

استاندارد حسابداری شماره ۱۹
ترکیبهای تجاری
(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

استاندارد حسابداری شماره ۱۹
ترکیبهای تجاری
(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

فهرست مندرجات

شماره بند	
(۵) -	• پیشگفتار
(۱)	• استاندارد حسابداری شماره ۱۹ " ترکیبهای تجاری"
۱	• هدف
۲ - ۸	• دامنه کاربرد
۹	• تعاریف
۱۰ - ۱۱	• روش حسابداری
۱۲ - ۵۳	• کاربرد روش خرید
۱۲ - ۱۷	- تشخیص واحد تحصیلکننده
۱۸ - ۲۴	- بهای تمام شده ترکیب تجاری
۲۳ - ۲۴	تعدیل بهای تمام شده ترکیب براساس رویدادهای آتی
۲۵ - ۵۳	- تخصیص بهای تمام شده ترکیب تجاری
۳۰ - ۳۳	داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیلشده
۳۴	تعیین ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص
۳۵ - ۴۹	سرقفلی
۳۵ - ۳۷	شناسایی
۳۸ - ۴۸	استهلاک
۴۹	قابلیت بازیافت مبلغ دفتری - زیانهای کاهش ارزش
۵۰ - ۵۱	مآزاد سهم واحد تحصیلکننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیلشده نسبت به بهای تمام شده
۵۲ - ۵۳	خرید مرحله ای سهام
۵۴ - ۶۰	• افشا

- تاریخ اجرا ۶۱
- مطابقت با استانداردهای بین‌المللی ۶۲
- حسابداری
- پیوست : مبانی نتیجه‌گیری

استاندارد حسابداری شماره ۱۹
ترکیبهای تجاری
(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

پیشگفتار

(۱) استاندارد حسابداری شماره ۱۹ با عنوان ترکیبهای تجاری که در تیرماه ۱۳۸۵ توسط مجمع عمومی سازمان حسابرسی تصویب شده است، جایگزین استاندارد حسابداری شماره ۱۹

قبلی میشود و الزامات آن در مورد صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱/۱/۱۳۸۵ و بعد از آن شروع میشود لازم الاجراست.

دلایل تجدیدنظر در استاندارد (۲) این تجدیدنظر با هدف هماهنگی بیشتر با استانداردهای بینالمللی حسابداری و بهبود استاندارد قبلی، انجام شده است.

تغییرات اصلی (۳) طبق استاندارد قبلی واحدهای تجاری برای انجام ترکیبهای تجاری مجاز به استفاده از دو روش خرید و اتحاد منافع بودند. در استاندارد جدید روش اتحاد منافع حذف شده است.

(۴) در استاندارد تجدیدنظر شده، سهم اقلیت براساس ارزش منصفانه خالص داراییهای قابل تشخیص واحد تجاری فرعی محاسبه میشود. در استاندارد قبلی، سهم اقلیت براساس مبلغ دفتری محاسبه میشد.

(۵) مازاد سهم واحد تحصیلکننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده نسبت به بهای تمام شده، بین داراییهای غیرپولی قابل تشخیص به نسبت ارزش منصفانه آنها تسهیم میشود و به عنوان درآمد شناسایی نميگردد. بدین ترتیب سرقفلی منفی و نحوه حسابداری آن در این استاندارد حذف شده است.

استاندارد حسابداری شماره ۱۹
ترکیبهای تجاری
(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

این استاندارد باید باتوجه به
"مقدمه ای بر استانداردهای حسابداری"
مطالعه و بکار گرفته شود.

هدف

۱. هدف این استاندارد، تعیین الزامات مربوط به گزارشگری مالی ترکیبهای تجاری است. طبق این استاندارد کلیه ترکیبهای تجاری باید با استفاده از روش خرید به حساب گرفته شود. بنابراین واحد تحصیلکننده، داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده را به ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل شناسایی میکند. افزون بر این، سرقفلی نیز شناسایی و مستهلک می‌گردد و درمورد آن آزمون کاهش ارزش نیز صورت می‌گیرد.

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید برای حسابداری ترکیبهای تجاری بجز موارد مطرح شده در بند ۳، بکار گرفته شود.

۳. این استاندارد در موارد زیر کاربرد ندارد :

الف. ترکیبهای تجاری که در آن واحدها یا فعالیتهای تجاری جداگانه برای ایجاد یک مشارکت خاص جمع شوند، و

ب. ترکیبهای تجاری واحدها یا فعالیتهای تجاری تحت کنترل مشترک.

۴. ترکیب تجاری، اجتماع واحدها یا فعالیتهای تجاری جداگانه در قالب یک شخصیت گزارشگری است. تقریباً در تمام ترکیبها یک واحد تجاری به عنوان تحصیلکننده، کنترل یک یا چند واحد تجاری تحصیلشده را بدست می‌آورد. اگر واحد تجاری، کنترل یک یا چند واحد دیگر را بدست آورد که فعالیت تجاری نباشد، اجتماع آن واحدها، یک ترکیب تجاری تلقی نمی‌شود. زمانی که واحد تجاری، گروهی از داراییها یا خالص داراییهایی را تحصیل نماید که یک فعالیت تجاری را تشکیل نمی‌دهند،

بهای تمام شده آن باید بین داراییها و بدهیهای جداگانه قابل تشخیص در گروه، بر مبنای ارزشهای منصفانه آنها در تاریخ تحصیل، تسهیم شود.

۵. ترکیب تجاری ممکن است به دلایل قانونی، مالیاتی یا سایر دلایل، به شیوه‌های گوناگونی صورت پذیرد. ترکیب می‌تواند به صورت خرید حقوق مالکانه (سهام یا سهم‌الشرکه) یا کل یا بخشی از خالص داراییهای یک واحد تجاری توسط واحد دیگر، در ازای صدور سهام، پرداخت وجه نقد یا واگذاری سایر داراییها انجام شود. ترکیب می‌تواند به صورت معامله‌ای بین سهامداران واحدهای ترکیب‌شونده یا بین یک واحد تجاری و سهامداران واحد تجاری دیگر باشد. ترکیب تجاری ممکن است متضمن ایجاد یک واحد جدید برای کنترل واحدهای ترکیب‌شونده، انتقال خالص داراییهای یک یا چند واحد ترکیب‌شونده به واحد تجاری دیگر یا انحلال یک یا چند واحد ترکیب‌شونده باشد. در مواردی که محتوای معامله با تعریف ترکیب تجاری در این استاندارد منطبق باشد، الزامات حسابداری و افشای اطلاعات مندرج در این استاندارد بدون توجه به نحوه ترکیب رعایت می‌شود.

