्नलिखित पर लागू नहीं होता है :
 - (क) एक संयुक्त व्यवस्था के वित्तीय विवरणों में संयुक्त व्यवस्था की संरचना के लेखे पर।
 - (ख) उस एक आस्ति या आस्तियों के समूह के अधिग्रहण पर जो एक व्यवसाय का गठन नहीं है। ऐसे मामलों में, अधिग्रहणकर्ता व्यक्तिगत अधिग्रहीत की गयी पहचानयोग्य आस्तियों (उन आस्तियों सहित जो कि भारतीय लेखा मानक 38, *अमूर्त आस्तियां*, की परिभाषा

¹ इस मानक और सभी भारतीय लेखा मानकों में व्यावसायिक संयोजन से उत्पन्न मोल-भाव द्वारा क्रय से लाभ के संदर्भ में इस भारतीय लेखा मानक के अनुच्छेद 34 व 36 क में मान्य राशियां सम्मिलित हैं, जैसी भी स्थिति हो, और जब तक अन्यथा विनिर्दिष्ट न हो ।

और मान्यता मानदंड के अनुरूप हों) और ग्रहण किये गये दायित्वों की पहचान करेगा और उन्हें मान्यता देगा। समूह की लागत, क्रय तिथि पर उनके (आस्तियों और दायित्वों के) सापेक्षिक उचित मूल्य के आधार पर व्यक्तिगत पहचानयोग्य आस्तियों और दायित्वों में आबंटित की जाएगी। इस प्रकार के लेनदेन या घटना से ख्याति, का सृजन नहीं होता है; और

(ग) [देखें परिशिष्ट 1]

- 2क इस लेखा मानक की अपेक्षाएं एक निवेश प्रतिष्ठान द्वारा अधिग्रहण पर लागू नहीं होती हैं, जोकि भारतीय लेखा मानक (इंड ए एस) 110, *समेकित वित्तीय विवरण* में परिभाषित एक अनुषंगी प्रतिष्ठान में किया गया यह वह निवेश है जो कि लाभ या हानि के माध्यम से उचित मूल्य पर मापा जाएगा।
- 2ख परिशिष्ट 'ग' प्रतिष्ठानों के संयोजन या वह व्यवसाय जो सामान्य नियंत्रण (कॉमन कंट्रोल) में हैं के लेखे पर चर्चा करता है।

व्यावसायिक संयोजन की पहचान

3. एक प्रतिष्ठान, इस भारतीय लेखा मानक (इंड ए एस) में दी गई परिभाषा के आधार पर, यह निर्धारित करेगा कि क्या एक लेन-देन या अन्य घटना एक व्यावसायिक संयोजन है या नहीं। यह भारतीय लेखा मानक यह अपेक्षा करता है कि अधिग्रहीत की गयीं आस्तियां और ग्रहण किये गये दायित्वों से एक व्यवसाय का गठन होता है। यदि अधिग्रहीत की गयीं आस्तियां एक व्यवसाय नहीं हैं तो रिपोर्टिंग करने वाला प्रतिष्ठान विशेष लेन-देन या अन्य घटना का लेखा एक आस्ति अधिग्रहण के रूप में करेगा। अनुच्छेद ख 5 - ख 12 एक व्यावसायिक संयोजन की पहचान और एक व्यवसाय की परिभाषा हेतु दिशा-निर्देश प्रदान करते हैं।

अधिग्रहण विधि

4. एक प्रतिष्ठान, प्रत्येक व्यावसायिक संयोजन का लेखा अधिग्रहण विधि लागू करते हुए करेगा।
5. अधिग्रहण विधि लागू करने के लिए निम्नलिखित आवश्यक है :
- (क) अधिग्रहणकर्ता की पहचान ;
- (ख) अधिग्रहण तिथि का निर्धारण ;
- (ग) अधिग्रहण की गयी पहचानयोग्य आस्तियों, ग्रहण किये गये दायित्वों और अधिग्रहणिति में किसी गैर-नियंत्रक हित की पहचान एवं माप ;

(घ) ख्याति (गुडविल) अथवा मोल-भाव वाले क्रय से प्राप्त लाभ की मान्यता एवं माप ।

अधिग्रहणकर्ता की पहचान

6. प्रत्येक व्यावसायिक संयोजन हेतु, संयोजन प्रतिष्ठानों में से किसी एक की अधिग्रहणकर्ता के रूप में पहचान की जायेगी ।
7. भारतीय लेखा मानक 110 में दिये गये दिशा-निर्देश का प्रयोग अधिग्रहणकर्ता की पहचान के लिए किया जायेगा - वह प्रतिष्ठान जो दूसरे प्रतिष्ठान अर्थात् अधिग्रहणिति में नियन्त्रण रखता है। यदि एक व्यावसायिक संयोजन का सृजन होता है परन्तु भारतीय लेखा मानक 110 के दिशा-निर्देश का प्रयोग करते हुए यह स्पष्ट नहीं होता कि संयोजन प्रतिष्ठान में कौन - सा प्रतिष्ठान अधिग्रहणकर्ता है, तो इसका निर्धारण करने हेतु अनुच्छेद ख 14 - ख 18 में दिये गये कारकों पर विचार किया जायेगा ।

अधिग्रहण तिथि का निर्धारण करना

8. अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहण तिथि की पहचान करेगा । यह वह तिथि है जिस पर अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहणिति पर नियन्त्रण प्राप्त करता है।
9. जिस तिथि पर अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहणिति पर नियन्त्रण प्राप्त करता है, यह सामान्यतः वह तिथि होती है जिस पर अधिग्रहणकर्ता कानूनी रूप से अधिग्रहणिति को प्रतिफल का अंतरण करता है, आस्तियां प्राप्त करता है तथा दायित्वों को ग्रहण करता है, यह अन्तिम तिथि होती है। लेकिन, अधिग्रहणकर्ता एक ऐसी तिथि पर भी नियन्त्रण प्राप्त कर सकता है जो कि अन्तिम तिथि से पहले या बाद की हो। उदाहरणार्थ, जब करार (एग्रीमेंट) यह अनुमति देता है कि अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहणिति पर नियन्त्रण अन्तिम तिथि से पहले की तिथि पर अधिग्रहीत करेगा तो ऐसी स्थिति में अधिग्रहण की तिथि अन्तिम तिथि से पहली की होगी । एक अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहण तिथि की पहचान हेतु सभी सम्बद्ध तथ्यों और परिस्थितियों पर भी विचार करेगा ।

अधिग्रहीत की गयी पहचानयोग्य आस्तियों, ग्रहण किये गये दायित्व एवं अधिग्रहणिति में कोई गैर-नियन्त्रक हित की मान्यता और माप

मान्यता सिद्धान्त

10. अधिग्रहण तिथि को, अधिग्रहणकर्ता ख्याति से पृथक, अधिग्रहीत की गयी पहचानयोग्य आस्तियों, ग्रहण किये गये दायित्वों और अधिग्रहणिति में कोई गैर-नियन्त्रक हित को मान्यता देगा । अधिग्रहीत की गयी पहचानयोग्य आस्तियों और ग्रहण किये गये दायित्वों की मान्यता अनुच्छेद 11 और 12 में विनिर्दिष्ट शर्तों के अधीन होगी ।

मान्यता शर्तें

11. अधिग्रहण विधि लागू करने के एक भाग के रूप में मान्यता की अहर्ता हेतु अधिग्रहीत की गयी पहचानयोग्य आस्तियों और ग्रहण किये गये दायित्वों को अधिग्रहण तिथि पर भारतीय सनदी लेखाकार संस्थान द्वारा जारी भारतीय लेखा मानक के अनुसरण में *वित्तीय विवरण तैयार करना और उनका प्रस्तुतिकरण विषयक कार्य- पद्धति* में दी गयीं आस्तियों और दायित्वों की परिभाषाओं को पूरा करना चाहिए। उदाहरणार्थ, एक अधिग्रहणिति की गतिविधियों से हटने की योजना को लागू करने के लिए अधिग्रहणकर्ता लागतों को भविष्य में खर्च करने की आशा तो करता है लेकिन उसके लिए बाध्य नहीं हैं या वह अधिग्रहणिति के कर्मचारियों की सेवाओं के समापन या पुनर्स्थापन को अधिग्रहण तिथि पर दायित्व नहीं मानेगा। अतः अधिग्रहणकर्ता उन लागतों को अधिग्रहण विधि लागू करने के एक भाग के रूप में मान्यता नहीं देता। बल्कि, अधिग्रहणकर्ता अन्य भारतीय लेखा मानकों के अनुसार इन लागतों को संयोजन के पश्चात् वित्तीय विवरणों में मान्यता देता है।
12. इसके अलावा अधिग्रहण विधि लागू करने के भाग के रूप में मान्यता की अहर्ता के लिए अधिग्रहीत पहचानयोग्य आस्तियों और ग्रहण की गयी दायित्वों को अधिग्रहणकर्ता और अधिग्रहणिति (अथवा इसके पहले के स्वामियों) के मध्य व्यावसायिक संयोजन लेनदेन के विनिमय का भाग होना चाहिए न कि यह पृथक लेन देनों के परिणामस्वरूप होना चाहिए। अधिग्रहणकर्ता अनुच्छेद 51-53 में दिये गये मार्ग- निर्देश को यह निर्धारित करने के लिए प्रयोग करेगा कि कौन-सी अधिग्रहीत आस्तियां या ग्रहण किये गये दायित्व अधिग्रहणकर्ता के लिए विनिमय का भाग हैं और पृथक लेनदेनों का परिणाम हैं, यदि कोई है, जिन्हें उनकी प्रकृति और प्रयुक्त भारतीय लेखा मानकों के अनुसार लेखा किया जायेगा।
13. अधिग्रहणकर्ता द्वारा मान्यता सिद्धान्त और शर्तों के लागू करने के फलस्वरूप कुछ आस्तियों और देयताओं की यह मान्यता हो सकती है जिन्हें अधिग्रहणिति ने अपने वित्तीय विवरणों में पहले आस्तियों या दायित्वों के रूप में मान्यता नहीं दी थी। उदाहरणार्थ, अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहीत पहचानयोग्य अमूर्त आस्तियों जैसे कि एक ब्रांड नाम, पेटेंट या फिर एक ग्राहक संबंध, जिसे मान्यता देता है, अधिग्रहणिति ने अपने वित्तीय विवरणों में उन्हें आस्तियों के रूप में मान्यता नहीं दी थी क्योंकि इसने उनका विकास भीतर ही किया है और सम्बद्ध लागतों को व्यय के रूप में चार्ज किया।
14. अनुच्छेद ख 28 - ख 40 परिचालन पट्टा और अमूर्त आस्तियों की मान्यता पर दिशा-निर्देश प्रदान करते हैं। अनुच्छेद 22-28 उन पहचानयोग्य आस्तियों और देयताओं के प्रकार विनिर्दिष्ट करते हैं जिनमें वे मर्दे भी सम्मिलित हैं जिनके लिए यह भारतीय लेखा मानक सिद्धान्त व शर्तों की मान्यता हेतु सीमित अपवाद प्रदान करता है।

व्यावसायिक संयोजन में अधिग्रहीत की गयीं पहचानयोग्य आस्तियों एवं ग्रहण किये गये दायित्वों का वर्गीकरण अथवा उन्हे नामोद्विष्ट (डेजिगनेट) करना

15. अधिग्रहण तिथि पर, अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहीत पहचानयोग्य आस्तियों और ग्रहण की गयी दायित्वों को अपनी आवश्यकतानुसार तत्पश्चात् अन्य भारतीय लेखा मानकों को लागू करने के लिए वर्गीकृत या नामोद्विष्ट करेगा। अधिग्रहणकर्ता वह वर्गीकरणों या नामोद्विष्टनों को

अधिग्रहण तिथि पर मौजूद अनुबंधात्मक शर्तों, आर्थिक परिस्थितियों, इसकी परिचालन या लेखा नीतियों और अन्य सम्बद्ध स्थितियों के आधार पर करेगा ।

16. कुछ स्थितियों में, एक प्रतिष्ठान किसी आस्ति या देयता को किस प्रकार वर्गीकृत या नामोद्विष्ट करता है इसके आधार पर भारतीय लेखा मानक अलग-अलग लेखा बताते हैं। अधिग्रहण तिथि को मौजूद सम्बद्ध परिस्थितियों के आधार पर, अधिग्रहणकर्ता द्वारा किये जाने वाले वर्गीकरण या नामोद्विष्ट के उदाहरण निम्नलिखित हैं परन्तु ये यहां तक सीमित नहीं हैं :

- (क) भारतीय लेखा मानक 109, *वित्तीय लिखतों* के अनुसार विशेष वित्तीय आस्तियों और दायित्वों का वर्गीकरण जो कि लाभ या हानि के माध्यम से उचित मूल्य परमापी गई हैं या परिशोधित लागत पर या अन्य व्यापक आय के माध्यम से उचित मूल्य पर मापी गई हैं;
- (ख) भारतीय लेखा मानक 109 के अनुसार एक व्युत्पन्न (डैरिवेटिव) लिखत को एक हैज लिखत के रूप में नामोद्विष्ट करना ; और
- (ग) भारतीय लेखा मानक 109 के अनुसार इस बात का निर्धारण करना कि क्या एक सन्निहित व्युत्पन्न (एम्बेडिड डैरिवेटिव) को होस्ट अनुबंध से पृथक किया जाए या नहीं (यह भारतीय लेखा मानक इस शब्द का प्रयोग करता है यह वर्गीकरण का एक विषय है);

17. यह भारतीय लेखा मानक अनुच्छेद 15 में वर्णित सिद्धान्त के दो अपवाद प्रदान करता है:

- (क) भारतीय लेखा मानक 17, *पट्टें*, के अनुसार पट्टा अनुबंध का परिचालन पट्टे या वित्तीय पट्टे के रूप में ; और
- (ख) भारतीय लेखा मानक 104, *बीमा अनुबंध* के अनुसार एक अनुबंध का बीमा-अनुबंध के रूप में वर्गीकरण ।

अधिग्रहणकर्ता उन अनुबंधों को अनुबंध के आरंभ में अनुबंधात्मक शर्तों और अन्य तत्वों के आधार पर वर्गीकृत करेगा (या, यदि अनुबंध के निबंधनों इस प्रकार संशोधित किया जाता है कि संशोधन तिथि अधिग्रहण तिथि से पहले हो)।

माप सिद्धान्त

18. अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहीत पहचानयोग्य आस्तियों और ग्रहण की गयी दायित्वों का अधिग्रहण तिथि पर उचित मूल्य आधार पर माप करेगा ।

19. प्रत्येक व्यावसायिक-संयोजन हेतु, अधिग्रहण तिथि पर अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहणिति में गैर-नियन्त्रक हित के घटकों का, जो कि वर्तमान स्वामित्वहित हैं, तथा उनके धारकों को प्रतिष्ठान के परिसमापन पर उसकी शुद्ध आस्तियों का आनुपातिक आधार पर धारण करने का अधिकार प्रदान करता है, निम्नलिखित में से किसी एक पर माप करेगा :

- (क) उचित मूल्य पर ; या
- (ख) अधिग्रहणिति की पहचानयोग्य शुद्ध आस्तियों की मान्य राशि में वर्तमान स्वामित्व लिखतों को आनुपातिक अंश पर ।

गैर-नियंत्रक हितों के अन्य सभी घटकों का माप उनकी अधिग्रहण-तिथि के उचित मूल्यों पर किया जायेगा, जब तक कि भारतीय लेखा मानकों द्वारा अन्य माप आधार की अपेक्षा न की जाये।

20. अनुच्छेद 24-31 उन पहचानयोग्य आस्तियों और दायित्वों के प्रकारों को विनिर्दिष्ट करते हैं, जो कि उन मदों को सम्मिलित करते हैं जिनके लिए यह लेखा मानक मापसिद्धान्त के लिए सीमित अपवाद प्रदान करता है।

मान्यता या माप सिद्धान्तों के अपवाद

21. यह भारतीय लेखा मानक मान्यता एवं माप के अपने सिद्धान्तों के सीमित अपवाद प्रदान करता है। अनुच्छेद 22-31 दोनों ही विशिष्ट मदों, को विनिर्दिष्ट करते हैं जिनके लिए अपवाद हैं और उन अपवादों की प्रकृति क्या है। अधिग्रहणकर्ता अनुच्छेद 22-31 में वर्णित अपेक्षाओं को लागू करते हुए उनका लेखा करेगा जिसके परिणामस्वरूप कुछ मदें इस प्रकार होंगी :
- (क) या तो अनुच्छेद 11 और 12 में दी गयी शर्तों के अतिरिक्त मान्यता शर्तों को लागू करते हुए, या फिर, अन्य भारतीय लेखा मानकों की अपेक्षाओं का प्रयोग करते हुए मान्यता दी जाएगी, जो मान्यता सिद्धान्त या शर्तों के लागू करने से भिन्न परिणाम देता है।
- (ख) उनकी अधिग्रहण-तिथि के उचित मूल्यों से भिन्न राशि पर मापी गयी।

मान्यता सिद्धान्त के अपवाद

आकस्मिक दायित्व

22. भारतीय लेखा मानक 37, *प्रावधान, आकस्मिक दायित्व एवं आकस्मिक आस्तियां* एक आकस्मिक दायित्व को इस प्रकार परिभाषित करता है :
- (क) एक संभावित बाध्यता जो कि अतीत की घटनाओं से उत्पन्न होती है और जिसके आस्तित्व की पुष्टि केवल एक या एक से अधिक अनिश्चित भावी घटनाओं के, जो कि पूर्णतया प्रतिष्ठान के नियन्त्रण में नहीं हैं, घटित होने या घटित न होने से होती हैं, या
- (ख) एक वर्तमान बाध्यता जो अतीत की घटनाओं से तो उत्पन्न होती है परन्तु इसकी मान्यता नहीं की जाती, क्योंकि :
- (i) यह संभावित नहीं है कि बाध्यता विशेष के निपटान के लिए आर्थिक लाभों से सन्निहित संसाधनों का बहिर्प्रवाह अपेक्षित होगा ; या
- (ii) बाध्यता की राशि को पर्याप्त विश्वनीयता से नहीं मापा जा सकता।

23. भारतीय लेखा मानक 37 में निहित अपेक्षाएं इस निर्धारण हेतु लागू नहीं होती कि अधिग्रहण तिथि पर कौन-से आकस्मिक दायित्वों को मान्यता दी जाए। इसकी बजाए, अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहण तिथि पर एक व्यवसायिक संयोजन में ग्रहण किये गये आकस्मिक दायित्वों को मान्यता देगा यदि यह एक वर्तमान बाध्यता है जो अतीत की घटनाओं से उत्पन्न होता है और जिसका उचित मूल्य पर विश्वसनीयता के साथ माप किया जा सकता है। इसलिए, भारतीय लेखा

मानक 37 के विपरीत, अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहण तिथि पर ग्रहण किये गये आकस्मिक दायित्व को मान्यता देता है भले ही यह संभावित न हो कि आर्थिक लाभों के साथ सन्निहित संसाधनों का बहिर्प्रवाह बाध्यता के निपटान के लिए अपेक्षित होगा। अनुच्छेद 56 आकस्मिक दायित्वों के उत्तरवर्ती लेखे पर दिशा-निर्देश प्रदान करता है।

मान्यता एवं माप दोनों सिद्धान्तों के अपवाद

आयकर

24. अधिग्रहणकर्ता एक व्यावसायिक संयोजन में प्राप्त आस्तियों और ग्रहण किये गये दायित्वों से उत्पन्न आस्थागित कर आस्ति या दायित्व की मान्यता और माप, भारतीय लेखा मानक 12, *आयकर* के अनुसार करेगा।
25. अधिग्रहणकर्ता भारतीय लेखा मानक 12 के अनुसार अधिग्रहण तिथि को मौजूद या अधिग्रहण से उत्पन्न अधिग्रहणिति के अस्थायी अन्तरों और आगे ले जाये जाने वाली राशियों के संभावित कर प्रभावों का लेखा करेगा।

कर्मचारी लाभ

26. अधिग्रहणकर्ता भारतीय लेखा मानक 19, *कर्मचारी लाभ*, के अनुसार अधिग्रहणिति के कर्मचारी लाभ व्यवस्थाओं से संबंधित एक दायित्व (या आस्ति, अगर कोई हो) को मान्यता देगा और उसका माप करेगा।

क्षतिपूरक आस्तियां

27. एक व्यावसायिक संयोजन में, एक विक्रेता अधिग्रहणकर्ता को किसी विशिष्ट आस्ति या दायित्व से संबंधित पूर्ण या आंशिक आकस्मिकता या अनिश्चितता के परिणामस्वरूप अनुबंधात्मक रूप से क्षतिपूर्ति कर सकता है। उदाहरणार्थ, विक्रेता अधिग्रहणकर्ता को विशिष्ट आकस्मिकता से उत्पन्न दायित्व पर एक विशिष्ट राशि से ऊपर हानि की क्षतिपूर्ति कर सकता है। दूसरे शब्दों में, विक्रेता गारन्टी देगा कि अधिग्रहणकर्ता के दायित्व एक विशिष्ट राशि से अधिक नहीं होंगे। परिणामतः अधिग्रहणकर्ता एक क्षतिपूरक आस्ति प्राप्त करता है। अधिग्रहणकर्ता क्षतिपूरित मद के मान्यता करते समय ही क्षतिपूरक आस्ति को क्षतिपूरित मद के ही आधार पर मान्यता देगा लेकिन, ऐसा वह असंग्रहणीय राशियों के मूल्यांकन रियायत की आवश्यकता के तहत करेगा। इसलिए, यदि एक आस्ति या दायित्व से संबंधित क्षतिपूर्ति जिसे अधिग्रहण-तिथि पर मान्यता दी जाती है और अधिग्रहण-तिथि के उचित मूल्य पर मापा जाता है तो अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहण-तिथि पर अधिग्रहण-तिथि के उचित मूल्य पर मापी गयी क्षतिपूरक आस्ति को मान्यता देगा। उचित मूल्य पर मापी गयी क्षतिपूरक आस्ति हेतु, संग्रहयोग्यता प्रतिफलों के कारण भावी नकदी प्रवाह के बारे में अनिश्चितता के प्रभावों को उचित मूल्य पर माप में ही सम्मिलित किया जाता है तथा इसके लिए किसी पृथक मूल्यांकन छूट की आवश्यकता नहीं है (अनुच्छेद ख 41 इसके प्रयोग के संबंध में दिशा-निर्देश प्रदान करता है)।

28. कुछ परिस्थितियों में, क्षतिपूर्ति एक आस्ति या दायित्व से संबंधित हो सकती है जो कि मान्यता या माप सिद्धान्तों का एक अपवाद हो। उदाहरणार्थ, क्षतिपूर्ति उस आकस्मिक दायित्व से संबंधित हो सकती है जो कि अधिग्रहण तिथि पर मान्य न हो क्योंकि उस तिथि पर इसका उचित मूल्य पर माप विश्वसनीय रूप से नहीं किया जा सकता। वैकल्पिक रूप में : एक क्षतिपूर्ति एक आस्ति या दायित्व से संबंधित हो सकती है, जैसे कि, एक जो कर्मचारी लाभ से उपजी हो, जो कि अधिग्रहण-तिथि के उचित मूल्य से भिन्न आधार पर मापी जाती है। उन परिस्थितियों में, क्षतिपूर्ति आस्ति की मान्यता व माप के लिए वही अवधारणाएं प्रयोग में लायी जाएंगी जो कि क्षतिपूरित मद के माप के लिए प्रयोग की गयी थीं। लेकिन ऐसा क्षतिपूरक आस्ति की संग्रहयोग्यता और क्षतिपूरित राशि पर किन्हीं अनुबंधात्मक सीमाओं पर प्रबन्ध के मूल्यांकन के अन्तर्गत ही किया जाएगा। अनुच्छेद 57 एक क्षतिपूरक आस्ति के उत्तरवर्ती लेखा के लिए दिशा-निर्देश प्रदान करता है।

माप सिद्धान्त के अपवाद

पुनः अधिग्रहीत अधिकार

29. अधिग्रहणकर्ता एक अमूर्त आस्ति के रूप में पुनः अधिग्रहीत अधिकार के मूल्य का माप सम्बद्ध अनुबंध की शेष अनुबंधात्मक अवधि के आधार पर करेगा बिना यह परवाह किये कि क्या बाजार प्रतिभागी इसके उचित मूल्य माप में संभावित अनुबंधात्मक नवीकरण पर विचार करेंगे। अनुच्छेद ख 35 और ख 36 इसके प्रयोग के संबंध में दिशा-निर्देश प्रदान करते हैं।

शेयर-आधारित भुगतान-संबंधी लेन-देन

30. अधिग्रहणकर्ता एक शेयर-आधारित भुगतान के लेनदेनों से संबंधित अधिग्रहणिति के एक दायित्व या एक 'इक्विटी' लिखत या एक अधिग्रहणकर्ता के शेयर-आधारित भुगतान के लेन देनों के साथ एक अधिग्रहणिति के शेयर-आधारित भुगतान के लेनदेनों की पुनर्स्थापना का माप भारतीय लेखा मानक 102, *शेयर-आधारित भुगतान* के अनुसार अधिग्रहण तिथि पर करेगा। (यह भारतीय लेखा मानक उस विधि के परिणाम को शेयर-आधारित भुगतान के लेन देन के 'बाजार-आधारित माप' के रूप में संदर्भित करता है)।

बिक्री हेतु धारित आस्तियां

31. अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहीत गैर-चालू आस्ति (या निपटान समूह) का, जो भारतीय लेखा मानक (इंड ए एस) 105, *बिक्री के लिए धारित गैर-चालू आस्तियां एवं बन्द परिचालन*, के अनुसार अधिग्रहण तिथि पर बिक्री के लिए धारित के रूप में वगीकृत की गयी है, उस भारतीय लेखा मानक के अनुच्छेद 15-18 के अनुसार उचित मूल्य में से बिक्री मूल्य घटाकर माप करेगा।

ख्याति (गुडविल) या मोल-भाव द्वारा क्रय से प्राप्त लाभ (गेन) की मान्यता एवं माप

32. अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहण तिथि पर ख्याति को मान्यता देगा और (क) की (ख) पर अधिकता पर मापेगा जो कि इस प्रकार है:

(क) निम्नलिखित का योग :

- (i) इस भारतीय लेखा मानक के अनुसार मापा गया और अन्तरित प्रतिफल जो सामान्यतया अधिग्रहण-तिथि के उचित मूल्य की अपेक्षा करता है (देखें अनुच्छेद 37);
- (ii) इस भारतीय लेखा मानक के अनुसार अधिग्रहणिति में गैर-नियन्त्रक हित की मापी गयी राशि ; और
- (iii) चरणों में प्राप्त एक व्यावसायिक संयोजन में (देखें अनुच्छेद 41 और 42), अधिग्रहणकर्ता का अधिग्रहणिति में पहले से धारित हित का अधिग्रहण-तिथि पर उचित मूल्य ।

(ख) इस भारतीय लेखा मानक के अनुसार मापी गयी अधिग्रहीत पहचानयोग्य आस्तियों और ग्रहण किये गये दायित्वों की अधिग्रहण-तिथि पर शुद्ध राशि ।

33. एक व्यावसायिक संयोजन जिसमें अधिग्रहणकर्ता और अधिग्रहणिति (या इसके पूर्व स्वामी) केवल 'इक्विटी' हितों का विनिमय करते हैं, अधिग्रहणिति के 'इक्विटी' हितों की अधिग्रहण-तिथि का उचित मूल्य अधिग्रहणकर्ता के 'इक्विटी' हितों की अधिग्रहण-तिथि के उचित मूल्य से और अधिक विश्वसनीय मापयोग्य हो सकती है। यदि ऐसा हो, तो अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहणिति के 'इक्विटी' हितों के अधिग्रहण-तिथि पर उचित मूल्य का प्रयोग कर ख्याति की राशि निर्धारित करेगा, बजाय अधिग्रहण-तिथि पर अन्तरित 'इक्विटी' हितों के उचित मूल्य आधार पर । एक व्यावसायिक संयोजन जिसमें कोई प्रतिफल अन्तरित नहीं किया जाता है, उसमें ख्याति की राशि निर्धारण करने के लिए अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहणिति में अपने अधिग्रहणकर्ता के हित का अधिग्रहण-तिथि पर उचित मूल्य का प्रयोग करेगा न कि अन्तरित प्रतिफल के अधिग्रहण तिथि पर उचित मूल्य का । (अनुच्छेद 32 (क) (i))। अनुच्छेद ख 46 - ख 49 इसके प्रयोग के संबंध में दिशा-निर्देश प्रदान करते हैं।

मोल-भाव द्वारा क्रय

34. बहुत-ही कम परिस्थितियों में, एक अधिग्रहणकर्ता एक व्यावसायिक संयोजन में मोल-भाव द्वारा खरीद करेगा, जिसमें अनुच्छेद 32 (ख) की राशि अनुच्छेद 32 (क) से अधिक हो जाती है। यदि यह अधिकता अनुच्छेद 36 की अपेक्षाओं का प्रयोग करने के बाद भी रहती है तो अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहण की तिथि पर अन्य व्यापक आय में परिणामस्वरूपी लाभ को मान्यता देगा और उसे 'इक्विटी' में पूंजीगत प्रारक्षित राशि के रूप में संचित करेगा । यह लाभ अधिग्रहणकर्ता से संबंधित होगा ।
35. मोल-भाव द्वारा एक क्रय का होना संभव है। जैसे कि, एक व्यावसायिक संयोजन एक जबरन विक्रय है जिसमें एक विक्रेता मजबूरीवश बिक्री करता है। फिर भी, अनुच्छेद 22-31 में वर्णित विशिष्ट मदों के लिए मान्यता या माप अपवादों का परिणाम एक मोल-भाव क्रय पर एक लाभ (या मान्य लाभ की राशि में परिवर्तन) की मान्यता के रूप में हो सकता है।

36. एक मोल-भाव क्रय पर लाभ की मान्यता के पूर्व, अधिग्रहणकर्ता को निश्चित कर लेना चाहिए कि क्या व्यावसायिक संयोजन को मोल भाव क्रय के रूप में वर्गीकृत करने के लिए अन्तर्निहित कारणों के लिए उसके पास स्पष्ट साक्ष्य मौजूद हैं। यदि ऐसा कोई साक्ष्य मौजूद है तो अधिग्रहणकर्ता फिर से यह मूल्यांकन करेगा कि उसने अधिग्रहीत आस्तियों और ग्रहण किये गये दायित्वों की सही पहचान कर ली है और उस समीक्षा में पहचानी गई अतिरिक्त आस्तियों और दायित्वों को मान्यता देगा। अधिग्रहणकर्ता तत्पश्चात उन प्रक्रियाओं की समीक्षा करेगा जो कि इस भारतीय लेखा मानक की अपेक्षानुसार अधिग्रहण तिथि पर आवश्यक राशियों के माप में निम्नलिखित के लिए प्रयोग की जाती है:

(क) अधिग्रहीत पहचानयोग्य आस्तियां तथा ग्रहण किये गये दायित्व;

(ख) अधिग्रहणिति में गैर-नियन्त्रक हित, यदि कोई हों ;

(ग) विभिन्न चरणों में प्राप्त एक व्यावसायिक संयोजन के लिए जिसमें अधिग्रहणकर्ता द्वारा अधिग्रहणिति में पहले से ही धारित 'इक्विटी' हित हों ; और

(घ) अन्तरित प्रतिफल।

समीक्षा का उद्देश्य यह निश्चित करना है कि माप अधिग्रहण तिथि पर सभी उपलब्ध सूचनाओं को ध्यान में रखकर उचित रूप से दर्शाये गये हैं।

36क यदि व्यावसायिक संयोजन में एक मोल-भाव क्रय के रूप में वर्गीकृत करने के लिए अन्तर्निहित कारणों का कोई स्पष्ट साक्ष्य नहीं है एक अधिग्रहणकर्ता अनुच्छेद 36 में यथावर्णित पुनर्मूल्यांकन व समीक्षा की अपेक्षाओं को लागू करेगा। यदि अनुच्छेद 36 की अपेक्षाओं को लागू करने के पश्चात् यदि कोई आधिक्य है तो वह 'इक्विटी' राशि में पूंजीगत प्रारक्षित राशि में प्रत्यक्ष रूप में मान्य होगा।

अन्तरित प्रतिफल

37. एक व्यावसायिक संयोजन में, अन्तरित प्रतिफल को उचित मूल्य पर मापा जायेगा, जिसकी गणना अधिग्रहणकर्ता द्वारा अधिग्रहण-तिथि में अन्तरित आस्तियों के उचित मूल्यों पर अधिग्रहणकर्ता द्वारा अधिग्रहणिति के पुराने स्वामियों के लिए वहन किये गये दायित्वों और अधिग्रहणकर्ता द्वारा जारी 'इक्विटी' हित के जोड़ रूप में की जायेगी। (फिर भी, अधिग्रहणिति के कर्मचारियों के लिए धारित पुरस्कारों (अवार्ड्स) के बदले में किये गये अधिग्रहणकर्ता के शेयर-आधारित भुगतानों के परस्कारों के भाग का माप, जो कि व्यावसायिक संयोजन के अन्तरित प्रतिफल में सम्मिलित किया जाता है, उचित मूल्य की बजाय अनुच्छेद 30 के अनुसार किया जायेगा)। प्रतिफल के संभावित स्वरूपों के उदाहरणों में नकदी, अन्य आस्तियां, एक व्यवसाय या अधिग्रहणकर्ता की अनुषंगी, *आकस्मिक प्रतिफल*, साधारण या अधिमाननी 'इक्विटी' लिखतें, विकल्प, वारंट और *पारस्परिक (म्युचुअल) प्रतिष्ठानों* के सदस्य हित सम्मिलित हैं।

38. अन्तरित प्रतिफल में अधिग्रहणकर्ता की उन आस्तियों या दायित्वों को सम्मिलित किया जा सकता है जिनकी अग्रणीत राशियां अधिग्रहण तिथि पर उनके उचित मूल्यों से भिन्न हों

(उदाहरणार्थ, अधिग्रहणकर्ता की गैर-मौद्रिक आस्तियां या व्यवसाय)। यदि ऐसा हो, तो अधिग्रहणकर्ता अन्तरित आस्तियों और दायित्वों का अधिग्रहण तिथि पर उचित मूल्यों पर पुनर्माप करेगा और लाभ या हानि में परिणामतः लाभ या हानियों को, यदि कोई हों, मान्यता देगा। लेकिन, कभी-कभी व्यावसायिक संयोजन के बाद आस्तियां और दायित्व संयोजित प्रतिष्ठान के पास ही रहती हैं (उदाहरणार्थ, क्योंकि आस्तियों और दायित्वों को अधिग्रहणिति के पूर्व स्वामियों की बजाय अधिग्रहणिति को अन्तरित किया गया है) और अधिग्रहणकर्ता इसी कारण उन पर नियंत्रण भी रखता है। ऐसी दशा में, अधिग्रहणकर्ता उन आस्तियों और दायित्वों का माप उनके अधिग्रहण तिथि से तत्काल पूर्व अग्रणीत राशियों पर करेगा और आस्तियों और दायित्वों, जो कि व्यावसायिक संयोजन के पूर्व या पश्चात वह नियंत्रित करता है पर लाभ या हानि को लाभ या हानि के रूप में मान्यता नहीं देगा।

आकस्मिक प्रतिफल

39. अधिग्रहणकर्ता जिस प्रतिफल को अधिग्रहणिति के लिए विनिमय के रूप में अन्तरित करता है। उसमें आकस्मिक प्रतिफल व्यवस्था के परिणाम स्वरूप कोई भी आस्ति या दायित्व सम्मिलित होती है। (देखें अनुच्छेद 37)। अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहणिति के लिए अन्तरित प्रतिफल के भाग के रूप में आकस्मिक प्रतिफल की तिथि के उचित मूल्य पर मान्यता देगा।
40. अधिग्रहणकर्ता आकस्मिक प्रतिफल के भुगतान की बाध्यता को, जो भारतीय लेखा मानक 32, *वित्तीय लिखतें : प्रस्तुतिकरण* के अनुच्छेद 11 में 'इक्विटी' लिखत और वित्तीय दायित्व की परिभाषाओं के आधार पर एक वित्तीय दायित्व या 'इक्विटी' के रूप में एक वित्तीय लिखत की परिभाषा को पूरी करती है, वर्गीकृत करेगा। एक

विशेष प्रकार के व्यावसायिक संयोजनों पर अधिग्रहण विधि लागू करने हेतु अतिरिक्त दिशा-निर्देश

विभिन्न चरणों में प्राप्त व्यावसायिक संयोजन

41. एक अधिग्रहणकर्ता कभी-कभी उस अधिग्रहणिति पर नियन्त्रण प्राप्त करता है जिसमें कि अधिग्रहण तिथि के तत्काल पहले एक 'इक्विटी' हित धारण कर रखा था। उदाहरणार्थ, 31 दिसम्बर 20X1 को, प्रतिष्ठान 'क' का प्रतिष्ठान 'ख' में 35% गैर-नियन्त्रक 'इक्विटी' हित था। उस तिथि पर, प्रतिष्ठान 'क' प्रतिष्ठान 'ख' में अतिरिक्त 40% हित खरीद लेता है, जिससे इसे प्रतिष्ठान 'ख' का नियन्त्रण मिल जाता है। यह भारतीय लेखा मानक ऐसे लेनदेनों को चरणों में प्राप्त एक व्यावसायिक संयोजन के रूप में संदर्भित करता है, कभी-कभी इसे चरणबद्ध अधिग्रहण के रूप में भी संदर्भित किया जाता है।
42. चरणों में प्राप्त एक व्यावसायिक संयोजन में, अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहणिति में अपने धारित 'इक्विटी' हित का अधिग्रहण तिथि के उचित मूल्य पर पुनर्माप करेगा और परिणामस्वरूप लाभ (गेन) या हानि को, यदि कोई है, लाभ या हानि या अन्य व्यापक आय, जो भी उचित हो, में मान्यता देगा। पूर्ववर्ती रिपोर्टिंग अवधियों में, अधिग्रहणकर्ता ने अधिग्रहणिति अपने 'इक्विटी'

हित के मूल्य में परिवर्तनों को अन्य व्यापक आय में मान्यता दी होगी। यदि ऐसा हो तो वह राशि जिसे कि अन्य व्यापक आय में मान्यता दी गयी थी तो उसे उसी आधार पर मान्यता दी जाएगी जैसे कि अधिग्रहणकर्ता पूर्ववर्ती धारित 'इक्विटी' हित का निपटान प्रत्यक्षतः रूप से किया हो, और उस के लिए जैसा अपेक्षित हो।

प्रतिफल के अन्तरण बिना प्राप्त व्यावसायिक संयोजन

43. एक अधिग्रहणकर्ता कभी-कभी प्रतिफल के अन्तरण के बिना भी अधिग्रहणिति पर नियंत्रण प्राप्त कर लेता है। ऐसे संयोजनों पर एक व्यावसायिक संयोजन के लेखों की अधिग्रहण विधि लागू होती है। ऐसी परिस्थितियों में निम्नलिखित सम्मिलित होती हैं :
- (क) नियन्त्रण प्राप्त करने के लिए अधिग्रहणिति एक वर्तमान निवेशकर्ता (अधिग्रहणकर्ता) के लिए अपने ही शेयरों का पर्याप्त संख्या में पुनर्क्रय करता है।
- (ख) वे अल्पसंख्यक 'वीटो' अधिकार समाप्त हो जाते हैं जिनके द्वारा पूर्व में अधिग्रहणकर्ता द्वारा अधिग्रहणिति में बहुमत वाले मत अधिकार होने पर उसमें नियन्त्रण रखा था।
- (ग) अधिग्रहणकर्ता और अधिग्रहणिति केवल अनुबंध द्वारा अपने व्यवसायों को संयुक्त करने पर सहमत होते हैं। अधिग्रहणकर्ता एक अधिग्रहणिति में नियन्त्रण के बदले में कोई प्रतिफल अन्तरित नहीं करता और अधिग्रहण तिथि या पूर्व में अधिग्रहणिति में कोई 'इक्विटी' हित धारण नहीं करता। केवल अनुबंध द्वारा प्राप्त व्यावसायिक संयोजनों के उदाहरणों में 'स्टेपलिंग' व्यवस्था में दो व्यवसायों को साथ लाना या दोहरे सूचीगत निगम का गठन सम्मिलित है।
44. केवल अनुबंध द्वारा प्राप्त एक व्यावसायिक संयोजन में, इस भारतीय लेखा मानक के अनुसार मान्य अधिग्रहणिति मान्य शुद्ध आस्तियों की राशि को अधिग्रहणिति के स्वामियों से संबद्ध करेगा। अन्य शब्दों में, अधिग्रहणिति में अधिग्रहणकर्ता के अलावा अन्य पक्षों द्वारा धारित 'इक्विटी' हित अधिग्रहण-पश्चात् वित्तीय विवरणों में एक गैर-नियन्त्रक हित होते हैं भले ही इसका परिणाम यह हो कि अधिग्रहणिति में सम्पूर्ण 'इक्विटी' हितों को गैर-नियन्त्रक हितों के रूप में संबंधित किया जाता है।

माप अवधि

45. रिपोर्टिंग अवधि के अंत में जिसमें संयोजन उत्पन्न होता है, यदि एक व्यावसायिक संयोजन के लिए प्रारंभिक लेखा अपूर्ण है तो अधिग्रहणकर्ता अपने वित्तीय विवरणों में अपूर्ण लेखा वाले मदों के लिए अनन्तिम राशियों को रिपोर्ट करेगा। माप अवधि के दौरान, अधिग्रहणकर्ता तथ्यों और परिस्थितियों के बारे में, जो अधिग्रहण तिथि पर मौजूद थीं, प्राप्त नई सूचना, अगर पता होता तो, उस तिथि को मान्य राशियों को प्रभावित करती है, अधिग्रहण तिथि पर मान्य अन्तिम राशियों को पूर्व प्रभाव से समायोजित करेगा। माप अवधि के दौरान, अधिग्रहणकर्ता अतिरिक्त आस्तियों और दायित्वों को भी मान्यता देगा यदि अधिग्रहण तिथि पर मौजूद तथ्यों और परिस्थितियों के बारे में कोई नई सूचना प्राप्त होती है, और यदि पता होता तो उसका परिणाम उस तिथि पर मौजूद आस्तियों और दायित्वों की मान्यता में सामने आता है। जैसे ही

- अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहण तिथि पर मौजूद प्राप्त की जाने वाले तथ्यों और परिस्थितियों के बारे में सूचना प्राप्त करता है, जो कि या वह जान पाता है कि और अधिक सूचना प्राप्त नहीं हो पायेगी, तो ऐसे में माप अवधि समाप्त हो जाएगी। लेकिन माप अवधि अधिग्रहण तिथि से एक वर्ष से अधिक नहीं हो सकती।
46. माप अवधि अधिग्रहण तिथि के बाद की वह अवधि है जिस दौरान अधिग्रहणकर्ता एक व्यावसायिक संयोजन के लिए मान्य अनन्तिम राशियों का समायोजन कर सकता है। माप अवधि अधिग्रहणकर्ता को भारतीय लेखा मानक की अपेक्षाओं के अनुसार निम्नलिखित को अधिग्रहण तिथि पर माप और पहचान के लिए आवश्यक सूचना प्राप्त करने हेतु तर्कसंगत समय प्रदान करती है :
- (क) अधिग्रहणिति में अधिग्रहीत की गई पहचानयोग्य आस्तियां, ग्रहण किये गये दायित्वों एवं कोई गैर-नियन्त्रक हित ;
- (ख) अधिग्रहणिति के लिए अन्तरित प्रतिफल (या ख्याति के माप हेतु प्रयुक्त अन्य राशि) ;
- (ग) चरणों में प्राप्त एक व्यावसायिक संयोजन में, अधिग्रहणिति में अधिग्रहणकर्ता द्वारा पूर्व में धारित 'इक्विटी' हित, और
- (घ) ख्याति के परिणामस्वरूप या मोल-भाव क्रय पर लाभ।
47. अधिग्रहणकर्ता यह निर्धारण करने के लिए कि क्या अधिग्रहण तिथि के पश्चात् प्राप्त सूचना का परिणाम मान्य अनन्तिम राशियों में समायोजन के रूप में आयेगा या क्या वह सूचना अधिग्रहण तिथि पश्चात् उत्पन्न घटनाओं का परिणाम है, सभी सम्बद्ध घटकों पर विचार करेगा। सम्बद्ध घटकों में, वह तिथि सम्मिलित है जबकि अतिरिक्त सूचना प्राप्त की जाती है और यह कि क्या अधिग्रहणकर्ता अनन्तिम राशियों में परिवर्तन का कारण पहचान सकता है। वह सूचना जोकि अधिग्रहण तिथि के बाद शीघ्र ही प्राप्त की जाती है उन परिस्थितियों को बेहतर दर्शा सकती है जो कि अधिग्रहण तिथि पर मौजूद थीं, बजाय उस सूचना के जो कि कई माह पश्चात् प्राप्त की जाती है। उदाहरणार्थ, जब तक एक अन्तःक्षेपी घटना न हो जिसके कारण उचित मूल्य में परिवर्तन को पहचाना जा सकता हो, अधिग्रहण तिथि के तुरन्त बाद एक तीसरे पक्ष को आस्ति की बिक्री ऐसी राशि के लिए जो कि उस तिथि पर मापे गये अनन्तिम उचित मूल्य से बहुत भिन्न हो, अनन्तिम राशि में एक त्रुटि की ओर संकेत कर सकती है।
48. अधिग्रहणकर्ता एक पहचानयोग्य आस्ति (दायित्व) के लिए मान्य अनन्तिम राशि में एक वृद्धि (कमी) को ख्याति में कमी (वृद्धि) के माध्यम से मान्यता देता है। तथापि, माप अवधि के अंदर प्राप्त नई सूचना का कभी-कभी परिणाम एक से अधिक आस्ति या दायित्व की अनन्तिम राशि के समायोजन के रूप में हो सकता है। उदाहरणार्थ, अधिग्रहणकर्ता ने अधिग्रहीत की सुविधाओं में से किसी एक में दुर्घटना से सम्बद्ध हर्जाना देने के दायित्व को परिकल्पित किया हो, जो कि अधिग्रहीत की बीमा पॉलिसी दायित्व द्वारा अंशतः या पूरी तरह से व्यापत हो। यदि अधिग्रहणकर्ता माप अवधि के दौरान अधिग्रहण तिथि पर उस दायित्व के उचित मूल्य के बारे में कोई नई सूचना प्राप्त करता है तो दायित्व के लिए मान्य अनन्तिम राशि में परिवर्तन के फलस्वरूप ख्याति के लिए समायोजन का समंजन (आफसेट), पूर्णतः या अंशतः, ख्याति में समरूप समायोजन द्वारा किया जायेगा जो कि बीमाकर्ता से प्राप्तयोग्य दावे के लिए मान्य