۶. ترکیب تجاری ممکن است به رابطه اصلی و فرعی منجر شود که در آن، تحصیل‌کننده، " واحد تجاری اصلی" و تحصیل‌شده، " واحد تجاری فرعی" نامیده می‌شود. در این موارد، واحد تحصیل‌کننده باید الزامات این استاندارد را در صورتهای مالی تلفیقی خود بکار گیرد و سرمایه‌گذاری را در صورتهای مالی جداگانه خود، بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی منعکس کند.

۷. در مواردی که ترکیب تجاری در نتیجه خرید خالص داراییهای واحد دیگر، شامل سرقتی (نه از طریق خرید سهام واحد تجاری دیگر) صورت پذیرد، رابطه اصلی و فرعی به وجود نمی‌آید. در این صورت، واحد

تحصیلکننده، الزامات این استاندارد را برای تهیه صورتهای مالی واحد سرمایه‌گذار بکار می‌گیرد.

۸. این استاندارد جز در شرایط توصیف‌شده در بند ۷، به صورتهای مالی واحد سرمایه‌گذار مربوط نمی‌شود.

تعاریف

۹. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است :

- ارزش منصفانه : مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور، با یکدیگر مبادله کنند .
- تاریخ تحویل : تاریخی است که در آن، کنترل خالص داراییها و عملیات واحد تحصیل‌شده به طور مؤثر به واحد تحصیل‌کننده انتقال می‌یابد.
- ترکیب تجاری : مجموع واحدها یا فعالیت‌های تجاری جداگانه در قالب یک شخصیت اقتصادی است که بر اثر کسب کنترل خالص داراییها و عملیات واحد دیگر پدید می‌آید.
- داراییهای پولی : وجه نقد و داراییهایی که قرار است به مبلغ ثابت یا قابل‌تعیینی از وجه نقد دریافت شود .
- سهم اقلیت : آن بخش از سود و زیان و خالص داراییهای یک واحد تجاری فرعی، با در نظر گرفتن تعدیلات تلفیقی، که قابل‌انتساب به سهامی است که به طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق واحدهای تجاری فرعی دیگر، به واحد تجاری اصلی تعلق ندارد .
- فعالیت تجاری : مجموعه‌ای یکپارچه از فعالیتها و داراییهایی است که برای دستیابی به اهداف زیر اداره می‌شوند:
 - الف. کسب بازدهی برای سرمایه‌گذاران، یا
 - ب. کسب منافع اقتصادی از طریق کاهش هزینه‌ها یا سایر راهها بصورت مستقیم و به‌تناسب برای شرکای آن.
- کنترل : توانایی راهبردی سیاست‌های مالی و عملیاتی یک واحد یا فعالیت تجاری به منظور کسب منافع اقتصادی از آن .
- واحد تجاری اصلی : یک واحد تجاری که دارای یک یا چند واحد تجاری فرعی است.
- واحد تجاری فرعی : یک واحد تجاری که تحت کنترل واحد تجاری دیگری (واحد تجاری اصلی) است .

روش حسابداری

۱۰. حسابداری ترکیبهای تجاری باید با استفاده از روش خرید، انجام شود.

۱۱. استفاده از روش خرید سبب می‌شود تحصیل یک واحد یا فعالیت تجاری همانند تحصیل یک دارایی به حساب گرفته شود. روش حسابداری مزبور به این دلیل مناسب است که تحصیل معامله‌ای است که از طریق آن، کنترل خالص داراییها و عملیات یک واحد تجاری دیگر در ازای انتقال داراییها، تقبل بدهی یا صدور سهام، به دست می‌آید. مبنای ثبت تحصیل در روش خرید، بهای تمام شده است و بهای تمام شده نیز براساس معامله زیر بنای تحصیل، تعیین می‌شود.

کاربرد روش خرید

تشخیص واحد تحصیل‌کننده

۱۲. در کلیه ترکیبهای تجاری باید واحد تحصیل‌کننده مشخص شود. واحد تحصیل‌کننده، واحد تجاری درحال ترکیبی است که کنترل سایر واحدها یا فعالیتهای تجاری درحال ترکیب را به دست می‌آورد.

۱۳. از آنجا که روش خرید به ترکیب تجاری از دید واحد تحصیل‌کننده نگاه می‌کند، فرض براین است که می‌توان یک طرف معامله را به عنوان واحد تحصیل‌کننده مشخص کرد.

۱۴. کنترل عبارت از توانایی راهبری سیاستهای مالی و عملیاتی یک واحد یا یک فعالیت تجاری برای کسب منافع از محل آن است. فرض براین است که اگر یک واحد تجاری درحال ترکیب، مالکیت بیش از نصف سهام با حق رأی واحد دیگر را تحصیل کند، کنترل آن واحد را بدست می‌آورد، مگر در موارد استثنایی که به روشنی مشخص شود چنین مالکیتی، کنترل را به وجود نمی‌آورد. هرگاه یکی از واحدهای درحال ترکیب مالکیت بیش از نیمی از سهام با حق رأی واحد دیگر را تحصیل نکرده باشد، در صورت وجود یکی از شرایط زیر، به عنوان واحد تحصیل‌کننده محسوب می‌شود:

الف. تسلط بر بیش از نصف حق رأی واحد دیگر از طریق توافق با سایر صاحبان سهام،

ب. توانایی راهبری سیاستهای مالی و عملیاتی واحد دیگر از طریق قانون یا توافق، یا

ج. توانایی نصب و عزل اکثریت اعضای هیئت مدیره یا سایر ارکان اداره‌کننده مشابه واحد دیگر، در مواردی که کنترل واحد تجاری در اختیار ارکان مزبور است.