अनन्तिम राशि में परिवर्तन के कारण होगी । यदि समायोजन से ख्याति (गुडविल) में कोई कमी आती है और यदि समायोजन की राशि पूर्व में मान्यता प्राप्त ख्याति से अधिक हो तो उस आधिक्य को अनुच्छेद 34 या 36(क), जो भी लागू हो, उसके अनुसरण में लेखा किया जाएगा ।

49. माप अवधि के दौरान, अधिग्रहणकर्ता अनन्तिम राशियों के प्रति समायोजनों को मान्यता देगा माने कि व्यावसायिक संयोजन के लिए लेखा अधिग्रहण तिथि पर पूरा हो चुका है । इस प्रकार, अधिग्रहणकर्ता आवश्यकतानुरूप वित्तीय विवरणों में पूर्व अवधियों के लिए प्रस्तुत तुलनात्मक सूचना पुनरीक्षित करेगा, जिसमें मूल्यह्रास, परिशोधन या प्रारंभिक लेखा को पूरा करने में मान्य अन्य आय प्रभाव सम्मिलित हैं।
50. माप अवधि की समाप्ति के पश्चात्, अधिग्रहणकर्ता एक व्यावसायिक संयोजन के लिए लेखों का संशोधन भारतीय लेखा मानक 8, *लेखा नीतियां, लेखा प्राक्कलनों में परिवर्तन एवं त्रुटियां*, के अनुसार किसी त्रुटि को ठीक करने के लिए करेगा ।

व्यावसायिक संयोजन के लेन-देन का भाग क्या है, का निर्धारण करना

51. अधिग्रहणकर्ता और अधिग्रहणिति के बीच व्यावसायिक संयोजन की बातचीत शुरु होने से पूर्व परस्पर कोई संबंध हो सकते हैं या फिर उनके बीच कोई ऐसी अन्य व्यवस्था के लिए सहमति हो सकती है जो कि व्यावसायिक संयोजन से अलग हो। दोनों ही स्थितियों में, अधिग्रहणकर्ता उन राशियों की पहचान करेगा जिन्हें अधिग्रहणकर्ता व अधिग्रहणिति (या इसके पूर्व स्वामी) व्यावसायिक संयोजन में विनिमय के भाग न हों, अर्थात् वे राशियां जो अधिग्रहणिति के लिए विनिमय का भाग न हो । अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहण विधि को लागू करने के भाग स्वरूप केवल अधिग्रहणिति के लिए विनिमय रूप में प्राप्त आस्तियों और अन्तरित दायित्वों को ही मान्यता देगा । पृथक लेन-देनों का लेखा सम्बद्ध भारतीय लेखा मानकों के अनुसार ही किया जायेगा ।
52. एक लेन-देन जो कि अधिग्रहणकर्ता द्वारा या उसकी ओर से या मुख्यतया अधिग्रहणकर्ता के लाभ के लिए या संयोजित प्रतिष्ठान के लिए किया जाता है और जो संयोजन से पूर्व मुख्यतया अधिग्रहणिति (या इसके पूर्व स्वामी) के लाभ हेतु न हो तो ऐसे लेनदेन को एक पृथक लेन-देन माना जा सकता है। अधिग्रहण विधि को लागू करने में न सम्मिलित किये जाने वाले पृथक लेन-देनों के उदाहरण इस प्रकार हैं :
- (क) एक लेन-देन जो कि वास्तव में अधिग्रहणकर्ता और अधिग्रहणिति के बीच पूर्ववर्ती संबंधों का निपटान करता है ;
- (ख) एक लेन-देन जो कि अधिग्रहणिति के कर्मचारियों या पूर्व स्वामियों को भावी सेवाओं हेतु पारिश्रमिक प्रदान करता है ;
- (ग) एक लेन-देन जो कि अधिग्रहणिति या पूर्व स्वामियों को अधिग्रहणकर्ता की अधिग्रहण-संबंधी लागतों के भुगतान की प्रतिपूर्ति करता है।

अनुच्छेद ख 50 - ख 62 सम्बंधित दिशा-निर्देश पर चर्चा करते हैं।

अधिग्रहण-संबंधी लागतें

53. अधिग्रहण-संबंधी लागतें वे लागतें है जो कि अधिग्रहणकर्ता व्यावसायिक संयोजन को प्रभाव देने हेतु खर्च करता है। ऐसी लागतों में खोजकर्ता, परामर्शदाता, कानूनी, लेखा, मूल्यांकन और अन्य पेशेवर या परामर्श संबंधी फीस; सामान्य प्रशासनिक लागतें जिनमें एक आन्तरिक अधिग्रहीत विभाग के रखरखाव की लागतों ; और ऋण एवं 'इक्विटी' प्रतिभूतियों को पंजीकरण और जारी करने की लागतें सम्मिलित है। अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहण-संबंधी लागतों को, एक अपवाद को छोड़कर, जिन अवधियों में ऐसी लागतें खर्च की जाती है और सेवाएं प्राप्त की जाती है उनमें इनका लेखा करेगा। ऋण या 'इक्विटी' प्रतिभूतियां जारी करने की लागतों को भारतीय लेखा मानक 32 और भारतीय लेखा मानक 109 के अनुसार मान्यता दी जायेगी ।

परवर्ती माप एवं लेखा

54. सामान्यतया, एक अधिग्रहणकर्ता एक व्यावसायिक संयोजन में अधिग्रहीत आस्तियों, ग्रहण किये गये या खर्च किये गये दायित्वों और जारी की गई 'इक्विटी' लिखतों के तत्पश्चात् अन्य भारतीय लेखा मानकों के अनुसार और उनकी प्रकृति के अनुरूप मापा जाएगा और लेखा किया जाएगा । लेकिन, यह भारतीय लेखा मानक एक व्यावसायिक संयोजन में निम्नलिखित प्राप्त आस्तियों, ग्रहण किये गये या खर्च किये गये दायित्वों और जारी की गई 'इक्विटी' लिखतों के तत्पश्चात् माप और लेखों हेतु दिशा-निर्देश प्रदान करता है :

- (क) पुनःअधिग्रहीत अधिकार ;
- (ख) अधिग्रहण तिथि पर मान्य आकस्मिक दायित्व,
- (ग) क्षतिपूरक आस्तियां ; और
- (घ) आकस्मिक प्रतिफल ।

अनुच्छेद ख 63, प्रयोग-संबंधी दिशा-निर्देश देता है ।

पुनःअधिग्रहीत अधिकार

55. अमूर्त आस्ति के रूप में मान्य एक पुनःअधिग्रहीत अधिकार को उस अनुबंध की शेष अनुबंधात्मक अवधि में परिशोधित किया जाएगा, जिसमें कि अधिकार प्रदान किया गया था । एक अधिग्रहणकर्ता जो बाद में पुनर्धिकार को तीसरे पक्ष को बेच देता है तो वह उसमें बिक्री से होने वाले लाभ या हानि के निर्धारण के लिए अमूर्त आस्ति की अग्रणीत राशि में शामिल करेगा ।

आकस्मिक दायित्व

56. प्रारंभिक मान्यता के उपरांत और जब तक दायित्व का निपटान नहीं हो जाता या वह रद्द या समाप्त नहीं हो जाता, अधिग्रहणकर्ता एक व्यावसायिक संयोजन में मान्य आकस्मिक दायित्व का माप निम्नलिखित में जो राशि अधिक है उस पर करेगा :

- (क) वह राशि जो कि भारतीय लेखा मानक 37 के अनुसार मान्य होती है ; और
(ख) प्रारंभ में मान्य राशि में से, यदि उपयुक्त हो, भारतीय लेखा मानक 115, *ग्राहकों के साथ अनुबंधों से राजस्व* के अनुसार मान्य आय की संचित राशि को घटाकर शेष राशि ।

यह अपेक्षा भारतीय लेखा मानक 109 के अनुसार लेखा किया जाने वाले अनुबंधों पर लागू नहीं होती है।

क्षतिपूरक आस्तियां

57. प्रत्येक उत्तरवर्ती रिपोर्टिंग अवधि के अंत में, अधिग्रहणकर्ता उस क्षतिपूरक आस्ति का माप करेगा जिसे अधिग्रहण तिथि पर एक क्षतिरित दायित्व या आस्ति के आधार की भांति मान्य किया गया था, लेकिन यह इस राशि पर सीमाओं तथा जिन क्षतिपूरक आस्तियों को बाद में इसके उचित मूल्य पर नहीं मापा जाता, प्रबंधन के द्वारा क्षतिपूरक आस्ति की संग्रहयोग्यता के अधीन होगा । अधिग्रहणकर्ता क्षतिपूरक आस्ति को तभी अमान्य करेगा जबकि यह आस्ति को संग्रहीत करता है, इसे बेचता है या अन्यथा इसके प्रति अधिकार खो देता है ।

आकस्मिक प्रतिफल

58. अधिग्रहणकर्ता द्वारा अधिग्रहण तिथि के बाद मान्य आकस्मिक प्रतिफल के उचित मूल्य में कुछ परिवर्तन उस अतिरिक्त सूचना का परिणाम हो सकते हैं जो कि अधिग्रहणकर्ता ने अधिग्रहण तिथि पर मौजूद तथ्यों और परिस्थितियों के बारे में प्राप्त की हैं। ऐसे परिवर्तन अनुच्छेद 45-49 के अनुसार माप अवधि के समायोजन होते हैं। लेकिन, अधिग्रहण तिथि के पश्चात् घटनाओं के परिणामस्वरूप परिवर्तनों को, जैसे कि अर्जन लक्ष्य की प्राप्ति, एक विशिष्ट शेयर कीमत पर पहुँचना या अनुसंधान और विकास परियोजना के किसी विशेष लक्ष्य को प्राप्त करना आदि माप अवधि के समायोजनों के रूप में नहीं माना जाता । आकस्मिक प्रतिफल के उचित मूल्य के परिवर्तनों को, जो कि माप अवधि समायोजन नहीं होते हैं, अधिग्रहणकर्ता निम्नलिखित रूप में लेखा करेगा :

- (क) 'इक्विटी' के रूप में वर्गीकृत आकस्मिक प्रतिफल का पुनर्माप नहीं किया जायेगा और इसका बाद का निपटान 'इक्विटी' के अंदर ही लेखे में लिया जाएगा ।
(ख) अन्य आकस्मिक प्रतिफल, जो कि :
(i) जब वह भारतीय लेखा मानक 109 के कार्य-क्षेत्र के अंतर्गत है तो उसका माप प्रत्येक रिपोर्टिंग तिथि पर उचित मूल्य पर किया जाएगा और उचित मूल्य में

परिवर्तनों को मान्यता भारतीय लेखा मानक 109 के अनुसार लाभ या हानि में दी जाएगी।

- (ii) जब वह भारतीय लेखा मानक 109 के कार्य-क्षेत्र में नहीं है तो उसका माप प्रत्येक रिपोर्टिंग तिथि को उचित मूल्य पर किया जाएगा और उचित मूल्य में परिवर्तन लाभा-हानि में मान्य होंगे।

प्रकटन

59. अधिग्रहणकर्ता निम्नलिखित स्थितियों में उत्पन्न एक व्यावसायिक संयोजन के वित्तीय विवरणों के उपयोगकर्ताओं को उसकी प्रकृति और वित्तीय प्रभाव के मूल्यांकन में मदद करता है :
- (क) वर्तमान रिपोर्टिंग अवधि के दौरान ; या
- (ख) रिपोर्टिंग अवधि के बाद लेकिन वित्तीय विवरणों को जारी करने के अनुमोदन से पहले।
60. अनुच्छेद 59 के उद्देश्य को पूरा करने के लिए, अधिग्रहणकर्ता अनुच्छेद ख 64 - ख 66 में विनिर्दिष्ट सूचना को प्रकट करेगा ।
61. अधिग्रहणकर्ता उस सूचना को प्रकट करेगा जो कि इसके वित्तीय विवरणों के उपयोगकर्ताओं को रिपोर्टिंग-अवधि के दौरान या इससे पूर्व की अवधियों में उत्पन्न व्यावसायिक संयोजन से सम्बद्ध चालू रिपोर्टिंग अवधि में मान्य समयाजनों के वित्तीय प्रभावों के मूल्यांकन में सहायक होती है।
62. अनुच्छेद 61 के उद्देश्य को पूरा करने के लिए, अधिग्रहणकर्ता अनुच्छेद ख 67 में विनिर्दिष्ट सूचना को प्रकट करेगा ।
63. यदि इस मानक या अन्य भारतीय लेखा मानकों द्वारा अपेक्षित विनिर्दिष्ट प्रकटन अनुच्छेद 59 और 61 में दिये गये उद्देश्यों को पूरा नहीं करते हैं तो अधिग्रहणकर्ता ऐसे उद्देश्यों की पूर्ति हेतु अन्य आवश्यक अतिरिक्त सूचना को प्रकट करेगा ।

परिशिष्ट क

परिभाषित शब्दावली

यह परिशिष्ट भारतीय लेखा मानक का अभिन्न अंग है।

| | |
|-------------------|---|
| अधिग्रहणिति | व्यवसाय या व्यवसायों जिसका व्यावसायिक संयोजन में एक अधिग्रहणकर्ता नियन्त्रण प्राप्त करता है। |
| अधिग्रहणकर्ता | वह प्रतिष्ठान जो अधिग्रहणिति पर नियन्त्रण प्राप्त करता है। |
| अधिग्रहण तिथि | वह तिथि जिस पर अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहणिति पर नियन्त्रण प्राप्त करता है। |
| व्यवसाय | गतिविधियों और आस्तियों का एक ऐसा समेकित समुच्चय जो निवेशकर्ताओं या अन्य स्वामियों, सदस्यों या प्रतिभागियों को लाभांश के रूप में प्रतिलाभ (रिटर्न) प्रदान करने, कम लागतें या अन्य आर्थिक लाभ प्रदान करने के उद्देश्य से संचालित किये जाने के लिए और प्रबन्ध किए जाने के लिए सक्षम है। |
| व्यावसायिक संयोजन | एक लेन-देन या कोई दूसरी घटना जिसमें अधिग्रहणकर्ता एक या एक से अधिक व्यवसायों पर नियन्त्रण प्राप्त करता है। ऐसे लेन-देन, जिन्हें कभी-कभी 'सही विलय' (ट्रू मरजर) या 'समतुल्यों का विलय' (मरजर ऑफ इक्वलस) भी कहा जाता है, वे भी व्यावसायिक संयोजन हो सकते हैं। ये शब्द इस भारतीय लेखा मानक में भी प्रयुक्त हैं। |
| आकस्मिक प्रतिफल | सामान्यतया, अधिग्रहणकर्ता की वह बाध्यता जिसके अन्तर्गत विशिष्ट भावी घटनाओं के होने या शतों के पूरा होने पर अधिग्रहणिति पर नियन्त्रण के विनिमय के भाग के रूप में अधिग्रहणिति के पूर्व स्वामियों को अतिरिक्त आस्तियां या 'इक्विटी' हित अन्तरित किया जाता है। लेकिन, आकस्मिक प्रतिफल अधिग्रहणकर्ता को पूर्व अंतरित प्रतिफल से प्रतिलाभ (रिटर्न) का अधिकार भी दे सकता है यदि कुछ विशिष्ट शर्तें पूरी हो जाएं। |
| इक्विटी हित | इस भारतीय लेखा मानक के प्रयोजन के लिए, 'इक्विटी' हितों का विस्तृत प्रयोग निवेशक-स्वामित्वयुक्त प्रतिष्ठानों और पारस्परिक (म्युचुअल) प्रतिष्ठानों के स्वामी, सदस्य या प्रतिभागी हितों के अभिप्रायः के रूप में किया जाता है। |
| उचित मूल्य | वह कीमत है जो माप तिथि को बाजार प्रतिभागियों के बीच एक व्यवस्थित लेनदेन में एक आस्ति की बिक्री पर प्राप्त या दायित्व |

ख्याति (गुडविल)

के अन्तरण पर अदा की जाती है।

में एक आस्ति जो भावी आर्थिक लाभों का प्रतिनिधित्व करती है और वह एक **व्यावसायिक संयोजन** में अधिग्रहीत अन्य उन आस्तियों से उद्भूत है जो व्यक्तिगत रूप से न तो पहचानयोग्य हैं और न ही अलग से मान्य हैं।

पहचानयोग्य

एक आस्ति पहचानयोग्य है यदि यह या तो :

- (क) पृथकयोग्य है, अर्थात् प्रतिष्ठान से पृथक या विभक्त की जा सकती है तथा एक सम्बद्ध अनुबंध के साथ अकेले या समूह में, पहचानयोग्य आस्ति या दायित्व के रूप में बेची जाती, अंतरित की जाती, लाइसेंस पर दी जाती, किराये पर दी जाती या विनियामित की जाती है चाहे प्रतिष्ठान ऐसा करने का इरादा रखता हो या नहीं ; या
- (ख) अनुबंधात्मक या अन्य वैधानिक अधिकारों से उत्पन्न होती है इसके बावजूद कि क्या ऐसे अधिकार अंतरण योग्य हैं या प्रतिष्ठान या अन्य अधिकारों और बाध्यताओं से पृथकयोग्य हैं ।

अमूर्त आस्ति

पारस्परिक प्रतिष्ठान (म्यूचवल एन्टी)

बिना भौतिक स्वरूप के **पहचानयोग्य** एक गैर-मौद्रिक आस्ति ।

एक निवेशक-स्वामित्व प्रतिष्ठान को छोड़कर, एक ऐसा प्रतिष्ठान जो अपने **स्वामियों**, सदस्यों या प्रतिभागियों को प्रत्यक्षतः लाभांश, कम लागत या अन्य आर्थिक लाभ प्रदान करता है। उदाहरणार्थ, एक पारस्परिक बीमा कम्पनी, एक ऋण संघ (क्रेडिट यूनियन) और एक सहकारी प्रतिष्ठान । ये सभी पारस्परिक (म्यूचुअल) प्रतिष्ठान हैं।

गैर-नियन्त्रक हित

एक अनुषंगी में 'इक्विटी', जो मूल प्रतिष्ठान से प्रत्यक्ष या परोक्ष रूप में संबंधित न हो ।

स्वामी

इस भारतीय लेखा मानक के प्रयोजनार्थ, स्वामियों का प्रयोग मुख्य के रूप से निवेशक-स्वामित्वयुक्त प्रतिष्ठान के 'इक्विटी' हितों के धारक और **पारस्परिक (म्यूचुअल) प्रतिष्ठानों** के स्वामियों या प्रतिभागियों को सम्मिलित करने के लिए किया गया है ।

परिशिष्ट ख

प्रयोग-संबंधी दिशा-निर्देश

यह परिशिष्ट भारतीय लेखा मानक का अभिन्न अंग है।

ख 1- 4 [देखें परिशिष्ट 1]

एक व्यावसायिक संयोजन की पहचान (अनुच्छेद 3 का प्रयोग)

ख 5 यह भारतीय लेखा मानक एक व्यावसायिक संयोजन को इस प्रकार परिभाषित करता है कि यह एक लेन-देन या एक घटना है जिसमें एक अधिग्रहणकर्ता एक या एक से अधिक व्यवसायों पर नियन्त्रण प्राप्त करता है। एक अधिग्रहणकर्ता एक अधिग्रहणिति प्रतिष्ठान पर कई प्रकार से नियन्त्रण प्राप्त कर सकता है, उदाहरणार्थ :

- (क) नकदी, नकदी तुल्य या अन्य आस्तियों (शुद्ध आस्तियों सहित जो कि व्यवसाय का गठन करती हैं) के अंतरण द्वारा ;
- (ख) दायित्वों की बाध्यता लेकर ;
- (ग) 'इक्विटी' हित जारी करके ;
- (घ) एक-से अधिक प्रकार के प्रतिफल प्रदान करके ; या
- (ङ) बिना प्रतिफल अंतरण के जिसमें मात्र अनुबंध सम्मिलित है (देखें अनुच्छेद 43)

ख 6 वैधानिक, कर या अन्य कारणों से एक व्यावसायिक संयोजन की संरचना कई प्रकार से की जा सकती है जिनमें निम्नलिखित तो सम्मिलित हैं परन्तु यह इन्हीं तक सीमित नहीं है :

- (क) एक या अधिक व्यवसाय एक अधिग्रहणकर्ता के अनुषंगी बन जाते हैं, या एक या अधिक व्यवसायों की शुद्ध आस्तियों का वैधानिक रूप से अधिग्रहणकर्ता में विलय कर दिया जाता है ;
- (ख) एक संयोजित प्रतिष्ठान अपनी शुद्ध आस्तियों को या इसके स्वामी अपने 'इक्विटी' हितों को, अन्य संयोजित प्रतिष्ठान या इसके स्वामियों को अंतरित कर देते हैं।
- (ग) सभी संयोजित प्रतिष्ठान अपनी शुद्ध आस्तियों को या उन प्रतिष्ठानों के स्वामी अपने 'इक्विटी' हितों को, एक नये गठित प्रतिष्ठान को अंतरित कर देते हैं (कभी-कभी इन्हें समूचे (रोल अप) या सामूहिक लेन-देन (पुट टुगेदर) भी कहा जाता है), या
- (घ) संयोजित प्रतिष्ठानों में से एक प्रतिष्ठान के पूर्व स्वामियों का एक समूह संयोजित प्रतिष्ठान का नियन्त्रण प्राप्त कर लेता है।

एक व्यवसाय की परिभाषा (अनुच्छेद 3 का प्रयोग)

- ख 7 एक व्यवसाय उन निविष्टियों (इनपुट्स) और प्रक्रियाओं से बना होता है जिनका प्रयोग उन निविष्टियों पर किया जाता है जो कि उत्पाद (आउटपुट) की रचना की योग्यता रखते हैं। यद्यपि यह व्यवसाय सामान्यतया उत्पाद करते हैं, परन्तु एक व्यवसाय के रूप में अर्हता प्राप्त करने के लिए यह अपेक्षित नहीं है कि उत्पाद हों ही। एक व्यवसाय के तीन तत्वों की परिभाषा इस प्रकार है :
- (क) **निविष्टि (इनपुट):** कोई भी आर्थिक संसाधन जो एक या अधिक प्रक्रियाओं के प्रयोग द्वारा उत्पाद की रचना करता है या रचना करने की योग्यता रखता है। उदाहरणतया, गैर चालू आस्तियां (अमूर्त आस्तियां या गैर चालू आस्तियों के प्रयोग के अधिकारों सहित), बौद्धिक सम्पत्ति, आवश्यक सामग्रियों या अधिकारों या कर्मचारियों तक पहुँच की योग्यता।
- (ख) **प्रक्रिया (प्रोसेस):** कोई प्रणाली, मानक, नयाचार, परिपाटी या नियम, जिसे जब एक निविष्टि (आगत) या निविष्टियों (आगतों) पर लागू किया जाता है तो वह रचना करता है या रचना करने की योग्यता रखता है। उदाहरणतया, रणनीतिक प्रबंध प्रक्रियाएं, परिचालन प्रक्रियाएं और संसाधन प्रबंध प्रक्रियाएं। ये विशिष्ट प्रक्रियाएं सामान्यतया प्रलेखित होती हैं, परन्तु एक संगठित, कौशल-संपन्न, नियमों व परिपार्टियों का संगठित कार्यदल भी ऐसी आवश्यक प्रक्रियाएं प्रदान कर सकता है जो निविष्टियों (आगतों) पर प्रयोग की जा सकती है ताकि उत्पाद (आउटपुट्स) की रचना हो सके। (लेखा, बिलिंग, पारिश्रमिक भुगतान (पे-रोल) और अन्य विशिष्ट प्रशासकीय तंत्र उत्पाद की रचना हेतु प्रक्रियाएं नहीं हैं)
- (ग) **उत्पाद (आउटपुट) :** निवेशकों या अन्य स्वामियों, सदस्यों या प्रतिभागियों को प्रत्यक्षतः आय के रूप में लाभांश, कम लागत या अन्य आर्थिक लाभ प्रदान करने या प्रदान करने की योग्यता रखने वाली निविष्टियों और निविष्टियों पर लगाई गई प्रक्रियाओं के प्रयोग का परिणाम है।
- ख 8 परिभाषित प्रयोजनों के संचालन या प्रबंध में सक्षम होने के लिए, आस्तियों और गतिविधियों के एक एकीकृत समूच्चय (सेट) को दो तत्वों की आवश्यकता होती है - निविष्टियां और उन निविष्टियों के प्रयोग हेतु प्रक्रियाएं जो एक साथ उत्पाद की रचना के लिए प्रयोग में हैं या होंगी। हालांकि, एक व्यवसाय को एक विक्रेता द्वारा व्यवसाय परिचालन के लिए प्रयुक्त सभी निविष्टियों या प्रक्रियाओं को सम्मिलित करने की आवश्यकता नहीं है यदि बाजार के प्रतिभागी उस व्यवसाय को अधिग्रहीत और उत्पादन को जारी रखने में सक्षम हैं, उदाहरणार्थ, उस व्यवसाय को अपनी स्वयं की निविष्टियों और प्रक्रियाओं के साथ एकीकृत करना।
- ख 9 एक व्यवसाय के तत्वों की प्रकृति उद्योग अनुसार और एक प्रतिष्ठान की परिचालन संरचना के अनुसार बदलती रहती है, जिसमें प्रतिष्ठान के विकास का चरण भी सम्मिलित है। स्थापित व्यवसाय प्रायः विभिन्न प्रकार की निविष्टियां (इनपुट), प्रक्रियाएं और उत्पाद (आउटपुट) अपनाते हैं जबकि नये व्यवसायों के पास कुछ ही निविष्टियां और प्रक्रियाएं होती हैं और कभी-कभी

उनके पास केवल एक ही निविष्टि होती है। लगभग सभी व्यवसायों के पास दायित्व होते हैं परन्तु एक व्यवसाय के लिए दायित्वहोना आवश्यक नहीं है।

ख 10 विकास के चरण में गतिविधियों और आस्तियों के एकीकृत समुच्चय के पास उत्पाद नहीं भी हो सकता। यदि नहीं है तो अधिग्रहणकर्ता को यह निर्धारण करने के लिए कि क्या समुच्चय एक व्यवसाय है अन्य घटकों पर विचार करना चाहिए। इन घटकों में निम्नलिखित सम्मिलित हैं, लेकिन, ये इतने तक ही सीमित नहीं हैं, कि क्या :

- (क) समुच्चय ने नियोजित प्रधान गतिविधियों प्रारंभ कर दी है ;
- (ख) उसके पास कर्मचारी, बौद्धिक सम्पदा या अन्य निविष्टियां और प्रक्रियाएं हैं जो उन निविष्टियों पर प्रयोग की जा सकती हैं ;
- (ग) वह उत्पाद के उत्पादन की योजना अपना रहा है ; और
- (घ) वह उन ग्राहकों तक पहुंच में सक्षम होगा जो उत्पाद को खरीदेंगे।

एक व्यवसाय की योग्यता के लिए विकास के चरण में गतिविधियों और आस्तियों के विशिष्ट एकीकृत समुच्चय हेतु इन सभी की मौजूदगी की आवश्यकता नहीं होती है।

ख 11 यह निर्धारित करने के लिए कि क्या आस्तियों और गतिविधियों का एक विशिष्ट समुच्चय एक व्यवसाय है इस पर आधारित है कि क्या एकीकृत समुच्चय एक बाजार-प्रतिभागी द्वारा एक व्यवसाय के रूप में परिचालित और प्रबन्ध किये जाने के लिए सक्षम है। इस प्रकार यह मूल्यांकन करने में कि क्या एक विशिष्ट समुच्चय एक व्यवसाय है, यह प्रासंगिक नहीं कि क्या एक विक्रेता ने समुच्चय को एक व्यवसाय के रूप में परिचालित किया है या क्या एक अधिग्रहणकर्ता उस समुच्चय को एक व्यवसाय के रूप में परिचालित करने का इरादा रखता है।

ख 12 इसके विपरीत साक्ष्य के अभाव में, आस्तियों और गतिविधियों के एक विशिष्ट समुच्चय को, जिसमें ख्याति (गुडविल) भी मौजूद है, एक व्यवसाय माना जायेगा। हालांकि, एक व्यवसाय के लिए ख्याति (गुडविल) होना आवश्यक नहीं है।

अधिग्रहणकर्ता की पहचान (अनुच्छेद 6 और 7 का प्रयोग)

ख 13 भारतीय लेखा मानक 110, *समेकित वित्तीय विवरण*, में दिये गये दिशा-निर्देश अधिग्रहणकर्ता, यानि वह प्रतिष्ठान जौ, अधिग्रहणिति पर नियन्त्रण रखता है, के पहचान हेतु प्रयोग किया जायेगा। यदि एक व्यावसायिक संयोजन बन चुका है परन्तु भारतीय लेखा मानक 110 के दिशा-निर्देश का प्रयोग करने पर यह स्पष्ट नहीं होता कि संयोजित प्रतिष्ठानों में कौन-सा अधिग्रहणकर्ता है तो अनुच्छेद ख 14 - ख 18 में वर्णित घटकों को इस निर्धारण के लिए विचार में लिया जायेगा।

ख 14 एक व्यावसायिक संयोजन जो मुख्यतया नकदी या अन्य आस्तियों को अन्तरण या दायित्व के वहन करते से प्रभावित होता है तो अधिग्रहणकर्ता सामान्यतया वह प्रतिष्ठान होगा जो नकदी या अन्य आस्तियों को अन्तरित करता है या दायित्व का वहन करता है।

ख 15 एक व्यावसायिक संयोजन, जो मुख्यतया 'इक्विटी' हितों के विनिमय से प्रभावित होता है में तो अधिग्रहणकर्ता सामान्यतया वह प्रतिष्ठान होगा है जो अपने 'इक्विटी' हितों को जारी करता है। हालांकि, कुछ व्यावसायिक संयोजनों में, जिन्हें सामान्यतया 'विपरीत अधिग्रहीत (रिवर्स एक्विजिशन)' के नाम से पुकारा जाता है, जारी करने वाला प्रतिष्ठान अधिग्रहणीत होता है। अनुच्छेद ख 19 - ख 27 विपरीत अधिग्रहणों के लेखा के सम्बन्ध में दिशा-निर्देश प्रदान करते हैं। 'इक्विटी' हितों के विनिमय द्वारा प्रभावित एक व्यावसायिक संयोजन में अधिग्रहणकर्ता की पहचान में अन्य महत्वपूर्ण तथ्यों और परिस्थितियों पर भी विचार किया जायेगा जिनमें निम्नलिखित सम्मिलित हैं :

- (क) *व्यावसायिक संयोजन के पश्चात् संयोजित प्रतिष्ठान में सापेक्षिक मताधिकार* - एक अधिग्रहणकर्ता सामान्यतया वह संयोजित प्रतिष्ठान होता है जिसके स्वामी एक समूह के रूप में संयोजित प्रतिष्ठान में मताधिकारों का एक बड़ा भाग रखते या प्राप्त करते हैं। यह निर्धारण करने के लिए स्वामियों का कौन-सा समूह मताधिकारों का सबसे बड़ा भाग रखता है या प्राप्त करता है, इसके लिए एक प्रतिष्ठान किसी असामान्य या विशिष्ट वोटिंग व्यवस्था और विकल्पों, वारंटस या संपरिवर्तनीय प्रतिभूतियों पर विचार करेगा।
- (ख) *संयोजित प्रतिष्ठान में वृहद् अल्पसंख्यक मताधिकार हित की मौजूदगी, यदि किसी अन्य स्वामी या स्वामियों के संगठित समूह के पास महत्वपूर्ण मताधिकार हित न हो* - अधिग्रहणकर्ता सामान्यतया वह संयोजित प्रतिष्ठान होता है जिसके एकल स्वामी या स्वामियों के संगठित समूह के पास संयोजित प्रतिष्ठान में विशालतम अल्पसंख्यक मताधिकार हित होता है।
- (ग) *संयोजित प्रतिष्ठान के अधिशासी मंडल का स्वरूप* - अधिग्रहणकर्ता सामान्यतया वह संयोजित प्रतिष्ठान होता है जिसके स्वामी संयोजित प्रतिष्ठान के अधिशासी मंडल के सदस्य बहुसंख्य सदस्यों को चुनने या नियुक्त करने या हटाने की योग्यता रखते हैं।
- (घ) *संयोजित प्रतिष्ठान के वरिष्ठ प्रबन्धन का स्वरूप* - अधिग्रहणकर्ता सामान्यतया वह संयोजित प्रतिष्ठान होता है जिसका (पूर्वगत) प्रबन्धन संयोजित प्रतिष्ठान के प्रबन्धन में प्रभुत्व रखता है।
- (ङ) *'इक्विटी' हितों के विनिमय की शर्तें* - अधिग्रहणकर्ता सामान्यतया वह संयोजित प्रतिष्ठान होता है जो कि अन्य संयोजित प्रतिष्ठान या प्रतिष्ठानों के 'इक्विटी' हितों के संयोजन-पूर्व के उचित मूल्य पर प्रीमियम का भुगतान करता है।

ख 16 अधिग्रहणकर्ता सामान्यतया वह संयोजित प्रतिष्ठान होता है जिसका सापेक्षिक आकार (जिसका माप, उदाहरणतया आस्तियों, राजस्व या लाभ के रूप में किया जाता है) अन्य संयोजित प्रतिष्ठान या प्रतिष्ठानों से बहुत बड़ा है।

ख 17 एक व्यावसायिक संयोजन जिसमें दो प्रतिष्ठान सम्बद्ध है, अधिग्रहणकर्ता के निर्धारण में, अन्य बातों के अलावा, इस पर विचार किया जायेगा कि संयोजित प्रतिष्ठानों में से किसने संयोजन की पहल की, साथ ही संयोजित प्रतिष्ठानों का सापेक्षिक आकार।

ख 18 एक नव-गठित प्रतिष्ठान जो कि व्यावसायिक संयोजन को प्रभावी बनाने के लिए गठित की गई है, उसका अधिग्रहणकर्ता होना आवश्यक नहीं है। यदि एक नव गठित प्रतिष्ठान एक व्यावसायिक संयोजन को प्रभाव देने के लिए 'इक्विटी' हित जारी करता है तो व्यावसायिक संयोजन के पूर्व मौजूद संयोजित प्रतिष्ठान में से एक को अनुच्छेद ख 13 - ख 17 के अनुसार दिशा-निर्देश का प्रयोग करते हुए अधिग्रहणकर्ता की पहचान की जायेगी। इसके विपरीत, एक नये प्रतिष्ठान को, जो प्रतिफल के रूप में नकदी या अन्य आस्तियों का अन्तरण करता है या दायित्वों को वहन करता है, अधिग्रहणकर्ता माना जा सकता है।

विपरीत (रिर्वस) अधिग्रहण

ख 19 एक विपरीत अधिग्रहण तब उत्पन्न होता है जब प्रतिष्ठान प्रतिभूतियां जारी करता है (वैधानिक अधिग्रहणकर्ता) तो उसे एक वैधानिक अधिग्रहणकर्ता अनुच्छेद ख 13-ख18 के दिशा-निर्देश के आधार पर लेखों के प्रयोजनों के लिए अधिग्रहणिति के रूप में पहचाना जाता है। वह प्रतिष्ठान जिसके 'इक्विटी' हित अर्जित किये जाते हैं (वैधानिक अधिग्रहणिति), ऐसे लेन-देन जिसे विपरीत अधिग्रहण माना जाए, लेखों के प्रयोजनार्थ अनिवार्यतः अधिग्रहीत होना चाहिए। उदाहरणार्थ, विपरीत अधिग्रहण कभी-कभी तब भी होता है, जबकि कोई निजी परिचालन प्रतिष्ठान सार्वजनिक प्रतिष्ठान तो बनना चाहता है परन्तु अपने 'इक्विटी' शेयर का पंजीकरण नहीं कराना चाहता। ऐसा करने के लिए, निजी प्रतिष्ठान एक सार्वजनिक प्रतिष्ठान की व्यवस्था करेगा जो सार्वजनिक प्रतिष्ठान के 'इक्विटी' हितों के बदले में उसके 'इक्विटी' हितों का अर्जन कर सके। इस उदाहरण में, सार्वजनिक प्रतिष्ठान **वैधानिक अधिग्रहणकर्ता** है क्योंकि इसने अपने 'इक्विटी' हित जारी किये हैं और निजी प्रतिष्ठान एक **वैधानिक अधिग्रहणिति** है क्योंकि इसके 'इक्विटी' हितों का अधिग्रहण किया गया है। लेकिन, अनुच्छेद ख 13 - ख 18 में दिये गये दिशा-निर्देश के प्रयोग का परिणाम निम्नलिखित की पहचान होती है :

- (क) लेखा के प्रयोजन के लिए सार्वजनिक प्रतिष्ठान एक **अधिग्रहणिति** के रूप में (लेखा अधिग्रहणिति) ; और
- (ख) लेखा के प्रयोजन के लिए निजी प्रतिष्ठान एक **अधिग्रहणकर्ता** के रूप में (लेखा अधिग्रहणकर्ता)।

लेखा अधिग्रहणिति को विपरीत अधिग्रहण माने जाने के लेन -देन हेतु एक व्यवसाय की परिभाषा और इस भारतीय लेखा मानक के सभी मान्यता एवं माप सिद्धान्तों का, ख्याति (गुडविल) की मान्यता सहित, अनिवार्यतः अनुपालन तथा प्रयोग करना होगा।

अन्तरित प्रतिफल का माप

ख 20 एक विपरीत अधिग्रहण में, लेखा अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहणिति को सामान्यतया कोई प्रतिफल जारी नहीं करता। इसकी बजाय, लेखा अधिग्रहणिति लेखा अधिग्रहणकर्ता के स्वामियों को सामान्यतया अपने 'इक्विटी' शेयर जारी करता है। तदनुसार, लेखा अधिग्रहणकर्ता द्वारा लेखा अधिग्रहणिति में अपने हितों के बदले में अन्तरित प्रतिफल अधिग्रहण-तिथि का उचित मूल्य उन 'इक्विटी' हितों की संख्या पर आधारित होता है जो कि वैधानिक अनुषंगी प्रतिष्ठान को वैधानिक मूल प्रतिष्ठान के स्वामियों को विपरीत अधिग्रहण के परिणामस्वरूप संयोजित प्रतिष्ठान में

समान 'इक्विटी' हित प्रतिशत देने के लिए जारी करने पड़ते । इस प्रकार 'इक्विटी' हितों की संख्या के उचित मूल्य की गणना का प्रयोग अधिग्रहणिति के लिए बदले में अन्तरित प्रतिफल के उचित मूल्य के रूप में किया जा सकता है।

समेकित वित्तीय विवरण तैयार करना और उनका प्रस्तुतिकरण

- ख 21 विपरीत अधिग्रहण के अनुपालन में तैयार किये गये समेकित वित्तीय विवरण वैधानिक मूल प्रतिष्ठान (लेखा अधिग्रहणिति) के नाम में जारी किये जाते हैं, परन्तु वित्तीय विवरणों में टिप्पणियों में यह वर्णित किया जायेगा कि यह वैधानिक अनुषंगी प्रतिष्ठान (लेखा अधिग्रहणकर्ता) से जारी रखी गई हैं; एक समायोजन के साथ, जो कि लेखा अधिग्रहणकर्ता की वैधानिक पूंजी का पूर्ववर्ती प्रभाव से समायोजन करना ताकि लेखा अधिग्रहणिति की वैधानिक पूंजी दर्शायी जा सके । उन समेकित वित्तीय विवरणों में प्रस्तुत तुलनात्मक सूचना भी वैधानिक मूल प्रतिष्ठान (लेखा अधिग्रहणिति) की वैधानिक पूंजी दर्शाने के लिए पूर्ववर्ती प्रभाव से समायोजित की जाती है।
- ख 22 चूंकि समेकित वित्तीय विवरण वैधानिक अनुषंगी प्रतिष्ठान की पूंजी संरचना को छोड़कर वित्तीय विवरणों की निरंतरता का प्रतिनिधित्व करते हैं, समेकित वित्तीय विवरण निम्नलिखित को दर्शाते हैं :
- (क) वैधानिक अनुषंगी प्रतिष्ठान (लेखा अधिग्रहणकर्ता) की आस्तियों और दायित्वों का संयोजन-पूर्व अग्रणीत राशियों पर मान्यता एवं माप ।
 - (ख) वैधानिक मूल (लेखा अधिग्रहणिति) की आस्तियों और दायित्वों की इस लेखा मानक के अनुसार मान्यता एवं माप ।
 - (ग) वैधानिक अनुषंगी प्रतिष्ठान (लेखा अधिग्रहणकर्ता) के व्यावसायिक संयोजन से पूर्व की प्रतिधारित आय और अन्य 'इक्विटी' शेष ।
 - (घ) समेकित वित्तीय विवरणों में जारी 'इक्विटी' हितों की मान्य राशि का निर्धारण वैधानिक अनुषंगी प्रतिष्ठान के जारी 'इक्विटी' हितों को, जोड़ा जाएगा जो कि एक व्यावसायिक संयोजन के तत्काल पूर्व बकाया थे, उन्हें वैधानिक मूल (लेखा अधिग्रहणिति) के उचित मूल्य पर मापा जाएगा । हालांकि, 'इक्विटी' संरचना (अर्थात् जारी 'इक्विटी' हितों की संख्या और प्रकार) वैधानिक मूल की 'इक्विटी' संरचना दर्शाती है, जिसमें एक संयोजन को प्रभावशील बनाने के लिए वैधानिक मूल 'इक्विटी' हितों का जारी करना सम्मिलित है। तदनुसार, वैधानिक अनुषंगी प्रतिष्ठान की 'इक्विटी' संरचना अधिग्रहण करार में स्थापित विनिमय अनुपात के प्रयोग द्वारा पुनर्कथित की जाती है ताकि विपरीत अधिग्रहण में वैधानिक मूल (लेखा अधिग्रहणिति) जारी शेयरों की संख्या को दर्शा सके।
 - (ङ) अनुच्छेद ख 23 और ख 24 में यथाचर्चित वैधानिक अनुषंगी प्रतिष्ठान (लेखा अधिग्रहणकर्ता) के संयोजन पूर्व प्रतिधारित आय और अन्य 'इक्विटी' हितों का गैर-नियंत्रक हित आनुपातिक अंश ।