۱۵. اگرچه تشخیص واحد تحصیل‌کننده، گاه دشوار است، اما معمولاً نشانه‌هایی از آن، مانند موارد زیر، وجود دارد:

الف. ارزش منصفانه یک واحد در حال ترکیب به مراتب بیش از ارزش منصفانه واحد دیگر است. در این موارد احتمالاً واحد تجاری بزرگتر، واحد تحصیل‌کننده است.

ب. ترکیب واحدها، از طریق تحصیل سهام دارای حق رأی در ازای وجه نقد یا سایر داراییها صورت پذیرد. در این صورت احتمالاً واحد تجاری پرداخت‌کننده وجه نقد یا سایر داراییها، واحد تحصیل‌کننده است.

ج. ترکیب واحدها سبب شود که مدیریت یک واحد تجاری بتواند اعضای مدیریت واحد ترکیبی را انتخاب کند. در این موارد احتمالاً واحد مسلط، واحد تحصیل‌کننده است.

۱۶. زمانی که واحد تجاری جدیدی ایجاد شود تا با انتشار سهام، ترکیب تجاری را اجرا کند، یکی از واحدهای تجاری در حال ترکیب که قبل از ترکیب وجود داشته است بر مبنای شواهد موجود به‌عنوان واحد تحصیل‌کننده مشخص می‌شود.

۱۷. در صورتی که ترکیب تجاری بیش از دو واحد تجاری در حال ترکیب را دربر گیرد، یکی از این واحدها که قبل از ترکیب وجود داشته است، بر مبنای شواهد موجود باید به‌عنوان واحد تحصیل‌کننده شناسایی گردد. در چنین مواردی برای تعیین واحد تحصیل‌کننده، ملاحظات نظیر این‌که کدام ترکیب را آغاز کرده است و یا داراییها یا درآمدهای کدام یک از این واحدها

به میزان با اهمیتی بیشتر از سایرین است، در نظر گرفته می‌شود.

بهای تمام شده ترکیب تجاری
۱۸. ترکیب تجاری باید به بهای تمام شده منعکس شود.

۱۹. بهای تمام شده ترکیب تجاری عبارت است از وجه نقد و معادل وجه نقد پرداختی و ارزش منصفانه سایر مابهازای خرید و واگذار شده در تاریخ تحصیل توسط واحد تحصیل‌کننده به اضافه هر گونه مخارج تبعی مستقیم ترکیب. در مواردی که ترکیب تجاری شامل بیش از یک معامله است، بهای تمام شده ترکیب تجاری معادل جمع بهای تمام شده کلیه معاملات است. در مواردی که ترکیب تجاری نتیجه بیش از یک معامله است، تمایز تاریخ تحصیل از تاریخ معاملات، مهم است. گرچه حسابداری ترکیب تجاری از تاریخ تحصیل شروع می‌شود، اما از بهای تمام شده و ارزش منصفانه در تاریخ هر یک از معاملات استفاده می‌شود.

۲۰. داراییهای پولی و واگذار شده و بدهیهای تقبل شده در ازای تحصیل، به ارزش منصفانه در تاریخ معامله، اندازه‌گیری می‌شود. در مواردی که تسویه مابهازای خرید به تعویق می‌افتد، بهای تمام شده ترکیب برابر ارزش فعلی بدهی و نه ارزش اسمی آن است.

۲۱. ارزش منصفانه اوراق بهادار صادره توسط واحد تجاری تحصیل‌کننده، معادل قیمت آن در بازار اوراق بهادار در تاریخ معامله است مشروط بر این که نوسانات شدید یا محدودیتهای بازار باعث نشود که قیمت بازار، شاخصی غیرقابل اعتماد شود. چنانچه قیمت بازار در یک تاریخ مخصوص، شاخص قابل اعتمادی نباشد، تغییرات قیمت بازار طی یک دوره معقول پیش و پس از تاریخ اعلام شرایط تحصیل باید ملاک قرار گیرد. در مواردی که بازار، غیرقابل اعتماد است یا هیچ مظهری وجود ندارد، ارزش منصفانه اوراق بهادار مزبور از طریق محاسبه سهم حقوق نسبی متعلق به این اوراق از ارزش منصفانه واحد تحصیل‌کننده یا واحد تحصیل شده، هر کدام که آشکارتر قابل اندازه‌گیری

است، برآورد می‌شود. برای تعیین ارزش منصفانه اوراق بهادار صادره می‌توان از ارزیابی کارشناس مستقل نیز استفاده کرد.

۲۲. واحد تحصیل‌کننده ممکن است علاوه بر مابه‌ازای خرید، متحمل مخارجی شود که مستقیماً به ترکیب مربوط باشد. این مخارج شامل مخارج ثبت و انتشار اوراق بهادار و حق‌الزحمه‌های پرداختی به حسابداران حرفه‌ای، مشاورین حقوقی، ارزیابان (مستقل) و سایر مشاوران در ارتباط با ترکیب است. مخارج اداری و عمومی شامل مخارج دایره تحصیل و سایر مخارجی که نتوان مستقیماً به تحصیل مورد نظر ربط داد، جزء بهای تمام‌شده ترکیب نیست و باید به محض وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود. مخارج اخذ تسهیلات مالی و انتشار اوراق مشارکت یا سهام جزئی از رویداد تأمین مالی است و در بهای تمام شده ترکیب تجاری منظور نمی‌شود.