गैर-नियंत्रक हित

- ख 23 एक विपरीत अधिग्रहीत में, वैधानिक अधिग्रहीत (लेखा अधिग्रहणकर्ता) के कुछ स्वामी अपने 'इक्विटी' हितों का वैधानिक मूल (लेखा अधिग्रहणिति) के 'इक्विटी' हितों के लिए विनिमय नहीं भी कर सकते हैं। ऐसे स्वामियों को विपरीत अधिग्रहीत पश्चात् समेकित वित्तीय विवरणों में एक गैर -नियंत्रक हित के रूप में माना जाता है। यह इसलिए कि वैधानिक अधिग्रहीत के स्वामी जो कि अपने 'इक्विटी' हितों का वैधानिक अधिग्रहणकर्ता के 'इक्विटी' हितों से विनिमय नहीं करते उनकी रुचि वैधानिक अधिग्रहीत के परिणामों और शुद्ध आस्तियों में ही रुचि होती है, न कि संयोजित प्रतिष्ठान के परिणामों या शुद्ध आस्तियों में। इसके विपरीत, यद्यपि वैधानिक अधिग्रहणकर्ता ही लेखा के प्रयोजनों के लिए अधिग्रहणिति होता है, वैधानिक अधिग्रहणकर्ता के स्वामियों की रुचि संयोजित प्रतिष्ठान के परिणामों और शुद्ध आस्तियों में होती है।
- ख 24 वैधानिक अधिग्रहीत की आस्तियों और दायित्वों को संयोजन - पूर्व अग्रणीत राशियों पर ही समेकित वित्तीय विवरणों में मापा जाता है और मान्यता दी जाती है [देखें अनुच्छेद ख 22 (क)] इसलिए, एक विपरीत अधिग्रहीत में गैर -नियंत्रक हित गैर -नियंत्रक शेयरधारकों का आनुपातिक हित वैधानिक अधिग्रहीत के संयोजन -पूर्व अग्रणीत राशि में दिखाया जाता है भले ही अन्य अधिग्रहणों में गैर -नियंत्रक हितों का माप अधिग्रहण - तिथि के उचित मूल्य पर किया जाता है।

प्रति शेयर अर्जन

- ख 25 जैसा कि अनुच्छेद ख 22 (घ) में वर्णित है, विपरीत अधिग्रहण के अनुसार, समेकित वित्तीय विवरणों में पूंजी संरचना वैधानिक अधिग्रहणकर्ता (लेखा अधिग्रहणिति) की 'इक्विटी' संरचना को प्रतिबिंबित करता है इसमें व्यावसायिक संयोजन को प्रभावशील करने में वैधानिक अधिग्रहणकर्ता द्वारा जारी 'इक्विटी' हितों सम्मिलित हैं। ।
- ख 26 विपरीत अधिग्रहण की उत्पत्ति के दौरान बकाया साधारण शेयरों² (प्रति शेयर आय की गणना का विभाजक) की भारित औसत संख्या की गणना में :
- (क) अवधि के प्रारंभ से लेकर अधिग्रहण तिथि तक बकाया साधारण शेयरों की संख्या की गणना इस अवधि के दौरान वैधानिक अधिग्रहीत (लेखा अधिग्रहणकर्ता) के बकाया साधारण शेयरों के भारित औसत को विलय (मरजर) करार में स्थापित विनिमय अनुपात से गुणा करके की जायेगी ; और
- (ख) अधिग्रहण तिथि से लेकर अवधि के अन्त तक बकाया साधारण शेयरों की संख्या अवधि के दौरान वैधानिक अधिग्रहणकर्ता (लेखा अधिग्रहणिति) के साधारण शेयरों की वास्तविक संख्या होगी ।

² भारतीय संदर्भ में, शब्द 'साधारण शेयर' शब्दों 'इक्विटी शेयर' के समान ही हैं।

ख 27 एक विपरीत अधिग्रहण के अनुसार, अधिग्रहण तिथि से पूर्व के समेकित वित्तीय विवरणों में प्रस्तुत प्रत्येक तुलनात्मक अवधि के लिए मूल प्रति शेयर अर्जन की गणना निम्नलिखित को भाग देकर की जायेगी:

(क) उन प्रत्येक अवधियों में अंशधारकों के प्रति आरोप्य वैधानिक अधिग्रहणिति का लाभ या हानि;

(ख) वैधानिक अधिग्रहीत के बकाया साधारण शेयरों की ऐतिहासिक भारित औसत संख्या को अधिग्रहीत करार में स्थापित अनुमान से गुणा करके ।

विशेष अधिग्रहीत की गयी आस्तियों एवं ग्रहण किये गये दायित्वों की मान्यता (अनुच्छेद 10-13 का प्रयोग)

परिचालन पट्टे

ख 28 एक अधिग्रहणकर्ता एक परिचालन पट्टे से सम्बद्ध किसी आस्ति या दायित्व को मान्यता नहीं देगा जिसमें, अनुच्छेद ख 29 और ख 30 की अपेक्षा को छोड़कर, अधिग्रहणिति पट्टेदार है।

ख 29 अधिग्रहणकर्ता यह निर्धारित करेगा कि प्रत्येक परिचालन पट्टा, जिसमें अधिग्रहणिति पट्टेदार है, की शर्तें अनुकूल या प्रतिकूल हैं। अधिग्रहणकर्ता एक अमूर्त आस्ति को तब मान्यता देगा जब परिचालन पट्टे की शर्तें बाजार की शर्तों की सापेक्षता के अनुकूल हैं और इसी तरह, एक दायित्व को तब मान्यता देगा जब परिचालन पट्टे की शर्तें बाजार की शर्तों से प्रतिकूल है। अनुच्छेद ख 42 जिनमें अधिग्रहण तिथि पर आस्तियों के उचित मूल्य के माप पर दिशा-निर्देश प्रदान करता है जो कि परिचालन पट्टे जिनमें अधिग्रहणिति पट्टेदार हैं, के अधीन हैं।

ख 30 एक पहचानयोग्य अमूर्त आस्ति एक परिचालन पट्टा से जुड़ी हो सकती है जिसका साक्ष्य बाजार प्रतिभागियों के द्वारा पट्टे के लिए भुगतान की इच्छा में हो सकता है भले ही यह बाजार की शर्तों पर हो। उदाहरणार्थ, एक हवाई अड्डे पर दरवाजों का एक पट्टा या एक उत्तम शॉपिंग क्षेत्र में मुख्य स्थान जहां से बाजार में प्रवेश या अन्य आर्थिक लाभ प्रदान कर सकते हैं जो अमूर्त आस्तियों की पहचान की योग्यता रखते हैं, उदाहरणार्थ, जैसे कि एक ग्राहक सम्बन्ध के रूप में। उस परिस्थिति में, अधिग्रहणकर्ता सम्बद्ध पहचानयोग्य अमूर्त आस्तियों को मान्यता अनुच्छेद ख 31 के अनुसार देगा।

अमूर्त आस्तियां

ख 31 एक अधिग्रहणकर्ता एक व्यावसायिक संयोजन में ख्याति (गुडविल) से अलग अधिग्रहीत पहचानयोग्य अमूर्त आस्तियों को मान्यता देगा। एक अमूर्त आस्ति तभी पहचानयोग्य है यदि यह या तो पृथकता कसौटी पर या फिर अनुबंधात्मक -वैधानिक कसौटी पर खरी उतरती है।

ख 32 एक अमूर्त आस्ति जो अनुबंधात्मक - वैधानिक कसौटी पर खरी उतरती है वह पहचानयोग्य है भले ही आस्ति अधिग्रहणिति से या अन्य अधिकारों व बाध्यता से अंतरित या पृथक करने योग्य न हो। उदाहरणार्थ :

- (क) एक अधिग्रहणिति एक निर्माण सुविधा को एक परिचालन पट्टे के अधीन पट्टे पर देता है जिसकी शर्तें बाजार की शर्तों से सापेक्षतया अनुकूल हैं। पट्टे की शर्तें पट्टे के अंतरण (बिक्री या उप पट्टे द्वारा) पर स्पष्ट प्रतिबंध लगाती हैं। वह राशि जिससे पट्टे की शर्तें उसी या उसी प्रकार की मदों के चालू बाजार लेन-देनों की शर्तों की तुलना में अनुकूल है एक मूर्त आस्ति मानी जाती है जो ख्याति (गुडविल) से पृथक अनुबंधात्मक वैधानिक कसौटी पर खरी उतरती है, भले ही अधिग्रहणकर्ता पट्टा अनुबंध को बेच या अन्यथा अंतरित नहीं कर सकता।
- (ख) एक अधिग्रहणिति एक आणविक ऊर्जा संयंत्र का स्वामित्व रखता है और उसे परिचालित करता है। उस ऊर्जा संयंत्र के परिचालन का लाईसेंस एक अमूर्त आस्ति है जो अनुबंधात्मक - वैधानिक कसौटी पर ख्याति (गुडविल) से पृथक मान्यता कसौटी पर खरा उतरता है, भले ही अधिग्रहणकर्ता प्राप्त ऊर्जा संयंत्र से पृथक उसकी ख्याति की बिक्री या अंतरण नहीं कर सकता। एक अधिग्रहणकर्ता परिचालन लाईसेंस के उचित मूल्य और ऊर्जा संयंत्र की एक एकल आस्ति के उचित मूल्य की वित्तीय रिपोर्टिंग के प्रयोजनार्थ मान्यता दे सकता है यदि दोनों आस्तियों के उपयोगी जीवन समान हों।
- (ग) एक अधिग्रहणिति एक तकनीकी पेटेन्ट का स्वामी है। उसने उस पेटेन्ट का लाईसेंस दूसरों को घरेलू बाजार के बाहर एकमात्र उपयोग हेतु दे दिया है और बदले में वह भावी विदेशी राजस्व का एक विशिष्ट प्रतिशत प्राप्त करता है। तकनीकी पेटेन्ट और संबंधित लाईसेंस करार दोनों ख्याति (गुडविल) मान्यता की अनुबंधात्मक - वैधानिक कसौटी पर खरे उतरते हैं भले ही पेटेन्ट और संबंधित लाईसेंस की एक-दूसरे से अलग बिक्री या विनिमय व्यवहार्य न हो।

ख 33 पृथकता कसौटी से यह अभिप्राय है कि एक अधिग्रहीत आस्ति अधिग्रहणिति से पृथक की जा सकती है या वितरित की जा सकती है और अकेले या संबंधित अनुबंध के साथ पहचानयोग्य आस्ति दायित्व रूप में बेची, अंतरित, लाईसेंस पर, किराये पर दी जा सकती या विनिमय की जा सकती है। वह अमूर्त आस्ति जिसे अधिग्रहणकर्ता मूल्य के किसी रूप पर बेचने, लाईसेंस देने या विनिमय करने योग्य होगा, पृथक कसौटी पर पूरा उतरती है भले ही अधिग्रहणकर्ता उसे बेचने, लाईसेंस पर देने या अन्यथा विनिमय का इरादा न रखता हो। एक अधिग्रहीत अमूर्त आस्ति पृथकता कसौटी पर खरी उतरती है यदि उस प्रकार या उसके समरूप आस्ति के विनिमय लेन-देनों का साक्ष्य मौजूद हों, भले ही वे लेन-देन यदा-कदा हों और बेशक कि क्या अधिग्रहणकर्ता उनमें संलिप्त है या नहीं। उदाहरणार्थ, ग्राहकों और अंशदाताओं की सूचियां बारंबार लाईसेंस की जाती हैं और इस प्रकार वे पृथकता कसौटी को पूरा करती हैं। भले ही, एक अधिग्रहणिति यह विश्वास करे कि उसकी ग्राहक सूचियों की विशेषताएं अन्य ग्राहक सूचियों से भिन्न हैं लेकिन, यह तथ्य कि ग्राहक सूचियां बारंबार लाईसेंस की जाती हैं, इसका आमतौर पर अभिप्राय: यह है कि अधिग्रहीत ग्राहक-सूची पृथकता मानदंड को पूरा करती है। फिर भी, एक व्यावसायिक संयोजन में अधिग्रहीत ग्राहक-सूची पृथकता मानदंड को पूरा नहीं करेगी यदि

विश्वसनीयता या अन्य करारों के निबंधन एक प्रतिष्ठान को उसके द्वारा बिक्री करने, पट्टे पर देने या अपने ग्राहकों के बारे में अन्यथा सूचना के आदान-प्रदान पर प्रतिबंध लगाते हों।

ख 34 एक अमूर्त आस्ति जो कि व्यक्तिगत अधिग्रहणिति या संयोजित प्रतिष्ठान से पृथकयोग्य नहीं है, वह पृथकता मानदंड को पूरा करती है यदि संबंधित अनुबंध पहचान योग्य आस्ति या दायित्व के साथ एक संयोजन में पृथकयोग्य है। उदाहरणार्थः

(क) बाजार प्रतिभागी जमा दायित्वों और सम्बद्ध जमाकर्ता सम्बन्ध अमूर्त आस्तियों का विनिमय करते हैं। अतः अधिग्रहणकर्ता को चाहिए कि वह जमाकर्ता सम्बन्ध अमूर्त आस्ति को ख्याति (गुडविल) से पृथक मान्यता दे।

(ख) एक अधिग्रहणिति एक पंजीकृत ट्रेडमार्क का स्वामी है जिसे उसने प्रलेखित भी करवाया है। ट्रेडमार्क उत्पाद के विनिर्माण में प्रयुक्त तकनीकी विशेषता को प्रलेखित तो किया है लेकिन पेटेन्ट नहीं करवाया है। ट्रेडमार्क के स्वामित्व के अंतरण हेतु स्वामी द्वारा नये स्वामी को उत्पाद या सेवा के निर्माण से संबंधित सभी आवश्यक वस्तुओं को अंतरित करने की आवश्यकता है ताकि नया स्वामी वस्तु या सेवा का निर्माण ठीक वैसा ही कर सके जो वहले स्वामी द्वारा की जाती थी। क्योंकि गैर-पेटेन्ट तकनीकी विशेषता को अधिग्रहणिति या संयोजित प्रतिष्ठान से अनिवार्यतः पृथक करना पड़ेगा और बेचना पड़ेगा यदि सम्बद्ध ट्रेडमार्क बेचा जाता है और पृथकता कसौटी पर खरा उतरता है।

पुनःअधिग्रहीत अधिकार

ख 35 एक व्यावसायिक प्रतिष्ठान के भाग के रूप में, एक अधिग्रहणकर्ता उस अधिकार को पुनर्अधिग्रहीत कर सकता है जिसे इसने पूर्व में अधिग्रहणिति को प्रदान कर दिया था जिसके अन्तर्गत वह अधिग्रहणकर्ता एक या एक से अधिक मान्य या गैर-मान्य आस्तियों का प्रयोग कर ले। ऐसे अधिकारों के उदाहरणों में एक फ्रेंचाइज करार के अधीन अधिग्रहणकर्ता के व्यापारिक नाम के प्रयोग का अधिकार या एक तकनीकी लाइसेंसिंग करार के अधीन अधिग्रहणकर्ता की तकनीक के प्रयोग का अधिकार सम्मिलित है। एक पुनर्अधिग्रहीत अधिकार एक पहचानयोग्य अमूर्त आस्ति है जिसे अधिग्रहणकर्ता ख्याति (गुडविल) से पृथक मान्यता प्रदान करता है। अनुच्छेद 29 एक पुनर्अधिग्रहीत अधिकार के माप और अनुच्छेद 55 पुनर्अधिग्रहीत अधिकार उत्तरवर्ती लेखा के सम्बन्ध में दिशा-निर्देश प्रदान करता है।

ख 36 यदि अनुबंध के की शर्तें समान या समतुल्य मदों के वर्तमान बाजार लेन-देनों की शर्तों की सापेक्षता में पुनर्अधिग्रहीत अधिकार को अनूकूल या प्रतिकूल बनाते हैं तो अधिग्रहणकर्ता एक निपटान लाभ या हानि को मान्यता देगा। अनुच्छेद 52 निपटान लाभ या हानि के माप हेतु दिशा-निर्देश प्रदान करता है।

एकत्रित कार्य-दल एवं अन्य मदें जो पहचानयोग्य नहीं हैं

ख 37 अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहण तिथि पर गैर-पहचानयोग्य अधिग्रहीत अमूर्त आस्ति के मूल्य को ख्याति (गुडविल) में भी सम्मिलित करता है। उदाहरणार्थ, एक अधिग्रहणकर्ता एक एकत्रित

कार्यदल की मौजूदगी को मूल्य से संबंधित कर सकता है। यह कार्य-दल कर्मचारियों का एक समूह है जो अधिग्रहणकर्ता को अधिग्रहण तिथि से अधिग्रहीत व्यवसाय के परिचालन चलाये रखने की अनुमति देता है। एक एकत्रित कार्यदल कुशल कार्यदल (प्रायः विशेषज्ञ जो ज्ञान व अनुभव से संपन्न है) की बौद्धिक पूंजी का प्रतिनिधित्व नहीं करता है। क्योंकि एकत्रित कार्यदल एक अलग से पहचानयोग्य नहीं है जिसे ख्याति (गुडविल) से पृथक मान्यता दी जाती है और इसके कारण उत्पन्न मूल्य को ख्याति (गुडविल) के भीतर ही सम्मिलित किया जाता है।

- ख 38 अधिग्रहणकर्ता उन मदों के, जो कि अधिग्रहण तिथि पर आस्तियों की योग्यता नहीं रखती है, के मूल्य को भी ख्याति (गुडविल) में सम्मिलित करता है। उदाहरणार्थ, अधिग्रहणकर्ता संभावित अनुबंधों के साथ, जिसके बारे में अधिग्रहण तिथि पर संभावित नये ग्राहकों के साथ बातचीत कर रहा है, मूल्य को जोड़ता है। चूंकि अधिग्रहण तिथि पर वे संभावित अनुबंध अपने आप में आस्तियां नहीं हैं, अधिग्रहणकर्ता उनको ख्याति (गुडविल) से पृथक नहीं मानता। अधिग्रहणकर्ता को अधिग्रहण तिथि के बाद उत्पन्न होने वाली घटनाओं के कारण ऐसी अनुबंधों के मूल्य को बाद में ख्याति (गुडविल) में पुनर्वर्गीकृत नहीं करना चाहिए। फिर भी, अधिग्रहणकर्ता को अधिग्रहण के तत्काल बाद घटनाओं के इर्द-गिर्द तथ्यों और परिस्थितियों का मूल्यांकन यह निर्धारण करने के लिए करना चाहिए कि क्या अधिग्रहण तिथि पर एक पृथक पहचानयोग्य अमूर्त आस्ति मौजूद थी।
- ख 39 प्रारंभिक मान्यता के उपरांत, एक अधिग्रहणकर्ता भारतीय लेखा मानक 38, *अमूर्त आस्तियां*, के प्रावधानों के अनुसार अधिग्रहीत अमूर्त आस्तियों का लेखा करता है। फिर भी, भारतीय लेखा मानक 38 के अनुच्छेद 3 में, जैसा कि वर्णित है, प्रारंभिक मान्यता के उपरांत कुछ अधिग्रहीत अमूर्त आस्तियों के लिए लेखा अन्य भारतीय लेखा मानकों द्वारा निर्धारित है।
- ख 40 पहचानयोग्यता का मानदंड यह निर्धारित करता है कि क्या एक अमूर्त आस्ति के ख्याति (गुडविल) से पृथक मान्यता दी जाये। फिर भी, मानदंड न तो एक अमूर्त आस्ति के उचित मूल्य माप के लिए दिशा-निर्देश प्रदान करता है और न ही एक अमूर्त आस्ति के उचित मूल्य को मापने में प्रयुक्त अवधारणाओं पर कोई रोक लगाता है। उदाहरणार्थ, अधिग्रहणकर्ता अमूर्त आस्तियों की कीमत निश्चित करते समय उन अवधारणाओं को विचार में लेगा जिन पर बाजार के प्रतिभागी उचित मूल्य के माप के लिए प्रयोग करेगा। जैसे कि अनुबंधों के भावी नवीकरणों के प्रति आशाएं होती हैं। नवीकरणों के लिए पहचानयोग्यता मापदंडों को पूरा करना आवश्यक नहीं है। (फिर भी, देखिये अनुच्छेद 29, जो एक व्यावसायिक संयोजन में मान्य पुनर्धिग्रहीत अधिकार के लिए उचित मूल्य माप सिद्धान्त का अपवाद स्थापित करता है।) भारतीय लेखा मानक 38 के अनुच्छेद 36 और 37 यह निर्धारित करने के लिए दिशा-निर्देश प्रदान करते हैं कि क्या अमूर्त आस्तियों को अन्य अमूर्त या मूर्त आस्तियों के साथ मिलाकर लेखा के लिए एक एकल इकाई का प्रयोग करना चाहिए।

एक अधिग्रहण तिथि में विशेष पहचानयोग्य आस्तियों एवं एक गैर-नियंत्रक हित के उचित मूल्य का माप (अनुच्छेद 18 व 19 का प्रयोग)

अनिश्चित नकदी प्रवाहयुक्त आस्तियां (मूल्यांकन रियायतें)

- ख 41 अधिग्रहणकर्ता एक व्यावसायिक संयोजन में अधिग्रहीत उन आस्तियों के मूल्यांकन रियायतों को मान्यता नहीं देगा जो अधिग्रहण-तिथि पर उनके उचित मूल्यों पर मापी जाती हैं, क्योंकि उनके भावी नकदी प्रवाह की अनिश्चितता का प्रभाव उचित मूल्य माप में पहले से ही सम्मिलित है। उदाहरणार्थ, क्योंकि यह भारतीय लेखा मानक अधिग्रहणकर्ता से यह अपेक्षा करता है कि वह व्यावसायिक संयोजन का लेखा करते समय ऋणों सहित अधिग्रहीत प्राप्यों का उनके अधिग्रहण की तिथि के उचित मूल्यों पर माप भी करे, अधिग्रहणकर्ता अनुबंधात्मक नकदी प्रवाहों के लिए, जो कि उस तिथि पर असंग्रहणीय या प्रत्याशित ऋण हानियों के लिए हानि-रियायत मानी जाती है, एक पृथक मूल्यांकन रियायत को मान्यता नहीं देता है।

परिचालन पट्टों के अधीन आस्तियां जिनमें अधिग्रहणिति एक पट्टेदार है

- ख 42 एक आस्ति जैसे कि एक भवन या एक पेटेन्ट, जोकि एक परिचालन पट्टे के अन्तर्गत है और जिसमें अधिग्रहणिति ही पट्टेदार है, की अधिग्रहण-तिथि के उचित मूल्य के माप में अधिग्रहणकर्ता पट्टे की शर्तों को ध्यान में रखता है। दूसरे शब्दों में, अधिग्रहणकर्ता एक पृथक आस्ति या दायित्व को मान्य नहीं देता यदि अनुच्छेद ख29 की अपेक्षानुसार जहां पट्टे में अधिग्रहणिति ही पट्टेदार है और परिचालन पट्टे की शर्तें बाजार की शर्तों की तुलना में अनुकूल या प्रतिकूल पाई जाती ह।

आस्तियां जिनका अधिग्रहणकर्ता या तो प्रयोग न करने का विचार रखता है या फिर अन्य बाजार सहभागियों द्वारा प्रयोग से भिन्न रूप में प्रयोग करने का विचार रखता है

- ख 43 इसकी प्रतियोगी स्थिति के बचाव या अन्य कारणों हेतु, अधिग्रहणकर्ता एक अधिग्रहीत गैर-वित्तीय आस्ति के सक्रिय रूप से प्रयोग न करने का इरादा रख सकता है, या उसका मंतव्य आस्ति का प्रयोग उच्चतम व सर्वोत्तम प्रयोग के अनुसार न करने का हो। उदाहरणार्थ, ऐसा मामला तब हो सकता है जब एक अधिग्रहीत अनुसंधान एवं विकास अमूर्त आस्ति को अधिग्रहणकर्ता प्रतिरक्षा के लिए इस प्रकार प्रयोग करे कि अन्य इसे प्रयोग न कर पाएं। फिर भी, अधिग्रहणकर्ता गैर-वित्तीय आस्ति के उचित मूल्य का माप बाजार प्रतिभागियों द्वारा इसके उच्चतम व सर्वोत्तम प्रयोग के आधार पर उचित मूल्यांकन विधि द्वारा प्रारम्भ में और परवर्ती क्षतिग्रस्तता परीक्षण के लिए निपटान की लागत घटाकर उचित मूल्य पर करेगा।

एक अधिग्रहणिति में गैर-नियन्त्रक हित

- ख 44 यह भारतीय लेखा मानक अधिग्रहणकर्ता को अधिग्रहणिति में गैर-नियन्त्रक हित को अधिग्रहण तिथि पर इसके उचित मूल्य पर माप की अनुमति देता है। कभी-कभी एक अधिग्रहणकर्ता एक गैर-नियन्त्रक हित के अधिग्रहण-तिथि पर उचित मूल्य द्वारा अधिग्रहणकर्ता द्वारा धारित न किये गये इक्विटी शेयरों (यानि जो अधिग्रहणकर्ता द्वारा धारित नहीं हैं) के सक्रिय बाजार में अंकित कीमतों के आधार पर माप करने में सक्षम होगा। हालांकि अन्य परिस्थितियों में, 'इक्विटी'

शेयरों की सक्रिय बाजार में अंकित कीमत उपलब्ध नहीं होगी। ऐसी परिस्थितियों में, अधिग्रहणकर्ता अन्य मूल्यांकन तकनीकों के प्रयोग द्वारा गैर-नियन्त्रक हित के उचित मूल्य का माप करेगा।

- ख 45 अधिग्रहणिति में अधिग्रहणकर्ता के हित और प्रति शेयर आधार पर गैर-नियन्त्रक हित के उचित मूल्य भिन्न हो सकते हैं। मुख्य अन्तर, अधिग्रहणिति में अधिग्रहणकर्ता के हित का प्रति शेयर उचित मूल्य में नियंत्रण प्रीमियम के समावेश का हो सकता है या इसके विपरीत गैर-नियन्त्रक हित के प्रति शेयर उचित मूल्य में नियंत्रण की कमी के लिए (जिसे गैर-नियंत्रक हित छूट भी कहा जाता है) एक छूट के समावेश के रूप में हो सकता है, यदि बाजार प्रतिभागी इस प्रकार के प्रीमियम या छूट को लेखे में लें जब वे गैर-नियंत्रक हित की कीमत लगाते हैं।

ख्याति (गुडविल) या एक मोल-भाव द्वारा क्रय से लाभ का माप

मूल्यांकन तकनीकों के प्रयोग द्वारा अधिग्रहणिति में अधिग्रहणकर्ता के हित का अधिग्रहण तिथि के उचित मूल्य का माप (अनुच्छेद 33 का प्रयोग)

- ख 46 एक व्यावसायिक संयोजन में बिना अन्तरित प्रतिफल की प्राप्ति पर ख्याति (गुडविल) या मोल-भाव द्वारा क्रय से लाभ को मापने के लिए अधिग्रहणकर्ता को अधिग्रहण तिथि पर अन्तरित प्रतिफल के उचित मूल्य हेतु अधिग्रहणिति में अपने हित का अधिग्रहण-तिथि पर उचित मूल्य अवश्य ही प्रतिस्थापित करना चाहिए। (देखें अनुच्छेद 32-34 और 36 क)।

पारस्परिक (म्युचुअल) प्रतिष्ठानों के संयोजनों में अधिग्रहण विधि के प्रयोग में विशेष ध्यान देने योग्य बातें

- ख 47 जब दो पारस्परिक (म्युचुअल) प्रतिष्ठान संयोजित होते हैं तो 'इक्विटी' या अधिग्रहणिति में सदस्यों के हितों का उचित मूल्य (या अधिग्रहणिति का उचित मूल्य) अधिग्रहणकर्ता द्वारा सदस्यों के अन्तरित हितों के उचित मूल्य की तुलना में अधिक विश्वसनीयता से मापा जा सकता है। उस स्थिति में, अनुच्छेद 33 अधिग्रहणकर्ता से यह अपेक्षा करता है कि वह अधिग्रहणिति के 'इक्विटी' हितों का अधिग्रहण तिथि के उचित मूल्य के प्रयोग द्वारा ख्याति (गुडविल) की राशि का निर्धारण करे न कि प्रतिफल के रूप में अधिग्रहणिति के 'इक्विटी' हितों का अधिग्रहण तिथि के उचित मूल्य का प्रयोग करके। इसके अतिरिक्त, पारस्परिक प्रतिष्ठानों के संयोजन में अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहणिति की शुद्ध सम्पत्तियों को अपने तुलन-पत्र में पूंजी या 'इक्विटी' में प्रत्यक्ष वृद्धि के रूप में मान्यता देगा, न कि प्रति धारित आय की वृद्धि के रूप में जो कि अन्य प्रकार के प्रतिष्ठानों द्वारा अधिग्रहण विधि का प्रयोग के तरीके के अनुरूप है।

- ख 48 यद्यपि वे अन्य व्यवसायों से अनेक तरीकों में समरूप हैं, पारस्परिक (म्युचुअल) प्रतिष्ठान भिन्न विशेषताएं रखते हैं जो मूलतः इसलिए उत्पन्न होती है क्योंकि उनके सदस्य ग्राहक और स्वामी दोनों ही होते हैं। पारस्परिक प्रतिष्ठानों के सदस्य अपनी सदस्यता के लिए ऐसे लाभ प्राप्ति की अपेक्षा रखते हैं, जो प्रायः उत्पाद और सेवाओं के लिए कम कीमत या संरक्षण लाभांशों के रूप में होती है। प्रत्येक सदस्य को आवंटित संक्षणता लाभांश का भाग अक्सर इस बात पर निर्भर करता

है कि वर्ष के दौरान सदस्य द्वारा पारस्परिक (म्युचुअल) प्रतिष्ठान के साथ कितना व्यवसाय किया है।

- ख 49 एक पारस्परिक (म्युचुअल) प्रतिष्ठान के एक उचित मूल्य माप में वे अवधारणाएं सम्मिलित होनी चाहिए जो कि बाजार प्रतिभागी सदस्यों के भावी लाभों के बारे में रखेंगे और साथ ही पारस्परिक (म्युचुअल) प्रतिष्ठान के लिए बाजार प्रतिभागियों द्वारा क्या संगत मान्यताएं हैं। उदाहरणार्थ, एक वर्तमान मूल्य तकनीक का प्रयोग पारस्परिक (म्युचुअल) प्रतिष्ठान के उचित मूल्य माप में प्रयोग किया जा सकता है। मॉडल में निविष्टियों के रूप में प्रयोज्य नकदी प्रवाह पारस्परिक (म्युचुअल) प्रतिष्ठान के प्रत्याक्षित नकदी प्रवाहों पर आधारित होने चाहिए जो संभव है, सदस्य लाभों में कमी, जैसे कि उत्पादों और सेवाओं के कम शुल्क प्रभारित के रूप में प्रदर्शित हो सकता है।

व्यावसायिक संयोजन के लेन-देन का भाग क्या है, का निर्धारण करना (अनुच्छेद 51 व 52 का प्रयोग)

ख 50 इस बात का निर्धारण करने के लिए कि लेन-देन अधिग्रहणिति के विनिमय का भाग है या कि लेन-देन व्यावसायिक संयोजन से अलग है, अधिग्रहणकर्ता को निम्नलिखित घटकों पर विचार कर लेना चाहिए जो न तो परस्पर स्वतंत्र हैं और न ही एक दूसरे के साथ संबद्ध हैं :

- (क) **लेन-देन के कारण** - उन कारणों को समझना कि संयोजन के पक्षकार (अधिग्रहणकर्ता और अधिग्रहणिति तथा उनके स्वामी, निर्देशक और प्रबन्धक एवं उनके प्रतिनिधि) एक विशिष्ट लेन-देन या व्यवस्था में क्यों भाग ले रहे हैं। इन कारणों से यह समझने में मदद मिलती है कि क्या यह अन्तरित प्रतिफल और अधिग्रहीत आस्तियों या ग्रहण किए गये दायित्वों का भाग है। उदाहरणार्थ, यदि एक लेन-देन मूलतः अधिग्रहणिति या संयोजन से पूर्व के स्वामियों के लाभ की बजाय मूलतः अधिग्रहणकर्ता या संयोजित प्रतिष्ठान के लाभार्थ व्यवस्थित किया जाता है तो लेन-देन की प्रदत्त कीमत के उस भाग (और अन्य सम्बद्ध आस्तियां या दायित्व) का अधिग्रहणिति के लिए विनिमय का भाग होने की कम संभावना है।
- (ख) **लेन-देन की पहल किसने की** - लेन-देन की पहल किसके द्वारा की गई यह समझने से यह अन्तर्दृष्टि प्राप्त होती है कि क्या यह अधिग्रहणिति के विनिमय का भाग है। उदाहरणार्थ, एक अधिग्रहणकर्ता द्वारा एक लेन-देन या घटना को, इसलिए प्रारम्भ किया गया था ताकि भावी आर्थिक लाभ अधिग्रहणकर्ता या संयोजित प्रतिष्ठान को मिले जबकि अधिग्रहणिति या संयोजन से पूर्व इसके पहले के स्वामियों को बहुत कम या कोई लाभ प्राप्त न हो। दूसरी ओर, अधिग्रहणिति या इसके पूर्व स्वामियों द्वारा शुरु किया गये लेन-देन या व्यवस्था अधिग्रहणकर्ता या संयोजित प्रतिष्ठान के लिए कम लाभप्रद हो सकता है जबकि वे व्यावसायिक संयोजन के लेन-देन के भाग के रूप में अधिक संभावित हो सकते हैं।
- (ग) **लेन-देन का समय** - लेन-देन के समय की गणना भी यह अन्तर्दृष्टि देती है कि क्या यह अधिग्रहणिति के लिए विनिमय का भाग है। उदाहरणार्थ, अधिग्रहणकर्ता और अधिग्रहणिति के मध्य लेन-देन, जो एक व्यावसायिक संयोजन की शर्तों की बातचीत के

दौरान सम्पन्न होता है, वह व्यावसायिक संयोजन द्वारा अधिग्रहणकर्ता या संयोजित प्रतिष्ठान को भावी आर्थिक लाभ प्रदान करने की आशा से किया जाता है। यदि ऐसा है तो अधिग्रहणिति या व्यावसायिक संयोजन से पूर्व के पहले स्वामियों को लेन-देन से कम या शून्य लाभ प्राप्त होने की संभावना होती है सिवाय उन लाभों के जो उन्हें संयोजित प्रतिष्ठान के भाग के रूप में प्राप्त होते हैं।

एक व्यावसायिक संयोजन में अधिग्रहणकर्ता और अधिग्रहणिति के बीच पहले से ही मौजूद सम्बन्ध का प्रभावी निपटान [अनुच्छेद 52 (क) प्रयोग]

ख 51 अधिग्रहणकर्ता और अधिग्रहणिति के बीच व्यावसायिक संयोजन की संकल्पना से पूर्व भी कोई संबंध हो सकता है जिसे यहां 'पूर्ववर्ती सम्बन्ध' कहा जायगा। अधिग्रहणकर्ता और अधिग्रहणिति के बीच पूर्ववर्ती संबंध अनुबंधात्मक (उदाहरणार्थ विक्रेता और ग्राहक या लाइसेंस प्रदाता और लाइसेंस धारक) या गैर-अनुबंधात्मक (उदाहरणार्थ वादी और प्रतिवादी) हो सकता है।

ख 52 यदि व्यावसायिक संयोजन वास्तव में पूर्ववर्ती सम्बन्ध का निपटान करता है तो एक अधिग्रहणकर्ता एक लाभ या हानि को मान्यता देता है जिसका माप इस प्रकार किया जाता है -

(क) एक पूर्ववर्ती गैर-अनुबंधात्मक सम्बन्ध हेतु (जैसे कि एक कानूनी वाद) उचित मूल्य पर।

(ख) एक पूर्ववर्ती अनुबंधात्मक सम्बन्ध हेतु, नीचे (i) या (ii) में से जो भी कम हो उस पर :

(i) वह राशि जिसके द्वारा उसी या समरूप मदों के वर्तमान बाजार लेन-देनों की तुलना में अधिग्रहणकर्ता की दृष्टि से अनुबंध अनुकूल या प्रतिकूल है। (एक प्रतिकूल अनुबंध वह अनुबंध होता है जो वर्तमान बाजार शर्तों के रूप में प्रतिकूल हो यह आवश्यक रूप में एक दूभर अनुबंध नहीं है जिसमें अनुबंध शर्तों के अन्तर्गत दायित्वों को पूरा करने की अपरिहार्य लागतें इसके अन्तर्गत प्राप्त होने वाले अर्थिक लाभों से अधिक होंगी)।

(ii) प्रतिपक्षकार, जिसके लिए अनुबंध प्रतिकूल है, अनुबंध में वर्णित निपटान प्रावधानों की उपलब्ध राशि।

यदि (i) से (ii) कम है तो अन्तर को व्यावसायिक संयोजन लेखा के भाग के रूप में सम्मिलित किया जाता है।

मान्य लाभ या हानि की राशि आंशिक रूप में इस पर निर्भर करती है कि क्या अधिग्रहणकर्ता एक सम्बद्ध आस्ति या दायित्व को पहले मान्यता दे चुका है और रिपोर्ट किये गये लाभ या हानि की राशि इसलिए उस राशि से भिन्न हो सकती है जिसकी गणना उपयुक्त आवश्यकताओं के प्रयोग द्वारा की गई है।

ख 53 एक पूर्ववर्ती सम्बन्ध एक अनुबंध हो सकता है जिसे अधिग्रहणकर्ता एक पुनर्अधिग्रहीत अधिकार के रूप में मान्यता देता है। यदि अनुबंध उन्हीं या उन जैसी मदों हेतु बाजार के चालू लेन-देनों की कीमत से तुलना करते समय अनुकूल या प्रतिकूल निबंधनों को सम्मिलित करता है तो

अधिग्रहणकर्ता एक व्यावसायिक संयोजन से पृथक अनुबंध के प्रभावकारी निपटान हेतु अनुच्छेद ख52 के अनुसार मापे गये लाभ या हानि को मान्यता देता है।

कर्मचारियों या विक्रेता शेयर-धारकों के आकस्मिक भुगतानों की व्यवस्थाएं [अनुच्छेद 52 (ख) का प्रयोग]

- ख 54 क्या कर्मचारियों या विक्रेता शेयरधारकों को आकस्मिक भुगतानों के लिए व्यवस्थाएं व्यावसायिक संयोजन में आकस्मिक प्रतिफल है या पृथक लेन-देन, यह व्यवस्थाओं की प्रकृति पर निर्भर करता है। उन कारणों को समझने के लिए कि अधिग्रहण करार में आकस्मिक भुगतान का प्रावधान क्यों सम्मिलित है, इसके लिए यह जानना जरूरी है कि किसने व्यवस्था की पहल की है और कब पक्षकार व्यवस्था में बंधे हैं, व्यवस्था की प्रकृति का निर्धारण करने में सहायक हो सकता है।
- ख 55 यदि यह स्पष्ट न हो कि क्या कर्मचारियों या विक्रेता शेयरधारकों को आकस्मिक भुगतान हेतु व्यवस्था अधिग्रहणिति हेतु विनिमय का भाग है या व्यावसायिक संयोजन से भिन्न लेन-देन है तो अधिग्रहणकर्ता को निम्नलिखित संकेतकों पर विचार करना चाहिए :
- (क) *निरंतर रोजगार* - विक्रेता शेयरधारकों के, जो मुख्य कर्मचारी बन जाते हैं, निरंतर रोजगार की शर्तें एक आकस्मिक प्रतिफल व्यवस्था के सार का एक संकेतक है। निरंतर रोजगार से संबंधित एक रोजगार करार, अधिग्रहण करार या किसी अन्य दस्तावेज में शामिल किया जा सकता है। आकस्मिक प्रतिफल व्यवस्था में रोजगार की समाप्ति पर भुगतान स्वतः जब्त हो जाते हैं वह संयोजन की उत्तरवर्ती सेवाओं का भुगतान माना जाता है। वे व्यवस्थाएं जिनमें रोजगार समापन से आकस्मिक भुगतानों पर कोई प्रभाव नहीं पड़ता यह संकेत कर सकती हैं कि आकस्मिक भुगतान अतिरिक्त प्रतिफल है न कि पारिश्रमिक ।
- (ख) *निरंतर रोजगार की अवधि* - यदि अपेक्षित रोजगार की अवधि आकस्मिक भुगतान अवधि के समान या आकस्मिक भुगतान अवधि से अधिक है तो वह तथ्य यह संकेत देता है कि आकस्मिक भुगतान, वास्तव में, पारिश्रमिक है।
- (ग) *पारिश्रमिक का स्तर* - उन स्थितियों में जब आकस्मिक भुगतानों को छोड़कर कर्मचारी पारिश्रमिक संयोजित प्रतिष्ठान में मुख्य कर्मचारियों की तुलना में उपयुक्त स्तर पर हैं तो वह यह संकेत देता है कि आकस्मिक भुगतान पारिश्रमिक की बजाय अतिरिक्त प्रतिफल हैं।
- (घ) *कर्मचारियों को वृद्धिशील भुगतान* - यदि विक्रेता शेयरधारक, जो संयोजित प्रतिष्ठान के कर्मचारी नहीं बनते हैं, और वे शेयरधारक जो कि संयोजित प्रतिष्ठान के कर्मचारी बन जाते हैं, तुलना में यदि पहले वाले प्रति-शेयर आधार पर कम आकस्मिक भुगतान प्राप्त करते हैं तो यह तथ्य संकेत करता है कि आकस्मिक भुगतानों की राशि एक पारिश्रमिक है उन विक्रेता शेयरधारकों के लिए जो कर्मचारी बन जाते हैं।
- (ङ) *स्वामित्व वाले शेयरों की संख्या* - विक्रेता शेयरधारकों द्वारा, जो मुख्य कर्मचारी बने रहते हैं, शेयरों की सापेक्षिक संख्या आकस्मिक भुगतान व्यवस्था के सारत्व का संकेतक हो

सकती है। उदाहरणार्थ, यदि विक्रेता शेयरधारक जो अधिग्रहणिति में वास्तव में सभी शेयरों के स्वामी थे और अब भी मुख्य कर्मचारी बने रहते हैं, यह तथ्य इस बात का संकेत करता है कि वास्तव में, यह व्यवस्था एक लाभ-बांटने की व्यवस्था है जिसकी मंशा संयोजन -पश्चात् सेवाओं के लिए पारिश्रमिक प्रदान करने की है। विकल्पतः, यदि विक्रेता शेयरधारकों के पास, जो अब भी मुख्य कर्मचारी बने रहते हैं, अधिग्रहणिति में एक छोटी संख्या में ही शेयरों का स्वामित्व था और सभी विक्रेता शेयरधारकों को प्रति शेयर के आधार पर समान आकस्मिक प्रतिफल मिलता है। इस तथ्य से यह संकेत मिलता है कि आकस्मिक भुगतान अतिरिक्त प्रतिफल हैं। विक्रेता शेयरधारक, जो अभी भी मुख्य कर्मचारी बने रहते हैं, जैसे कि परिवार के सदस्य से संबंधित सभी पक्षों द्वारा धारित पूर्व अधिग्रहण स्वामित्व हित पर भी विचार किया जाना चाहिए।

- (च) *मूल्यांकन से संबंध* - यदि अधिग्रहण तिथि को अन्तरित प्रारम्भिक प्रतिफल अधिग्रहणिति के मूल्यांकन की स्थापित परास (रेंज) के निम्न स्तर पर आधारित हो और आकस्मिक फार्मूला उस मूल्यांकन दृष्टिकोण से संबंधित है तो वह तथ्य यह सुझाव दे सकता है कि आकस्मिक भुगतान अतिरिक्त प्रतिफल हैं। विकल्प के रूप में, यदि आकस्मिक भुगतान फार्मूला पूर्ववर्ती लाभ वितरण व्यवस्था के अनुसार है तो वह तथ्य यह सुझाव दे सकता है कि इस व्यवस्था का सार पारिश्रमिक देना।
- (छ) *प्रतिफल के निर्धारण का सूत्र (फार्मूला)* - आकस्मिक प्रतिफल भुगतान के निर्धारण के लिए प्रयोग में लायी गयी व्यवस्था के सारत्व के निर्धारण के लिए सहायक हो सकता है। उदाहरणार्थ, यदि आकस्मिक भुगतान का निर्धारण कई अर्जनों के आधार पर किया जाता है तो उससे यह सुझाव हो सकता है कि वह बाध्यता व्यावसायिक प्रतिफल है और वह सूत्र (फार्मूला) आधिग्रहणिति के उचित मूल्य की स्थापना या सत्यापन की मंशा से है। इसके विपरीत, एक आकस्मिक भुगतान, जो कि आय का एक विनिर्दिष्ट प्रतिशत है यह सुझाव दे सकता है कि कर्मचारियों के प्रतिदायित्व कर्मचारियों द्वारा दी गयी सेवा के पारिश्रमिक के रूप में लाभ वितरण व्यवस्था है।
- (ज) *अन्य करार व मुद्दे* - विक्रेता शेयरधारकों के साथ अन्य प्रबंधों की शर्तों (जैसे कि पूरे न किये जाने वाले करार, निष्पादक करार, परामर्शदायी करार) और आकस्मिक भुगतानों का आयकर संव्यावहार यह संकेत दे सकता है कि आकस्मिक भुगतान अधिग्रहणिति के प्रतिफल से भिन्न किसी अन्य चीज से संबंधित है। उदाहरणार्थ, अधिग्रहण के संबंध में, अधिग्रहणकर्ता किसी महत्वपूर्ण विक्रेता शेयरधारक के साथ संपत्ति पट्टा व्यवस्था में प्रवेश कर सकता है। यदि पट्टा अनुबंध में विनिर्दिष्ट पट्टा भुगतान बाजार से बहुत कम हैं तो पट्टाकर्ता (विक्रेता शेयरधारक) को कुछ या सभी आकस्मिक भुगतान, जो आकस्मिक भुगतान की अलग-व्यवस्था सार रूप में हो सकते हैं, और अधिग्रहणकर्ता को अपने संयोजन पश्चात् वित्तीय विवरणों में अलग से मान्यता देनी चाहिए। इसके विपरीत, यदि पट्टा अनुबंध पट्टा भुगतान के इस तरह विनिर्दिष्ट करता है कि पट्टा संपत्ति के लिए शर्तों के अनुरूप है। आकस्मिक भुगतानों की यह व्यवस्था विक्रेता शेयरधारक के लिए व्यावसायिक संयोजन में आकस्मिक प्रतिफल हो सकती है।