تعدیل بهای تمام شده ترکیب براساس رویدادهای آتی

۲۳. چنانچه طبق موافقتنامه ترکیب تجاری، تعدیل بهای تمام شده ترکیب مشروط به وقوع رویدادهای آتی باشد، واحد تحصیل‌کننده باید مبلغ تعدیل را در تاریخ تحصیل در بهای تمام شده ترکیب منظور کند، به شرطی که وقوع رویداد آتی محتمل و اثر آن به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

۲۴. در برخی موافقتنامه‌های ترکیب تجاری، امکان تعدیل بهای تمام شده ترکیب در صورت وقوع یک یا چند رویداد آتی، پیش‌بینی می‌شود. این تعدیل ممکن است منوط به حفظ یا دستیابی به سطح مشخصی از درآمد در دوره‌های آتی یا حفظ قیمت سهام منتشر شده باشد. در حسابداری اولیه ترکیب، معمولاً مبلغ هرگونه تعدیل را حتی با وجود عدم اطمینان می‌توان بدون خدشه بر قابلیت اتکای اطلاعات برآورد کرد. چنانچه رویداد آتی مربوط رخ ندهد یا تجدیدنظر در برآوردها ضرورت یابد، بهای تمام شده ترکیب تجاری تعدیل می‌شود. چنانچه وقوع رویداد آتی محتمل نباشد و یا اینکه اثر آن به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری نباشد، اینگونه تعدیلات در بهای تمام شده ترکیب منظور نمی‌شود.

تخصیص بهای تمام شده ترکیب تجاری
۲۵. واحد تحصیلکننده باید در تاریخ تحصیل، بهای تمام شده ترکیب تجاری را براساس ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده (در مورد داراییهای نگهداری شده برای فروش پس از کسر مخارج فروش) که معیارهای شناخت مطرح شده در بند ۲۶ را احراز می‌کنند، تخصیص دهد. هرگونه مابه‌التفاوت بین بهای تمام شده ترکیب تجاری و سهم واحد تحصیلکننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص، باید مطابق بندهای ۳۵ تا ۳۷، ۵۰ و ۵۱ به حساب گرفته شود.

۲۶. واحد تحصیلکننده باید داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیلشده را در صورت احراز معیارهای زیر در تاریخ تحصیل به صورت جداگانه شناسایی کند:

الف. در مورد داراییها، ورود منافع اقتصادی آتی مرتبط با دارایی به درون واحد تحصیلکننده، محتمل باشد و ارزش منصفانه آن را بتوان به‌گونه‌ای اتکا پذیر اندازه‌گیری کرد.

ب. در مورد بدهیها، خروج منافع اقتصادی لازم برای تسویه تعهدات، از واحد تجاری محتمل باشد و ارزش منصفانه آن را بتوان به‌گونه‌ای اتکا پذیر اندازه‌گیری کرد.

۲۷. صورت سود و زیان واحد تحصیلکننده، دربرگیرنده سودها و زیانهای واحد تحصیل شده پس از تاریخ تحصیل، مشتمل بر درآمدها و هزینه‌های واحد تحصیل شده بر مبنای بهای تمام شده ترکیب برای واحد تحصیلکننده خواهد بود. برای مثال در صورت سود و زیان واحد تحصیلکننده، هزینه استهلاک داراییهای استهلاک‌پذیر واحد تحصیل شده پس از تاریخ تحصیل، بر مبنای ارزش منصفانه آن داراییها در تاریخ تحصیل، یعنی بهای تمام شده آنها برای واحد تحصیلکننده اندازه‌گیری می‌شود.

۲۸. کاربرد روش خرید از تاریخ تحصیل (یعنی تاریخی که واحد تحصیلکننده در آن، کنترل واحد تحصیل شده را به‌گونه‌ای مؤثر بدست می‌آورد) شروع می‌شود. از آنجایی که کنترل، توانایی راهبري سیاستهای مالی و عملیاتی واحد یا فعالیت تجاری به‌منظور کسب منافع از آن است، ضرورتی ندارد که قبل از کسب کنترل توسط واحد تحصیلکننده، معامله از لحاظ قانونی قطعیت یافته یا نهایی شده باشد. در ارزیابی اینکه واحد تحصیلکننده چه زمانی، کنترل را به‌دست آورده است

کلیه حقایق و شواهد پیرامون ترکیب تجاری، مدنظر قرار خواهد گرفت.

۲۹. از آنجا که واحد تحصیلکننده، داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده را (که حائز معیارهای مطرح شده در بند ۲۶ است) در تاریخ تحصیل به ارزش منصفانه شناسایی میکند، سهم اقلیت در واحد تحصیل شده براساس خالص ارزش منصفانه آن اقلام اندازه گیری میشود.

داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده

۳۰. طبق بند ۲۵، واحد تحصیلکننده به عنوان بخشی از تخصیص بهای تمام شده ترکیب، هر یک از داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده را که در تاریخ تحصیل موجود میباشد به شرط احراز معیارهای شناخت مطرح شده در بند ۲۶ شناسایی میکند.

بنابراین :

الف. واحد تحصیلکننده به عنوان بخشی از تخصیص بهای تمام شده ترکیب، باید بدهیهای مربوط به توقف یا کاهش فعالیتها و واحد تحصیل شده را تنها زمانی شناسایی نماید که واحد تحصیل شده در تاریخ تحصیل طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی برای تجدید ساختار بدهی شناسایی کرده باشد، و

ب. واحد تحصیلکننده در تخصیص بهای تمام شده ترکیب، نباید بدهیهای مربوط به زیانهای آتی یا سایر مخارجی را شناسایی کند که انتظار می رود در نتیجه ترکیب تجاری واقع شود.

۳۱. بعضی از تعهدات قراردادی واحد تحصیل شده مانند پرداخت خسارت به کارکنان یا عرضه کنندگان مواد اولیه ممکن است مشروط به انجام ترکیب باشد. بنابراین، در زمان ترکیب تجاری، واحد تحصیلکننده اینگونه تعهدات را در صورت احراز معیارهای شناخت

بدهی به عنوان بخشی از تخصیص بهای تمام شده ترکیب شناسایی می‌کند.

۳۲. در مواردی که طرح تجدید ساختار واحد تحصیل شده، مشروط به انجام ترکیب تجاری باشد، این طرح، قبل از ترکیب تجاری یک تعهد موجود برای واحد تحصیل شده نیست. بنابراین، واحد تحصیلکننده بابت اینگونه طرحها، به عنوان بخشی از تخصیص بهای تمام شده ترکیب، بدهی شناسایی نمی‌کند.

۳۳. داراییها و بدهیهای قابل تشخیصی که طبق بند ۲۵ شناسایی می‌شود، ممکن است داراییها و بدهیهای را شامل شود که قبلاً به دلیل عدم احراز معیارهای شناخت در صورتهای مالی واحد تحصیل شده، شناسایی نشده است.

تعیین ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص

۳۴. رهنمودهای کلی برای تعیین ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص تحصیل شده به شرح زیر است:

الف. اوراق بهادار سریع‌ال معامله به ارزش بازار.
ب. سایر اوراق بهادار به ارزشهای برآوردی، با توجه به ویژگیهایی مانند نسبت قیمت به عایدی هر سهم، بازده نقدی و نرخ رشد مورد انتظار اوراق بهادار واحدهای تجاری مشابه.

ج. مطالبات به ارزش فعلی مبالغ قابل دریافت، با توجه به نرخهای تنزیل مناسب (نرخ بازده سرمایه‌گذاری کم‌ریسک مانند اوراق مشارکت دولتی) پس از کسر ذخیره لازم بابت احتمال لاوصول شدن آنها و هزینه‌های وصول مطالبات. در مواردی که ارزش فعلی مطالبات کوتاه مدت با مبالغ اسمی آن تفاوت با اهمیتی ندارد، استفاده از ارزش فعلی ضروری نیست.

د. موجودیهای مواد و کالا:

۱. کالای ساخته شده و کالای خریداری شده برای فروش به قیمت فروش پس از کسر مخارج لازم برای فروش آنها و همچنین سودی معقول براساس سود فروش کالاهای مشابه بابت جبران مساعی واحد تحصیلکننده در ارتباط با فروش آنها.

۲. کالای در جریان ساخت به قیمت فروش کالای ساخته شده پس از کسر مخارج تکمیل، مخارج لازم برای فروش آنها و همچنین سودی معقول براساس سود فروش کالای ساخته شده مشابه بابت جبران مساعی واحد تحصیلکننده در ارتباط با تکمیل و فروش آنها.

۳. مواد اولیه به بهای جایگزینی.

ه. زمین و ساختمان براساس ارزش بازار.

و. ماشینآلات و تجهیزات به ارزش بازار که معمولاً از طریق ارزیابی تعیین میشود. چنانچه به دلیل ماهیت تخصصی ماشینآلات و تجهیزات و نیز این امر که اقلام مذکور عمدتاً به صورت بخشی از یک واحد تجاری فعال و نه به صورت جداگانه فروخته میشود، شواهدی درخصوص ارزش بازار آنها وجود نداشته باشد آن اقلام به بهای جایگزینی مستهلكشده ارزیابی میشود.

ز. داراییهای نامشهود به ارزش منصفانه که:

۱. بر مبنای قیمتهای بازار فعال تعیین میشود، یا

۲. در صورت نبود بازار فعال، بر مبنای قیمتتها در معاملات حقیقی بین طرفین مایل و آگاه بر مبنای مناسبترین اطلاعات در دسترس تعیین میشود.

ح. حسابها و اسناد پرداختی به ارزش فعلی مبالغ پرداختی که با استفاده از نرخ سود تنزیل مناسب (نرخ بازده سرمایه‌گذاری کم‌ریسک مانند اوراق مشارکت دولتی)، محاسبه شده است. اما در مواردی که ارزش فعلی بدهیهای کوتاه مدت با مبالغ اسمی آن تفاوت با اهمیتی ندارد، استفاده از ارزش فعلی ضروری نیست.

ط. سایر بدهیهای قابل تشخیص (شامل بدهی ناشی از قراردادهای زیان‌آور)، به ارزش فعلی مبالغ پرداختی که با نرخ سود تضمین‌شده مناسب، محاسبه شده است.

سرقفلی
شناسایی

۳۵. هر گونه مازاد بهای تمام شده ترکیب تجاری نسبت به سهم واحد تحصیلکننده از ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص در تاریخ انجام معامله باید به عنوان یک دارایی با نام سرقفلی شناسایی شود.

۳۶. سرقفلی معرف مبلغی است که واحد تحصیلکننده، برای کسب منافع اقتصادی در آینده، پرداخت می‌کند. منافع اقتصادی آتی می‌تواند از هم افزایی داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده یا از داراییهایی ناشی شود که به تنهایی، قابل شناسایی در صورتهای مالی نیست (اما واحد تحصیلکننده، مایل به پرداخت مبلغی بابت آن برای مقاصد تحصیل است). در رابطه با سهم اقلیت، سرقفلی شناسایی نمی‌شود.

۳۷. پس از شناخت اولیه، سرقفلی باید به بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و زیان کاهش ارزش انباشته منعکس شود.

استهلاک

۳۸. سرقفلی باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن مستهلاک شود. دوره استهلاک باید بیانگر بهترین برآورد از دوره زمانی کسب منافع اقتصادی آتی توسط واحد تجاری باشد. این فرض قابل رد وجود دارد که عمر مفید سرقفلی از تاریخ شناسایی اولیه حداکثر بیست سال است.

۳۹. روش استهلاک باید نشان دهنده الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی سرقفلی باشد. برای مستهلاک کردن سرقفلی باید از روش خط مستقیم استفاده شود مگر این که شواهد متقاعدکننده‌ای دال بر مناسب بودن روش دیگر وجود داشته باشد.

۴۰. استهلاک سرقفلی باید به عنوان هزینه دوره شناسایی شود.

۴۱. سرقفلی با گذشت زمان، نقش خود را در کسب درآمدهای آتی از دست می‌دهد و از ارزش آن کاسته می‌شود، بنابراین مستهلاک و به هزینه منظور کردن آن بر مبنای سیستماتیک و در طول عمر مفید آن، مناسب است.