अधिग्रहणिति प्रतिष्ठान के कर्मचारियों द्वारा धारित पुरस्कारों (अवार्डों) के बदले अधिग्रहणकर्ता के शेयर आधारित भुगतान पुरस्कार (अवार्ड) [अनुच्छेद 52 (ख) का प्रयोग]

ख 56 एक अधिग्रहणकर्ता अपने शेयर आधारित भुगतान पुरस्कारों³ को (प्रतिस्थापन पुरस्कार) अधिग्रहणिति के कर्मचारियों द्वारा धारित पुरस्कारों के लिए विनियमित कर सकता है। शेयर विकल्पों या अन्य शेयर-आधारित भुगतान का एक व्यावसायिक संयोजन के साथ विनियमों को भारतीय लेखा मानक 102, *शेयर-आधारित भुगतान*, के अनुसार शेयर-आधारित भुगतान पुरस्कार का संशोधन माना जाता है। यदि अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहणिति के पुरस्कारों को प्रतिस्थापित करता है तो अधिग्रहणकर्ता के पुनर्स्थापित पुरस्कारों के बाजार आधारित उपाय के सभी या आंशिक भाग व्यावसायिक संयोजन के लिए अन्तरित प्रतिफल के माप में शामिल करेगा। बाजार-आधारित उपाय का आवंटन किस प्रकार किया जाये इस हेतु अनुच्छेद ख 57-ख 62 दिशा-निर्देश प्रदान करते हैं।

तथापि, ऐसी स्थितियों में जब कि व्यावसायिक संयोजन के परिणाम स्वरूप अधिग्रहणिति पुरस्कार समाप्त हो जायेंगे और यदि अधिग्रहणकर्ता उन पुरस्कार को पुनर्स्थापित करता है जबकि ऐसा करने के लिए वह बाध्य नहीं है तो भारतीय लेखा मानक 102 के अनुसार संयोजन-पश्चात् वित्तीय विवरणों में पुनर्स्थापन लेनदेनों की सभी बाजार-आधारित माप को मान्यता देगा। कहने का तात्पर्य है यह है कि उन पुरस्कारों का कोई भी बाजार-आधारित माप व्यावसायिक संयोजन में अन्तरित प्रतिफल के माप में शामिल नहीं किया जायेगा। अधिग्रहणिति इन अधिग्रहणिति पुरस्कार के पुनर्स्थापन के लिए बाध्य है यदि अधिग्रहणिति या इसके कर्मचारी पुनर्स्थापन कराने में सक्षम हैं। उदाहरणार्थ, इस दिशा-निर्देश के प्रयोग के प्रयोजनों के लिए, अधिग्रहणिति पुरस्कारों के पुनर्स्थापन हेतु बाध्य है यदि पुनर्स्थापन की मांग निम्नलिखित द्वारा की जाती है:

- (क) अधिग्रहण करार की शर्तें
- (ख) अधिग्रहणिति के पुरस्कारों (अवार्डों) की शर्तें
- (ग) लागू कानून या विनियम

ख 57 एक पुनर्स्थापन लेनदेन का भाग जो कि अधिग्रहणिति को अधिग्रहीत प्रतिफल का भाग है और संयोजन-पश्चात् सेवा के पारिश्रमिक का भाग है, अधिग्रहणकर्ता भारतीय लेखा मानक 102 के अनुसार अधिग्रहण तिथि पर अधिग्रहणकर्ता द्वारा प्रदत्त पुनर्स्थापन लेनदेन और अधिग्रहणिति पुरस्कारों दोनों का माप करेगा। पुनर्स्थापन लेनदेन का बाजार-आधारित भाग जो कि अधिग्रहणिति हेतु विनियम में अन्तरित प्रतिफल का भाग है अधिग्रहणिति पुरस्कार के भाग के बराबर होता है जो कि संयोजन-पूर्व सेवा के प्रति आरोप्य है।

ख 58 पुनर्स्थापन लेनदेन का भाग, जो संयोजन-पूर्व सेवा के प्रति आरोप्य है, अधिग्रहणिति पुरस्कार के बाजार-आधारित माप को पूरी की गई निहित अवधि के भाग द्वारा कुल निहित अवधि के बड़े

³ अनुच्छेदों ख56-ख62 में, शेयर-आधारित भुगतान पुरस्कार (अवार्ड), शब्दों से तात्पर्य निहित अथवा अनिहित शेयर-आधारित भुगतानों-सम्बंधी लेन-देनों से है।

भाग या अधिग्रहणिति पुरस्कार की मूल निहित अवधि के अनुपात की गुणा में है। निहित अवधि वह अवधि है जिस दौरान सभी निहित शर्तों को पूरा किया जाता है। निहित शर्तें भारतीय लेखा मानक 102 में परिभाषित हैं।

- ख 59 संयोजन-पश्चात् सेवा के प्रति आरोप्य गैर-निहित पुनर्स्थापन लेनदेन का भाग जिसे संयोजन-पश्चात् वित्तीय विवरणों में पारिश्रमिक लागत के रूप में मान्यता दी जाती है वह पुनर्स्थापन लेनदेन के बाजार-आधारित माप में से संयोजन-पूर्व सेवा के कारण उत्पन्न राशि को घटाने के बाद की राशि के बराबर होती है। इसलिए, अधिग्रहणकर्ता संयोजन-पश्चात् अधिग्रहणिति पुरस्कार के बाजार-आधारित माप के ऊपर पुनर्स्थापन लेनदेन के बाजार-आधारित माप के किसी भी आधिक्य को संयोजन-पश्चात् सेवा के रूप में लेता है और संयोजन-पश्चात् वित्तीय विवरणों में इस आधिक्य को पारिश्रमिक लागत के रूप में मान्यता देता है। अधिग्रहणकर्ता को यदि संयोजन सेवा की आवश्यकता है तो वह पुनर्स्थापन लेनदेन के एक भाग को संयोजन-पश्चात् सेवा के रूप में लेगा, भले ही कर्मचारी अधिग्रहण तिथि के पहले निहित अपने अधिग्रहणिति पुरस्कारों के लिए आवश्यक सभी सेवाएं प्रदान कर चुके थे।
- ख 60 संयोजन-पूर्व सेवा एक गैर-निहित पुनर्स्थापन लेनदेन का भाग और संयोजन-पश्चात् सेवा के प्रति आरोप्य एक निहित पुनर्स्थापन लेनदेनों का भाग, प्रत्याशित निहित पुनर्स्थापन पुरस्कारों की संख्या के सर्वोत्तम उपलब्ध प्राक्कलन को प्रदर्शित करेगा। उदाहरणार्थ, यदि एक पुनर्स्थापन लेनदेन का बाजार-आधारित माप संयोजन-पूर्व सेवा के लिए 100 रुपये है और अधिग्रहणकर्ता यह आशा करता है कि पुरस्कार का केवल 95 प्रतिशत ही निहित रहेगा, तो व्यावसायिक संयोजन के अन्तरित प्रतिफल में 95 रुपये ही सम्मिलित रहेंगे। निहित प्रत्याशित पुनर्स्थापन लेनदेन की अनुमानित संख्या में परिवर्तन उन अवधियों में, जिनमें कि परिवर्तन होते हैं या समपहरण (फॉफिचर) की उत्पत्ति होती है, व्यावसायिक संयोजन में अन्तरित प्रतिफल के गैर-समायोजन में पारिश्रमिक लागत के रूप में प्रदर्शित होते हैं। इसी प्रकार, अन्य घटनाओं के प्रभाव, जैसे कि संशोधन या निष्पादन शर्तों के साथ अन्तिम परिणाम, जो कि अधिग्रहण तिथि के पश्चात् उत्पन्न होते हैं, भारतीय लेखा मानक 102 के अनुसार लेखांकित किए जाते हैं और घटना की उत्पत्ति अवधि में पारिश्रमिक लागत का निर्धारण किया जाता है।
- ख 61 संयोजन-पूर्व और संयोजन पश्चात् सेवा के प्रति आरोप्य एक पुनर्स्थापन लेनदेन के भागों के निर्धारण के लिए वही अपेक्षाएं लागू होती हैं, चाहे भारतीय लेखा मानक 102 के प्रावधानों के अनुसार एक पुनर्स्थापन लेनदेन को एक दायित्व या एक 'इक्विटी' लिखत के रूप में वर्गीकृत किया गया है। अधिग्रहण तिथि के पश्चात् दायित्वों के रूप में वर्गीकृत हैं। पुरस्कारों के बाजार-आधारित माप में सभी परिवर्तन और सम्बद्ध आयकर प्रभाव को अधिग्रहणकर्ता के संयोजन-पश्चात् वित्तीय विवरणों में उन्हीं अवधियों में मान्यता दी जाती है जिनमें कि वे उत्पन्न होते हैं।
- ख 62 शेयर-आधारित भुगतानों के पुनर्स्थापन लेनदेन के आयकर प्रभावों को भारतीय लेखा मानक 12, *आयकर*, के प्रावधानों के अनुसार मान्यता दी जायेगी।

अधिग्रहणिति के इक्विटी के निपटान के रूप में शेयर आधारित भुगतान सम्बंधी लेन-देन

ख62क अधिग्रहणिति के पास ऐसे बकाया शेयर-आधारित भुगतान संबंधी लेन-देन हो सकते हैं जिन्हें अधिग्रहणकर्ता शेयर-आधारित भुगतान संबंधी लेन-देन के साथ अदला-बदली नहीं करता है। यदि वे निहित हैं तो वे अधिग्रहणिति के शेयर-आधारित भुगतान संबंधी अधिग्रहणिति में गैर नियंत्रक हित के एक अंग के रूप में हैं और उनका माप बाजार आधारित माप के रूप में होता है। लेकिन, यदि वे अन्निहित हैं तो उनका माप बाजार आधारित माप के रूप में इस तरह से किया जाता है कि मानो अनुच्छेद 19 व 30 के अनुसरण में अधिग्रहण की तिथि ही प्रदान तिथि हो।

ख62ख अन्निहित शेयर-आधारित भुगतान सम्बंधी लेनदेनों का बाजार आधारित माप शेयर-आधारित भुगतान सम्बंधी लेन देन की कुल निहित अवधि और मूल निहित अवधि, इनमें से जो भी अधिक है, तक पूर्ण निहित अवधि के एक भाग के अनुपात के आधार पर गैर नियंत्रक हित को आबंटित किया जाता है। इसका शेष संयोजन पश्चात् सेवा को आवंटित कर दिया जाता है।

अन्य भारतीय लेखा मानक जो परवर्ती माप एवं लेखा पर दिशा-निर्देश प्रदान करते हैं (अनुच्छेद 54 का प्रयोग)

ख 63 एक व्यावसायिक संयोजन में अधिग्रहीत की गयी आस्तियों और ग्रहण किये गये दायित्वों के लिए परवर्ती माप और लेखों पर दिशा-निर्देश प्रदान करने वाले भारतीय लेखा मानकों के उदाहरण इस प्रकार हैं:

- (क) भारतीय लेखा मानक 38 एक व्यावसायिक संयोजन में अपेक्षित पहचानयोग्य अमूर्त आस्तियों के लेखा के संबंध में दिशा-निर्देश निर्धारित करता है। अधिग्रहणकर्ता ख्याति (गुडविल) का माप अधिग्रहण तिथि पर मान्य राशि में से संचित क्षतिग्रस्तता हानि को घटाकर, यदि कोई है, मान्यता देता है। भारतीय लेखा मानक 36, *आस्तियों की क्षतिग्रस्तता* क्षतिग्रस्तता हानियों के लिए लेखा-सम्बंधी दिशा-निर्देश निर्धारित करता है।
- (ख) भारतीय लेखा मानक 104, *बीमा अनुबंध*, एक व्यावसायिक संयोजन में अधिग्रहीत एक बीमा अनुबंध के परवर्ती लेखा पर दिशा-निर्देश निर्धारित करता है।
- (ग) भारतीय लेखा मानक 12 एक व्यावसायिक संयोजन में अधिग्रहीत स्थगित कर आस्तियों (गैर-मान्यता प्राप्त स्थागित कर आस्तियों सहित) और दायित्वों का परवर्ती लेखा विनिर्दिष्ट करता है।
- (घ) भारतीय लेखा मानक 102 अधिग्रहणकर्ता द्वारा जारी पुनर्स्थापन शेयर-आधारित भुगतान पुरस्कारों के भाग के, जो कर्मचारियों की भावी सेवाओं से संबंधित हैं, परवर्ती माप और लेखा पर दिशा-निर्देश निर्धारित करता है।
- (ङ) भारतीय लेखा मानक 110 नियन्त्रण प्राप्त करने के पश्चात् एक अनुषंगी कम्पनी में मूल प्रतिष्ठान के स्वामित्व हित में परिवर्तनों के लेखा पर दिशा-निर्देश निर्धारित करता है।

प्रकटन (अनुच्छेद 59 और 61 का प्रयोग)

ख 64 अनुच्छेद 59 के उद्देश्य की पूर्ति के लिए, अधिग्रहणकर्ता रिपोर्टिंग अवधि के दौरान प्रत्येक व्यावसायिक संयोजन हेतु निम्नलिखित सूचना प्रकटन करेगा :

- (क) अधिग्रहणिति का नाम और विवरण ।
- (ख) अधिग्रहण तिथि ।
- (ग) अधिग्रहीत मताधिकार (वोटिंग) 'इक्विटी' हितों का प्रतिशत ।
- (घ) व्यावसायिक संयोजन हेतु प्राथमिक कारण तथा यह विवरण कि अधिग्रहणकर्ता ने अधिग्रहणिति पर कैसे नियन्त्रण प्राप्त किया है।
- (ङ) मान्यता ख्याति (गुडविल) के निर्माता कारकों का एक गुणात्मक विवरण जैसे कि अधिग्रहणिति एवं अधिग्रहणकर्ता के संयोजक परिचालकों की प्रत्याशित सामूहिक अनर्क्रियाएं, अमूर्त आस्तियां जो अलग मान्यता की अर्हक नहीं या अन्य कारक।
- (च) अन्तरित कुल प्रतिफल का अधिग्रहण तिथि पर उचित मूल्य और प्रतिफल के प्रत्येक प्रधान वर्ग का अधिग्रहण तिथि पर उचित मूल्य, जैसे कि -
 - (i) नकदी ;
 - (ii) अधिग्रहणकर्ता के व्यवसाय या अनुषंगी प्रतिष्ठान सहित अन्य मूर्त या अमूर्त आस्तियां ;
 - (iii) ग्रहण किये गये दायित्व, उदाहरणार्थ, आकस्मिक प्रतिफल का दायित्व ; और
 - (iv) अधिग्रहणकर्ता द्वारा जारी या जारी करने योग्य लिखतों या हितों की संख्या और उन लिखतों व हितों के उचित मूल्य के माप की विधि सहित अधिग्रहणकर्ता के 'इक्विटी' हित ;
- (छ) आकस्मिक प्रतिफल व्यवस्थाओं और क्षतिपूरक आस्तियों के लिए:
 - (i) अधिग्रहण तिथि पर मान्य राशि ;
 - (ii) भुगतान राशि निर्धारित करने हेतु व्यवस्था और आधार का विवरण ; और
 - (iii) परिणामों (गैर-बट्टाकृत) के परास (रेंज) का अनुमान या यदि परास (रेंज) का अनुमान नहीं लगाया जा सकता हो तो यह तथ्य तथा उसके कारण का उल्लेख कि परास (रेंज) का अनुमान क्यों नहीं लगाया जा सकता। यदि भुगतान की अधिकतम राशि असीमित है तो अधिग्रहणकर्ता इस तथ्य का भी प्रकटन करेगा ।
- (ज) अधिग्रहीत प्राप्य राशियों के लिए:
 - (i) प्राप्य राशियों का उचित मूल्य ;
 - (ii) प्राप्य सकल अनुबंधात्मक राशियां ; और

(iii) अधिग्रहण तिथि पर अनुबंधात्मक नकदी प्रवाहों का सर्वोत्तम अनुमान जिनके संग्रहण की कोई आशा नहीं है।

प्राप्य प्रधान वर्ग, जैसे कि ऋण, प्रत्यक्ष वित्तीय पट्टों या प्राप्य राशियों का अन्य कोई वर्ग का प्रकटन किया जायेगा।

- (झ) अधिग्रहण तिथि पर प्राप्त आस्तियों और ग्रहण किये गये दायित्वों के प्रत्येक प्रधान वर्ग हेतु मान्य राशियां।
- (ञ) अनुच्छेद 23 के अनुसार मान्य आकस्मिक दायित्व हेतु भारतीय लेखा मानक 37, *प्रावधान, आकस्मिक दायित्व एवं आकस्मिक आस्तियां*, के अनुच्छेद 85 की अपेक्षानुसार सूचना। यदि एक आकस्मिक दायित्व को इसलिए मान्यता नहीं दी जा सकती है क्योंकि इसका उचित मूल्य विश्वस्त रूप में मापा नहीं जा सकता, तो अधिग्रहणकर्ता निम्नलिखित प्रकट करेगा :
- (i) भारतीय लेखा मानक 37 के अनुच्छेद 86 द्वारा अपेक्षित सूचना ; और
- (ii) कारण कि दायित्व क्यों विश्वसनीय रूप से मापा नहीं जा सकता।
- (ट) ख्याति (गुडविल) की सम्पूर्ण राशि जिसकी कर उद्देश्य के लिए कटौती-योग्य होने की आशा है।
- (ठ) अनुच्छेद 51 के अनुसार व्यावसायिक संयोजन में आस्तियों के अधिग्रहीत और दायित्वों को ग्रहण करने से अलग मान्य लेन-देनों के लिए
- (i) प्रत्येक लेन-देन का विवरण ;
- (ii) अधिग्रहणकर्ता ने प्रत्येक लेन-देन का लेखा कैसे किया ;
- (iii) प्रत्येक लेन-देन के लिए मान्य राशियां और वित्तीय विवरणों में रेखीय मद जिनमें प्रत्येक राशि मान्य है ; और
- (iv) यदि लेन-देन पूर्ववर्ती सम्बन्ध का प्रभावकारी निपटान है तो निपटान राशि के निर्धारण के लिए प्रयुक्त विधि।
- (ड) उपर्युक्त (ठ) द्वारा अपेक्षित मान्य लेन-देनों के प्रकटन में अधिग्रहण-सम्बन्धी लागतों की राशि और, पृथकतः, इन लागतों की राशि जो कि एक व्यय की भांति मान्य है तथा लाभ और हानि विवरण रेखीय मद या मर्दे, जिनमें वे व्यय मान्य सम्मिलित होंगे। किसी निर्गम की लागतें, जो एक व्यय रूप में मान्य नहीं हैं, तथा उन्हें कैसे मान्यता दी गयी है, उन्हें भी प्रकट किया जाएगा।
- (ढ) एक मोल-भाव क्रय में (देखिये अनुच्छेद 34-36 क) :
- (i) अनुच्छेद 34 के अनुसार, अन्य किसी व्यापक आय में मान्य किसी लाभ की राशि ; और

- (ii) अनुच्छेद 36क के अनुसार, 'इक्विटी' में प्रत्यक्ष रूप से मान्य किसी लाभ की राशि; और
 - (iii) उपर्युक्त (i) में लेन-देन से लाभ क्यों हुआ इसके कारणों का एक वर्णन ।
- (ण) उस प्रत्येक व्यावसायिक संयोजन के लिए जिसमें अधिग्रहणकर्ता अधिग्रहण तिथि पर अधिग्रहणिति में शत-प्रतिशत से कम का 'इक्विटी' हित धारित करता है :
- (i) अधिग्रहण तिथि पर अधिग्रहणिति में गैर-नियन्त्रक हित की मान्य राशि और उस राशि के माप का आधार, और
 - (ii) एक अधिग्रहणिति में प्रत्येक गैर-नियन्त्रक हित का उचित मूल्य पर माप मूल्यांकन तकनीकों तथा मूल्य के माप में प्रयुक्त मुख्य मॉडल की निविष्टियां (इनपुट्स) ।
- (त) चरणों में प्राप्त एक व्यावसायिक संयोजन में :
- (i) अधिग्रहण तिथि के तत्काल पूर्व, अधिग्रहणकर्ता द्वारा अधिग्रहणिति में धारित 'इक्विटी' हित का अधिग्रहण-तिथि का उचित मूल्य ; और
 - (ii) व्यावसायिक संयोजन के पहले, अधिग्रहणकर्ता द्वारा अधिग्रहणिति में 'इक्विटी' हित के उचित मूल्य के पुनर्माप के परिणाम स्वरूप मान्य किसी लाभ या हानि की राशि (देखें अनुच्छेद 42) और लाभ और हानि विवरण में लाभ या हानि में रेखीय मद।
- (थ) निम्नलिखित सूचना :
- (i) अधिग्रहण तिथि से अधिग्रहणिति में राजस्व तथा लाभ या हानि की राशियां जिन्हें रिपोर्टिंग अवधि के लिए लाभ और हानि के समेकित विवरण में शामिल किया गया है ; और
 - (ii) संयोजित प्रतिष्ठान के लिए चालू रिपोर्टिंग अवधि का राजस्व और लाभ या हानि यह मानते हुए कि वर्ष के दौरान बने सभी व्यावसायिक प्रतिष्ठानों की अधिग्रहण तिथि वार्षिक रिपोर्टिंग अवधि का प्रारम्भ ही हो ।

यदि इस उप-अनुच्छेद द्वारा अपेक्षित किसी भी सूचना का प्रकटन अव्यवहार्य हो तो अधिग्रहणकर्ता उस तथ्य को प्रकट करेगा और यह भी स्पष्ट करेगा कि प्रकटन क्यों अव्यवहार्य है। यह भारतीय लेखा मानक 'अव्यवहार्य' शब्द का उपयोग उसी अर्थ में करता है, जैसा कि भारतीय लेखा मानक 8, *लेखा नीतियां, लेखा प्राक्कलनों में परिवर्तन एवं त्रुटियां*, में किया गया है।

ख 65 रिपोर्टिंग अवधि के दौरान, व्यक्तिगत रूप से अमहत्वपूर्ण व्यावसायिक संयोजनों के एक समुच्चय जो कि सामूहिक रूप से महत्वपूर्ण है, अधिग्रहणकर्ता अनुच्छेद ख 64 (ड)-(थ) द्वारा अपेक्षित सूचना समग्र रूप से प्रकट करेगा ।

ख 66 यदि एक व्यावसायिक संयोजन की अधिग्रहण तिथि यदि रिपोर्टिंग अवधि के अंत के बाद लेकिन वित्तीय विवरणों के जारी करने के अनुमोदन से पूर्व पड़ती है तो अधिग्रहणकर्ता अनुच्छेद ख 64

द्वारा अपेक्षित सूचना का प्रकटन करेगा जब तक कि वित्तीय विवरण जारी करने के अनुमोदन के समय पर व्यावसायिक संयोजन का प्रारंभिक लेखा अधूरा न हो। ऐसी स्थिति में, अधिग्रहणकर्ता यह वर्णन करेगा कि कौन से प्रकटन किये नहीं जा सकते हैं और वे कारण जिनसे वे क्यों प्रकट नहीं किये जा सकते हैं।

ख 67 अनुच्छेद 61 के उद्देश्य को पूरा करने हेतु, प्रत्येक महत्वपूर्ण व्यावसायिक संयोजन या ऐसे व्यक्तिगत अमहत्वपूर्ण व्यावसायिक संयोजनों के लिए जो कि सामूहिक रूप में महत्वपूर्ण हैं, निम्नलिखित सूचना प्रकट की जाएगी :

(क) एक व्यावसायिक संयोजन के लिए यदि प्रारंभिक लेखा (देखें अनुच्छेद 45) विशिष्ट आस्तियों, दायित्वों, गैर-नियन्त्रक हितों या प्रतिफल की मदों के लिए अधूरा है और व्यावसायिक संयोजन के वित्तीय विवरणों में मान्य राशियां अन्तरिम रूप से निर्धारित की गई है :

- (i) वे कारण कि व्यावसायिक संयोजन के लिए प्रारंभिक लेखा क्यों अधूरा है ;
- (ii) वे आस्तियां, दायित्व, 'इक्विटी' हित या प्रतिफल की मदें जिनके लिए प्रारंभिक लेखा अधूरा है ; और
- (iii) अनुच्छेद 49 के अनुसार, रिपोर्टिंग अवधि के दौरान मान्य किसी माप अवधि के समायोजनों की प्रकृति और राशि ।

(ख) अधिग्रहण तिथि के बाद प्रत्येक रिपोर्टिंग अवधि के लिए, जब तक प्रतिष्ठान एकत्रित नहीं करता, बिक्री नहीं करता या अन्यथा किसी आकस्मिक आस्ति के प्रति अधिकार खो नहीं देता है या जब तक प्रतिष्ठान किसी आकस्मिक दायित्व का निपटान नहीं कर देता या दायित्व रद्द नहीं कर देता या समाप्त हो जाती है :

- (i) निपटान पर उत्पन्न किसी भी अन्तर सहित मान्य राशियों में कोई परिवर्तन ;
- (ii) परिणामों (अबट्टागत) की परास (रेंज) में कोई परिवर्तन और उन परिवर्तनों के कारण ; और
- (iii) मूल्यांकन तकनीकें और आकस्मिक प्रतिफल को मापने के लिए प्रयुक्त मुख्य मॉडल निविष्टियां (इनपुट्स)।

(ग) एक व्यावसायिक संयोजन में मान्य आकस्मिक दायित्वों के लिए, अधिग्रहणकर्ता प्रावधान के प्रत्येक वर्ग के लिए भारतीय लेखा मानक 37 के अनुच्छेद 84 और 85 के द्वारा अपेक्षित रिपोर्टिंग सूचना को प्रकट करेगा ।

(घ) रिपोर्टिंग अवधि के प्रारंभ और अन्त में ख्याति (गुडविल) की अग्रणीत राशि का मिलान निम्नलिखित को अलग-अलग दिखाते हुए :

- (i) रिपोर्टिंग अवधि के प्रारंभ में सकल राशि तथा संचित क्षतिग्रस्तता हानियां ;
- (ii) रिपोर्टिंग अवधि के दौरान, मान्य अतिरिक्त ख्याति (गुडविल), सिवाय निपटान समूह में सम्मिलित ख्याति (गुडविल) जो कि, अधिग्रहीत पर, भारतीय लेखा मानक

- 105, *बिक्री के लिए धारित गैर-चालू आस्तियां एवं बंद परिचालन*, के अनुसार बिक्री हेतु धारित के रूप में वर्गीकृत हेतु निर्धारित मानदंड को पूरा करती है।
- (iii) अनुच्छेद 67 के अनुसार रिपोर्टिंग अवधि के दौरान स्थगित कर के तत्पश्चात् मान्य परिणाम स्वरूप समायोजन
- (iv) भारतीय लेखा मानक 105 के अनुसार, बिक्री के लिए धारित के रूप में वर्गीकृत निपटान समूह में सम्मिलित ख्याति (गुडविल) और रिपोर्टिंग अवधि में गैर मान्य ख्याति (गुडविल) जिसे पूर्व में बिक्री के लिए धारित के रूप में निपटान समूह में शामिल नहीं किया गया था ।
- (v) भारतीय लेखा मानक 36 के अनुसार, रिपोर्टिंग अवधि के दौरान मान्य क्षतिग्रस्तता हानियां । [भारतीय लेखा मानक 36 वसूली योग्य राशि और इस अपेक्षा के अतिरिक्त ख्याति (गुडविल) की क्षतिग्रस्तता सम्बन्धी सूचना के प्रकटन की अपेक्षा करता है]
- (vi) भारतीय लेखा मानक 21, *विदेशी मुद्रा विनिमय दरों में परिवर्तन के प्रभाव*, के अनुसार रिपोर्टिंग अवधि के दौरान उत्पन्न शुद्ध विनिमय दर अन्तर ।
- (vii) रिपोर्टिंग अवधि के दौरान अग्रणीत राशि में अन्य कोई परिवर्तन ।
- (viii) रिपोर्टिंग अवधि के अन्त में सकल राशि और संचित क्षतिग्रस्तता हानि ।
- (ड) चालू रिपोर्टिंग अवधि में मान्य किसी लाभ या हानि की राशि और इसकी व्याख्या कि दोनों :
- (i) ऐसे एक व्यावसायिक संयोजन में पहचानयोग्य अधिग्रहीत आस्तियों और ग्रहणकिये गये दायित्वों से सम्बद्ध हैं, जो कि चालू या पूर्ववर्ती रिपोर्टिंग अवधि में प्रभावी थे ; और
- (ii) यह है इसका आकार, प्रकृति या प्रभाव इस प्रकार है कि संयोजित प्रतिष्ठान के वित्तीय विवरणों को समझने के लिए प्रकटन प्रासंगिक है।

परिशिष्ट ग

यह परिशिष्ट भारतीय लेखा मानक 103 का अभिन्न अंग है।

सामान्य नियंत्रण (कामन कंट्रोल) के अधीन प्रतिष्ठानों के व्यावसायिक संयोजन

कार्यक्षेत्र

1. यह परिशिष्ट सामान्य नियंत्रण (कामन कंट्रोल) के अन्तर्गत प्रतिष्ठानों या व्यवसायों के व्यावसायिक संयोजनों के लेखा पर चर्चा करता है।

परिभाषाएं

2. इस परिशिष्ट में निम्नलिखित शब्दावली का प्रयोग यहां विनिर्दिष्ट अर्थों में किया गया है : -
अंतरणकर्ता का अभिप्राय: उस प्रतिष्ठान या व्यवसाय से है जिसे किसी दूसरे प्रतिष्ठान से संयोजित किया जाता है जिसके परिणामस्वरूप वह एक व्यावसायिक संयोजन बन जाता है।
अंतरिती से अभिप्राय: उस प्रतिष्ठान से है जिसमें कि अंतरणकर्ता प्रतिष्ठान को संयोजित किया जाता है।
प्रारक्षित राशि से भाव अर्जन प्राप्तियों या प्रतिष्ठान की वह अन्य वेशी पूजीगत या राजस्व के उस भाग से है जिसे प्रबंधन सामान्य या किसी विशिष्ट प्रयोजन के लिए निश्चित करता है लेकिन वह मूल्यहास का प्रावधान नहीं होता है।
सामान्य नियंत्रण (कामन कंट्रोल) वाला व्यावसायिक संयोजन वह व्यावसायिक संयोजन होता है जिसमें सभी संयोजित प्रतिष्ठान या व्यवसाय अन्ततः एक ही पक्ष (पार्टी) या पक्षों (पार्टियों) द्वारा नियंत्रित किये जाते हैं और वह पक्ष (पार्टी या पार्टियों) संयोजन से पूर्व और बाद में वही रहते हैं तथा यह नियंत्रण अस्थायी नहीं होता है।

सामान्य नियंत्रण (कामन कंट्रोल) वाले व्यावसायिक संयोजन

3. सामान्य नियंत्रण वाले व्यावसायिक संयोजनों में ऐसे लेनदेन सम्मिलित होते हैं जैसे कि एक समूह में प्रतिष्ठानों के बीच अनुषंगियों या व्यवसायों का अंतरण।
4. व्यावसायिक संयोजन से पूर्व या पश्चात् संयोजक प्रतिष्ठानों से प्रत्येक प्रतिष्ठान गैर नियंत्रक हित की सीमा यह निर्धारित करने के लिए प्रासांगिक नहीं है कि संयोजन के प्रतिष्ठान सामान्य नियंत्रण में हैं। यह ऐसा इसलिए है कि अंशतः स्वामित्व में अनुषंगी कमी भी मूल प्रतिष्ठान के नियंत्रण में नहीं हो सकती है।

5. यह तथ्य कि संयोजित प्रतिष्ठानों का एक प्रतिष्ठान एक अनुषंगी प्रतिष्ठान हो सकता है जिसे भारतीय लेखा मानक 27 के अनुसरण में एक समूह के समेकित वित्तीय विवरणों में से अलग किया जा चुका है, यह इसके लिए प्रासांगिक नहीं है कि एक संयोजन में सामान्य नियंत्रण के प्रतिष्ठान होते हैं।
6. एक प्रतिष्ठान को एक व्यक्ति अकेले या व्यक्तियों का समूह जिसमें सभी व्यक्ति के एक अनुबंधात्मक व्यवस्था से परस्पर मिलकर कार्य करते हैं और वह व्यक्ति या समूह भारतीय लेखा मानकों की अपेक्षाओं के अनुसार वित्तीय रिपोर्टिंग के अधीन नहीं भी हो सकता है / हो सकते हैं। अतः संयोजित प्रतिष्ठानों के लिए यह आवश्यक नहीं है कि वे एक ही समेकित वित्तीय विवरणों के एक अंश के रूप में रहें जैसे कि एक सामान्य नियंत्रण के अधीन प्रतिष्ठानों के मामले में होता है।
7. व्यक्तियों का एक समूह एक प्रतिष्ठान का नियंत्रक माना जाता है जब वे एक अनुबंधात्मक व्यवस्था में सामूहिक रूप से इसकी वित्तीय व परिचालन सम्बन्धी नीतियों को अधिशासित करने का अधिकार रखते हैं ताकि वे इसकी गतिविधियों से लाभ प्राप्त कर सकें और यह अन्तिम सामूहिक अधिकार अस्थायी नहीं होती है।

सामान्य नियंत्रण (कामन कंट्रोल) वाले व्यावसायिक संयोजनों की लेखा विधि

8. सामान्य नियंत्रण के अन्तर्गत प्रतिष्ठान या व्यवसाय वाले व्यावसायिक संयोजनों का लेखा हितों के समूहन (पूलिंग) विधि के प्रयोग द्वारा किया जाता है।
9. हितों के समूहन (पूलिंग) विधि में निम्नलिखित पर विचार किया जाता है :
 - (i) संयोजक प्रतिष्ठानों की आस्तियां व दायित्व उनकी अग्रणीत (कैरिंग) राशियों पर प्रदर्शित की जाती हैं।
 - (ii) उचित मूल्यों को प्रदर्शित करने के लिए कोई समायोजन नहीं किया जाता, न ही कोई नई आस्तियों या दायित्वों को मान्यता दी जाती है। यदि कोई समायोजन किया जाता है तो वह है लेखा नीतियों को समरूप करने के लिए किया जाता है।
 - (iii) गत अवधियों के वित्तीय विवरणों की वित्तीय सूचना का पुनर्कथन इस प्रकार से किया जाएगा मानो कि व्यावसायिक संयोजन वित्तीय विवरणों की प्रस्तुत पिछली अवधि के प्रारम्भ में हुआ था भले ही संयोजन की वास्तविक तिथि कोई भी क्यों न हो। फिर भी, यदि व्यावसायिक संयोजन उस तिथि के बाद हुआ है तो पूर्ववर्ती अवधि की सूचना को उस तिथि से पुनर्कथित किया जाएगा।
10. व्यावसायिक संयोजन के प्रतिफल में प्रतिभूतियां, नकदी या अन्य आस्तियां सम्मिलित हो सकती हैं। प्रतिभूतियों को सामान्य मूल्य पर रिकार्ड किया जाता है। प्रतिफल के मूल्य निर्धारण के लिए नकदी के अलावा अन्य आस्तियों को उचित मूल्य पर विचार में लिया जाता है।
11. अंतरणकर्ता के वित्तीय विवरणों में प्रतिधारित अर्जनों के शेषों को अंतरिती के वित्तीय विवरणों के शेषों के साथ जोड़ दिया जाता है। विकल्पतया, इसे सामान्य प्रारक्षित राशि में, यदि कोई है, डाल दिया जाता है।

12. प्रारक्षित राशियों की पहचान रखी जाएगी और वह अंतरिती के वित्तीय विवरणों में ठीक उसी प्रकार प्रदर्शित होगी जैसे कि वह अंतरणकर्ता के वित्तीय विवरणों में प्रदर्शित होती है। इस प्रकार, उदाहरणार्थ, अंतरणकर्ता प्रतिष्ठान की सामान्य प्रारक्षित राशि अंतरिती की भी सामान्य प्रारक्षित राशि हो जाती है। इसी तरह अंतरणकर्ता की पूंजीगत प्रारक्षित राशि अंतरिती की पूंजीगत प्रारक्षित राशि और अंतरणकर्ता की पुनर्मूल्यांकन प्रारक्षित राशि अंतरिती की पुनर्मूल्यांकन प्रारक्षित राशि बन जाती है। पहचान रखने के परिणाम स्वरूप जो प्रारक्षित राशि व्यावसायिक संयोजन से पूर्व लाभांश के वितरण के लिए उपलब्ध थी वह व्यावसायिक संयोजन के बाद भी लाभांश के वितरणों के लिए उपलब्ध राशि के रूप में जारी रहेगी। जारी शेयर पूंजी और नकदी या अन्य आस्तियों के रूप में अतिरिक्त प्रतिफल तथा अंतरणकर्ता की शेयर पूंजी के बीच यदि कोई अन्तर है तो उसे पूंजीगत प्रारक्षित निधि में अन्तरित किया जाएगा। साथ ही, इसे अन्य पूंजीगत निधियों से अलग प्रस्तुत किया जाएगा और इसकी प्रकृति व उद्देश्य को टिप्पणियों में प्रकट किया जाएगा।

प्रकटन

13. व्यावसायिक संयोजन के बाद, प्रथम वित्तीय विवरणों में निम्नलिखित प्रकटन किये जाएंगे :
- (क) संयोजक प्रतिष्ठानों के नाम व व्यवसाय की सामान्य प्रकृति ;
 - (ख) तिथि जिस पर अंतरणकर्ता अंतरिती पर नियंत्रण ग्रहण करता है ;
 - (ग) जारी शेयरों की संख्या व विवरण तथा व्यावसायिक संयोजन को प्रभावी बनाने के लिए प्रत्येक प्रतिष्ठान के विनियमित इक्विटी शेयरों का प्रतिशत, तथा
 - (घ) प्रतिफल और अधिग्रहीत पहचान योग्य आस्तियों के शुद्ध मूल्य के बीच अन्तर की राशि और उसका निरूपण।

तुलनपत्र की तिथि के पश्चात् व्यावसायिक संयोजन

14. जब तुलनपत्र के पश्चात् दोनों में से किसी एक पार्टी द्वारा वित्तीय विवरण जारी करने के अनुमोदन से पूर्व व्यावसायिक संयोजन प्रभावी होता है तो इसका प्रकटन भारतीय लेखा मानक 10, रिपोर्टिंग अवधि के बाद की घटनाएं, के अनुसरण में किया जाएगा, लेकिन, वित्तीय विवरणों में व्यावसायिक संयोजन शामिल नहीं किया जाएगा। कुछ परिस्थितियों में, व्यावसायिक संयोजन वित्तीय विवरणों को प्रभावित करने वाली अतिरिक्त सूचना भी दे सकता है। जैसे कि चलायमान समुत्थान की अवधारणा को जारी रखने की अनुमति देना।

परिशिष्ट घ

अन्य भारतीय लेखा मानकों में समाविष्ट मामलों के संदर्भ

यह परिशिष्ट भारतीय लेखा मानक 103 का अभिन्न अंग है।

यह परिशिष्ट उन परिशिष्टों की सूची प्रस्तुत करता है जो अन्य भारतीय लेखा मानकों के अंग हैं और भारतीय लेखा मानक 103, *व्यावसायिक संयोजनों* के लिए संदर्भ का कार्य करते हैं :

1. परिशिष्ट क : *स्वामियों को गैर-नकद आस्तियों का वितरण* — भारतीय लेखा मानक 10, *रिपोर्टिंग अवधि के बाद की घटनाएं* में समाविष्ट ।

परिशिष्ट 1

टिप्पणी : यह परिशिष्ट इस भारतीय लेखा मानक का अंग नहीं है। इस परिशिष्ट का प्रयोजन मात्र इतना है कि भारतीय लेखा मानक (इंड ए एस) 103 और तदनुसूची अंतरराष्ट्रीय रिपोर्टिंग मानक (आई एफ आर एस) 3, 'व्यावसायिक संयोजन' के बीच यदि कोई प्रमुख अंतर है तो उन्हें स्पष्ट किया जाये ।

आई एफ आर एस 3 'व्यावसायिक संयोजन' के साथ तुलना

1. 'आई एफ आर एस' 3 अपने कार्यक्षेत्र से सामान्य नियंत्रण (कामन कंट्रोल) के अन्तर्गत प्रतिष्ठानों के व्यावसायिक संयोजनों को अलग करता है। भारतीय लेखा मानक 103 (परिशिष्ट ग) इस संबंध में दिशा-निर्देश प्रदान करता है। इसके परिणाम स्वरूप, भारतीय लेखा मानक 103 का अनुच्छेद 2 संशोधित कर दिया गया है और अनुच्छेद 2ख जोड़ दिया गया है। इसके अलावा, 'आई एफ आर एस' 3 के अनुच्छेद ख1-ख4 भारतीय लेखा मानक 103 से हटा दिये गये हैं। लेकिन, 'आई एफ आर एस' 3 की अनुच्छेद संख्याओं के साथ भारतीय लेखा मानक 103 की अनुच्छेद संख्याओं की क्रमबद्धता बनी रहे, अतः भारतीय लेखा मानक 103 में ये अनुच्छेद संख्याएं जारी रखी गयी हैं।
2. 'आई एफ आर एस' 3 में दिये गये संक्रमणकालीन उपबंध भारतीय लेखा मानक 103 में नहीं दिये गये हैं, क्योंकि भारतीय लेखा मानकों से संबंधित सभी संक्रमणकालीन उपबंध, जहां उचित समझे गए हैं, 'आई एफ आर एस' 1, *अन्तरराष्ट्रीय वित्तीय रिपोर्टिंग मानकों का प्रथमवार अंगीकरण* के अनुरूप भारतीय लेखा मानक 101, *भारतीय लेखा मानकों का प्रथमवार अंगीकरण* में सम्मिलित कर लिये गये हैं।
3. 'आई एफ आर एस' 3 व्यावसायिक संयोजन से उत्पन्न मोल-भाव लाभ (गेन) की लाभ या हानि में मान्यता की अपेक्षा करता है। भारतीय लेखा मानक 103 यह अपेक्षा करता है कि इसे अन्य व्यापक आय में मान्यता दी जाए, और 'इक्विटी' में पूंजीगत प्रारक्षित राशि के रूप में तब तक संचित किया जाए जब तक कि मोल-भाव क्रय के रूप में व्यावसायिक संयोजन के वर्गीकरण का अंतर्निहित कारणों का स्पष्ट साक्ष्य रहता है। उस स्थिति में जहां कि मोल-भाव क्रय के रूप में व्यावसायिक योजना के वर्गीकरण को अंतर्निहित करने का स्पष्ट साक्ष्य नहीं, यह इक्विटी में पूंजीगत प्रारक्षित राशि के रूप में मान्य होगा। इससे कुछ परिणाम स्वरूपी परिवर्तन हुए हैं, जैसे कि, अनुच्छेद 34, 36 व 48, अनुच्छेद की शब्दावली में परिवर्तन, ख 64 (ढ) में अतिरिक्त प्रकटन को जोड़ा गया है और नये अनुच्छेद 36क को जोड़ा गया है। अनुच्छेद ख46 और ख64 (ढ) में नया अनुच्छेद 36 क का संदर्भ जोड़ा गया है।
4. भिन्न शब्दावली का प्रयोग किया गया है जैसी कि वर्तमान काननों में प्रयुक्त है, उदाहरणार्थ शब्द '*वित्तीय स्थिति का विवरण*' के स्थान पर शब्द '*तुलन-पत्र*' और शब्द '*व्यापक आय*' के स्थान पर शब्द '*लाभ-हानि विवरण*' का प्रयोग किया गया है। इस तरह रिपोर्टिंग अवधि के बाद घटनाओं के प्रयोजन के लिए वित्तीय विवरणों के संदर्भ में शब्द 'वित्तीय विवरणों को जारी करने के लिए

प्राधिकृत' के स्थान पर शब्द 'वित्तीय विवरणों को जारी करने के लिए अनुमोदित' का प्रयोग किया गया है ।