۴۲. برای برآورد عمر مفید سرقفلی، عوامل متعددی شامل موارد زیر در نظر گرفته می‌شود:

الف ماهیت و عمر قابل پیش‌بینی واحد تحصیل شده،

- ب. ثبات و عمر قابل پیشبینی صنعتی که سرقفلی به آن مربوط است،
- ج. اطلاعات عمومی درباره ویژگیهای سرقفلی در صنایع یا واحدهای مشابه و دوره عمر معمولی واحدهای مشابه،
- د. آثار ناباب شدن محصولات، تغییر در تقاضا و سایر عوامل اقتصادی مؤثر بر واحد تحصیلشده،
- ه. دوره خدمت مورد انتظار کارکنان کلیدی یا گروهی از کارکنان و اینکه آیا مدیران دیگری میتوانند واحد تحصیلشده را به طور مؤثر اداره کنند یا خیر،
- و. میزان مخارج نگهداری یا منابع لازم برای کسب منافع اقتصادی آتی مرتبط با واحد تحصیلشده و تمایل و توان واحد تحصیلکننده برای تامین آن،
- ز. اقدامات مورد انتظار رقبا یا رقبای بالقوه، و
- ح. موارد قانونی، مقرراتی یا قراردادی مؤثر بر عمر مفید.

۴۳. از آنجا که سرقفلی معرف منافع اقتصادی آتی ناشی از هم افزایی مجموعه داراییها یا داراییهایی است که به طور جداگانه قابل شناسایی نمیشود، برآورد عمر مفید آن دشوار است. با طولانی شدن عمر مفید، قابلیت اتکای برآورد آن کاهش مییابد. پیش فرض این استاندارد این است که حداکثر عمر مفید سرقفلی از تاریخ شناسایی اولیه معمولاً بیست سال است.

۴۴. در مواردی نادر ممکن است شواهد متقاعدکننده‌ای نشان دهد عمر مفید سرقفلی بیش از ۲۰ سال است. اگرچه ذکر نمونه برای این مورد مشکل است اما ممکن است سرقفلی به روشنی وابسته به یک دارایی قابل تشخیص یا گروهی از داراییهای قابل تشخیص باشد و انتظار رود در طول عمر مفید دارایی یا گروه داراییهای یادشده منافع آن توسط واحد تحصیلکننده کسب شود. درچنین مواردی فرض حداکثر عمر مفید بیست سال رد می‌شود و واحد تجاری:

الف. سرقتی را طی بهترین برآورد از عمر مفید مستهلك می‌کند،
ب. مبلغ قابل بازیافت سرقتی را حداقل به طور سالانه برای شناسایی زیان کاهش ارزش برآورد می‌کند (به بند ۴۹ مراجعه شود)، و
ج. دلایل رد فرض مذکور و عوامل اصلی مؤثر در تعیین عمر مفید سرقتی را افشا می‌کند.

۴۵. عمر مفید سرقتی همیشه محدود است. عدم اطمینان، رعایت احتیاط در برآورد عمر مفید را توجیه می‌کند اما دلیلی قانع‌کننده برای کاهش نامعقول عمر مفید نیست.

۴۶. در مواردی نادر ممکن است شواهد متقاعدکننده‌ای نشان دهد استفاده از روش استهلاك دیگری به غیر از خط مستقیم برای سرقتی مناسب است، به ویژه اگر استهلاك انباشته طبق آن روش کمتر از استهلاك انباشته طبق روش خط مستقیم باشد. روش استهلاك به‌طور یکنواخت در دوره‌های مختلف اعمال می‌شود مگر این که الگوی منافع اقتصادی مورد انتظار سرقتی تغییر کند.

۴۷. هنگام انجام عملیات حسابداری تحصیل، در شرایطی ممکن است سرقتی، معرف جریان منافع اقتصادی آتی به واحد تحصیل‌کننده نباشد. برای نمونه می‌توان به کاهش جریان وجوه نقد آتی مورد انتظار از دارایی‌های قابل تشخیص تحصیل‌شده نسبت به زمان مذاکره درباره مابه‌ازای تحصیل اشاره کرد. در این موارد، سرقتی تا حد مبلغ قابل بازیافت شناسایی و مابه‌التفاوت به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود.

۴۸. دوره استهلاك و روش استهلاك باید حداقل در پایان هر سال مالی بررسی شود. اگر برآورد جدید عمر مفید سرقتی با برآوردهای قبلی تفاوت قابل ملاحظه‌ای داشته باشد، دوره استهلاك باید متناسب با آن تغییر کند. چنانچه تغییر قابل ملاحظه‌ای در الگوی جریان منافع اقتصادی مورد انتظار سرقتی رخ داده باشد، روش استهلاك باید برای انعکاس الگوی جدید تغییر کند. این تغییرات طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان " گزارش عملکرد مالی"، تغییر در برآورد حسابداری تلقی می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۹
ترکیبهای تجاری
(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

قابلیت بازیافت مبلغ دفتری - زیانهای کاهش ارزش
۴۹. چنانچه رویدادها یا تغییر شرایط حاکی از قابل بازیافت نبودن مبلغ دفتری سرقفلی باشد، واحد تجاری باید مبلغ قابل بازیافت سرقفلی را به منظور شناسایی زیان کاهش ارزش برآورد کند. همچنین در مواردی که عمر مفید سرقفلی بیش از بیست سال برآورد شده است باید مبلغ قابل بازیافت سرقفلی حداقل در پایان هر سال مالی بررسی شود.

مازاد سهم واحد تحصیلکننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیلشده نسبت به بهای تمام شده
۵۰. در صورتی که سهم واحد تحصیلکننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص بیشتر از بهای تمام شده ترکیب باشد، خریدار باید:

الف. تشخیص و اندازهگیری داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیلشده و نیز اندازهگیری بهای تمام شده ترکیب را مورد ارزیابی مجدد قرار دهد، و
ب. هرگونه مازاد باقیمانده پس از ارزیابی مجدد را بطور متناسب از ارزش منصفانه تعیین شده برای داراییهای غیرپولی قابل تشخیص کسر کند.

۵۱. مازاد ایجاد شده بشرح بند ۵۰ میتواند شامل یک یا چند جزء زیر باشد:

الف. اشتباه در اندازهگیری بهای تمام شده ترکیب یا ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیلشده. مخارج احتمالی آتی مربوط به واحد تحصیلشده که در خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیلشده به درستی منعکس نشده است، یکی از دلایل بالقوه چنین اشتباهاتی است.

ب. قدرت چانهزنی در خرید.

خرید مرحله ای سهام

۵۲. ترکیب تجاری ممکن است در چند مرحله صورت گیرد. در این موارد، به منظور تعیین ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیلشده و تعیین مبلغ سرقفلی، هر معامله عمده به طور جداگانه در نظر گرفته میشود. این کار از طریق مقایسه بهای تمام شده سرمایه‌گذاری با سهم واحد تحصیلکننده از ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیلشده در تاریخ هر معامله

عمده، انجام می‌گیرد. این رویه در مورد تحصیل سرمایه‌گذاری بعد از کسب کنترل نیز ادامه می‌یابد.

۵۳. در بعضی موارد ممکن است واحد تجاری، واحدهای را تحصیل کند که قبلاً به عنوان سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته محسوب و حسابداری آن طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته، به روش ارزش ویژه انجام شده است. در این صورت، ارزش منصفانه خالص داراییهای قابل تشخیص واحد سرمایه‌پذیر در تاریخ هر معامله عمده قبلاً برای بکارگیری ارزش ویژه تعیین شده است.

افشا

۵۴. واحد تحصیل‌کننده باید اطلاعاتی را افشا نماید که بر مبنای آن استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند ماهیت و اثر مالی ترکیبهای تجاری انجام شده طی دوره و یا بعد از تاریخ ترازنامه اما قبل از تأیید صورتهای مالی را ارزیابی کنند.

۵۵. برای اجرای الزامات بند ۵۴، واحد تحصیل‌کننده باید اطلاعات زیر را افشا کند :

الف. نام و مشخصات واحدها یا فعالیتهای تجاری ترکیب شده،

ب. تاریخ تحصیل،

ج. درصد سهام دارای حق رأی تحصیل شده،

د. بهای تمام شده ترکیب و شرح مختصری در مورد اجزای آن، شامل هرگونه مخارجی که مستقیماً به ترکیب قابل انتساب است. در مواردی که بخشی از مابه‌ازای ترکیب از طریق صدور سهام تأمین می‌شود، اطلاعات زیر باید افشا شود :

۱. تعداد سهام منتشر شده یا قابل انتشار، و

۲. ارزش منصفانه سهام و مبنای تعیین آن. اگر برای سهام در تاریخ معامله، قیمت بازار وجود نداشته باشد، مفروضات با اهمیت در تعیین ارزش منصفانه آن باید افشا شود. چنانچه برای سهام منتشر شده در تاریخ معامله، قیمت بازار وجود داشته باشد اما به‌عنوان مبنایی

برای تعیین بهای تمام شده ترکیب مورد استفاده قرار نگیرد، این واقعیت باید افشا شود. همچنین دلایل عدم استفاده از قیمت بازار، روش و مفروضات با اهمیت بکار رفته در تعیین ارزش سهام و مبلغ کل تفاوت بین آن ارزش و قیمت بازار سهام، نیز باید افشا شود.

ه. جزئیات مربوط به عملیاتی که واحد تجاری در نتیجه ترکیب، تصمیم به واگذاری آن دارد.

و. مبالغ شناسایی شده برای هر طبقه از داراییها و بدهیهای واحد تحصیل شده در تاریخ تحصیل و مبالغ دفتری هر کدام از آن طبقات براساس استانداردهای حسابداری در تاریخ تحصیل. اگر افشا غیرعملی باشد، این واقعیت به همراه دلایل آن، باید افشا شود.

ز. مبلغ مازاد کسر شده از ارزش منصفانه تعیین شده برای داراییهای قابل تشخیص طبق بند ۵۰ ب.

ح. توصیف عواملی که منجر به ایجاد سرقتی شده است یا توصیف ماهیت مازاد تشریح شده در بند ۵۰ ب.

ط. مبلغ سود یا زیان واحد تحصیل شده از تاریخ تحصیل که در سود و زیان دوره واحد تحصیلکننده منظور شده است. در صورتی که این افشا غیرعملی باشد موضوع همراه با دلایل آن باید افشا شود.

۵۶. در صورتی که هر یک از ترکیبهای تجاری انجام شده در طی دوره به تنهایی با اهمیت نباشد، اطلاعات بند ۵۵، باید به صورت مجموع افشا شود.

۵۷. در اجرای بند ۵۴، واحد تحصیلکننده باید اطلاعات زیر را برای ترکیبهای تجاری انجام شده طی دوره افشا کند، مگر آنکه افشای این اطلاعات امکانپذیر نباشد:

الف. درآمد عملیاتی واحدها و یا فعالیتهای تجاری ترکیب شده از ابتدای دوره مالی جاری.

ب. سود یا زیان خالص واحدها و یا فعالیتهای تجاری ترکیب شده از ابتدای دوره مالی جاری.

اگر افشای این اطلاعات غیرعملی باشد، این موضوع همراه با دلایل آن باید افشا شود.

۵۸. در اجرای بند ۵۴، واحد تحصیلکننده باید اطلاعات الزامی شده طبق بند ۵۵ را برای هرکدام از ترکیبهای تجاری انجام شده بعد از تاریخ ترازنامه اما قبل از تأیید صورتهای مالی افشا نماید. اگر افشای چنین اطلاعاتی امکانپذیر نباشد، این موضوع همراه با دلایل آن افشا می‌شود.

۵۹. واحد تحصیلکننده باید اطلاعاتی را افشا کند که بر مبنای آن استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند تغییرات مبالغ دفتری سرقفلی طی دوره را ارزیابی کنند.

۶۰. در اجرای بند ۵۹، واحد تحصیلکننده باید موارد زیر را افشا کند:

الف. صورت تطبیق مبالغ دفتری سرقفلی در ابتدا و انتهای دوره به‌گونه‌ای که موارد زیر را به تفکیک نشان دهد:

۱. مبلغ ناخالص، استهلاک انباشته و زیانهای کاهش ارزش انباشته در ابتدای دوره،

۲. سرقفلی شناسایی شده طی دوره،

۳. سرقفلی واگذار شده طی دوره،

۴. استهلاک و زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده طی دوره،

۵. تفاوت ناشی از تسعیر ارز طی دوره طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۶ با عنوان تسعیر ارز،

۶. سایر تغییرات مبالغ دفتری طی دوره، و

۷. مبلغ ناخالص، استهلاک انباشته و زیانهای کاهش ارزش انباشته در پایان دوره. افشای اطلاعات مقایسه‌ای در این موارد ضروری نیست.

ب. دوره استهلاک،

استاندارد حسابداری شماره ۱۹
ترکیبهای تجاری
(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

- ج. دلیل انتخاب عمر مفید بیش از ۲۰ سال برای سرقفلی (در صورتی که مورد داشته باشد). در توصیف این دلیل باید عواملی که نقش عمده در تعیین عمر مفید سرقفلی دارد مشخص شود، و
- د. روش استهلاك و دلایل انتخاب آن در مواردی که از روش خط مستقیم استفاده نمی‌شود.

تاریخ اجرا

۶۱. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۵/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۶۲. به استثنای الزامات مربوط به استهلاك سرقفلی (بند ۳۸) و نحوه برخورد با مازاد سهم واحد تحصیل‌کننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده نسبت به بهای تمام شده (بند ۵۰ ب)، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۳ با عنوان ترکیبهای تجاری (ویرایش مارس ۲۰۰۴) نیز رعایت می‌شود.

پیوست
مبانی نتیجه‌گیری

این پیوست بخشی از استاندارد
حسابداری شماره ۱۹ نیست.

- حذف روش اتحاد منافع
۱. در روش اتحاد منافع، داراییها و بدهیهای واحدهای ترکیبی به مبلغ دفتری در تاریخ ترکیب گزارش می‌شود. ارائه اطلاعات به مبلغ دفتری برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی واحدهای ترکیبی مبناي مناسي را برای پیش‌بینی مبلغ، زمان و میزان اطمینان از تحقق جریانهای نقدي آتی فراهم نمی‌آورد.
 ۲. یکی از اهداف صورتهای مالی، فراهم آوردن اطلاعاتی برای ارزیابی وظیفه مباشرت مدیرانی است که منابع واحد تجاری را به کار می‌گیرند. ارائه اطلاعات به مبلغ دفتری براساس روش اتحاد منافع مبناي مناسي برای ارزیابی وظیفه مباشرت مدیران در واحدهای ترکیبی نمی‌باشد.
 ۳. اگر چه مالکیت سهامداران پس از ترکیب تجاری تداوم می‌یابد، اما نوع منافع آنها تغییر کرده است، زیرا آنها پس از ترکیب، مالکان واحد ترکیبی هستند. روش اتحاد منافع این واقعیت را نشان نمی‌دهد و بنابراین فاقد ویژگی مربوط بودن است.
 ۴. در بعضی موارد تشخیص نوع ترکیب و در نتیجه انتخاب روش حسابداری آن، بسیار قضاوتی خواهد بود و باتوجه به تفاوت قابل ملاحظه دو روش خرید و اتحاد منافع، قابلیت مقایسه صورتهای مالی خدشه‌دار می‌شود.
 ۵. باتوجه به دلایل فوق و به منظور هماهنگی بیشتر با استانداردهای بین‌المللی حسابداری روش اتحاد منافع حذف گردید و بنابراین تمام ترکیبهای تجاری با روش خرید شناسایی می‌شود.

محاسبه سرقفلی برای اقلیت

۶. برخی اعضای کمیته براساس " تئوری واحد تجاری" اعتقاد دارند که محاسبه سرقفلی برای اقلیت نیز باید الزامی می‌شود. کمیته به دلایل زیر این پیشنهاد را نپذیرفت:

الف. سرقفلی تفاوت بهای تمام شده سرمایه‌گذاری با ارزش منصفانه خالص داراییهای قابل تشخیص است و در مورد سهم اقلیت، بهای تمام شده واقعی وجود ندارد.

ب. سرقفلی قابل انتساب به اقلیت را نمی‌توان به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد، چون اگر ۱۰۰ درصد سهام یک شرکت تحصیل شود بهای تمام شده آن ممکن است نسبت به تحصیل کمتر از ۱۰۰ درصد سهام متفاوت باشد.

مستهلك کردن سرقفلی

۷. اگرچه سرقفلی براساس استانداردهای بین‌المللی مستهلك نمی‌شود و باید در هر دوره مالی از نظر کاهش ارزش بررسی گردد، اما با توجه به این که آزمون کاهش ارزش در مورد سرقفلی بسیار مشکل است و نیازمند بررسی مکرر ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحدهای تجاری فرعی است، کمیته تصمیم گرفت سرقفلی همانند سابق مستهلك شود.

مازاد سهم واحد تحصیل‌کننده از خالص ارزش منصفانه داراییها

و
بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده نسبت به بهای تمام شده
۸. چنانچه سهم واحد تحصیل‌کننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص بیشتر از بهای تمام شده ترکیب باشد در مرحله اول اندازه‌گیری داراییها و بدهیهای قابل تشخیص و بهای تمام شده ترکیب مجدداً ارزیابی می‌شود. هرگونه مازادی که باقی می‌ماند به نسبت ارزش منصفانه بین داراییهای غیرپولی قابل تشخیص تسهیم می‌شود و به‌عنوان درآمد شناسایی نمی‌گردد. اگرچه در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۳ با عنوان ترکیبهای تجاری،

استاندارد حسابداری شماره ۱۹
ترکیبهای تجاری
(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)
پیوست (ادامه)

- شناسایی درآمد در این گونه موارد مجاز است اما کمیته به دلایل زیر، این روش را نپذیرفت:
- الف. در خریدهای معمول اگر بهای تمام شده کمتر از ارزش منصفانه باشد، درآمد شناسایی نمی‌شود بلکه دارایی به بهای تمام شده شناسایی می‌شود،
- ب. ارزشهای منصفانه بسیاری از داراییها مبتنی بر قضاوت و برآورد است و دقت آن پایین است، و
- ج. شناخت درآمد در زمان تحصیل یک واحد فرعی ممکن است فرصت دستکاری در سود را فراهم سازد.