

استاندارد حسابداری شماره ۱۹
ترکیبهای تجاری
(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)



استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

فهرست مندرجات

شماره بند	
(۱) - (۵)	پیشگفتار ■
	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 تحصیل کننده
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 تحصیل شده
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
	مازاد سهم واحد تحصیل کننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای
۵۰ - ۵۱	قابل تشخیص واحد تحصیل شده نسبت به بهای تمام شده
۵۲ - ۵۳	خرید مرحله‌ای سهام
۵۴ - ۶۰	افشا ●
۶۱	تاریخ اجرا ●
۶۲	مطابقت با استانداردهای بین‌المللی 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 می شود و الزامات آن در مورد صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۵/۱/۱ و بعد از آن شروع می شود لازم الاجراست.

دلایل تجدیدنظر در استاندارد

(۲) این تجدیدنظر با هدف هماهنگی بیشتر با استانداردهای بین المللی 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 می شود. در استاندارد قبلی، سهم اقلیت براساس مبلغ دفتری محاسبه می شد.

(۵) مزاد سهم واحد تحصیل کننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده نسبت به بهای تمام شده، بین داراییهای غیر پولی قابل تشخیص به نسبت ارزش منصفانه آنها تسهیم می شود و به عنوان درآمد شنا سایی نمی گردد. بدین ترتیب سرقلی منفی و نحوه حسابداری آن در این استاندارد حذف شده است.

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

این استاندارد باید با توجه به "مقدمه‌ای 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 به‌عنوان تحصیل‌کننده، کنترل یک یا چند واحد تجاری تحصیل شده را بدست می‌آورد. اگر واحد تجاری، کنترل یک یا چند واحد دیگر را بدست آورد که فعالیت تجاری نباشد، اجتماع آن واحدها، یک ترکیب

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

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، براساس استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی منعکس کند.

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

۷. در مواردی که ترکیب تجاری در نتیجه خرید خالص داراییهای واحد دیگر، شامل سرقفلی (نه از طریق خرید سهام واحد تجاری دیگر) صورت پذیرد، رابطه اصلی و فرعی به وجود نمی آید. در این صورت، واحد تحصیل کننده، الزامات این استاندارد را برای تهیه صورتهای مالی واحد سرمایه گذار بکار می گیرد.

۸. این استاندارد جز در شرایط توصیف شده در بند ۷، به صورتهای مالی واحد سرمایه گذار مربوط نمی شود.

تعاریف

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

- ارزش منصفانه : مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده ای مطلع و مایل می توانند در معامله ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور، با یکدیگر مبادله کنند .
- تاریخ تحصیل : تاریخی است که در آن، کنترل خالص داراییها و عملیات واحد تحصیل شده به طور مؤثر به واحد تحصیل کننده انتقال می یابد.
- ترکیب تجاری : تجمیع واحدها یا فعالیتهای تجاری جداگانه در قالب یک شخصیت اقتصادی است که برائز کسب کنترل خالص داراییها و عملیات واحد دیگر پدید می آید.
- داراییهای پولی : وجه نقد و داراییهایی که قرار است به مبلغ ثابت یا قابل تعیینی 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 قابل انتساب به سهامی است که به طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق واحدهای تجاری فرعی دیگر، به واحد تجاری اصلی تعلق ندارد .
- فعالیت تجاری : مجموعه ای یکپارچه از فعالیتها و داراییهایی است که برای دستیابی به اهداف زیر اداره می شوند:

الف . کسب بازدهی برای سرمایه گذاران، یا

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

ب. کسب منافع اقتصادی از طریق کاهش هزینه‌ها یا سایر راهها بصورت مستقیم و به تناسب 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 تحصیل کننده

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

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

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

۱۴. کنترل عبارت از توانایی راهبری سیاستهای مالی و عملیاتی یک واحد یا یک فعالیت تجاری برای کسب منافع از محل آن است. فرض بر این است که اگر یک واحد تجاری در حال 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 در حال 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.

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

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 به عنوان واحد تحصیل کننده مشخص می شود.

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 به عنوان واحد تحصیل کننده شناسایی گردد. در چنین مواردی برای تعیین واحد تحصیل کننده، ملاحظاتی نظیر این که 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 می شود.

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 مابه‌ازاهای خرید و واگذار شده در تاریخ تحصیل توسط واحد تحصیل کننده 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 می شود، اما از بهای تمام شده و ارزش منصفانه در تاریخ هر یک از معاملات استفاده می شود.

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

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

۲۱. ارزش منصفانه اوراق بهادار صادره توسط واحد تجاری تحصیل کننده، 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 بخصوص، 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 مظنه‌ای وجود ندارد، ارزش منصفانه اوراق بهادار مزبور از طریق محاسبه سهم حقوق نسبی متعلق به این اوراق از ارزش منصفانه واحد تحصیل کننده 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 تحصیل کننده 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 تمام شده 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 تحصیل کننده 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.

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

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 داراییهایی که طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده"، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است براساس خالص ارزش 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 (خالص ارزش فروش در مورد داراییهای طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش) 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 تحصیل شده را در صورت احراز معیارهای زیر در تاریخ تحصیل به‌صورت 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 اتکاپذیر 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 اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

۲۷. صورت سود و زیان واحد تحصیل کننده، 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 تحصیل کننده خواهد بود. برای مثال در صورت سود و زیان واحد تحصیل کننده، هزینه استهلاک داراییهای استهلاک پذیر واحد تحصیل شده پس از تاریخ تحصیل، بر مبنای ارزش منصفانه آن داراییها در تاریخ تحصیل، یعنی بهای تمام شده آنها برای واحد تحصیل کننده اندازه گیری می شود.

۲۸. کاربرد روش خرید از تاریخ تحصیل (یعنی تاریخی که واحد تحصیل کننده در آن، کنترل واحد تحصیل شده را به گونه ای مؤثر بدست می آورد) شروع می شود. از آنجایی که کنترل، توانایی راهبری سیاستهای مالی و عملیاتی واحد یا فعالیت تجاری به منظور کسب منافع از آن است، ضرورتی ندارد که قبل از کسب کنترل توسط واحد تحصیل کننده، معامله از لحاظ قانونی قطعیت یافته یا نهایی شده باشد. در ارزیابی اینکه واحد تحصیل کننده چه زمانی، کنترل را به دست آورده است کلیه حقایق و شواهد پیرامون ترکیب تجاری، مدنظر قرار خواهد گرفت.

۲۹. از آنجا که واحد تحصیل کننده، 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 می کند، سهم اقلیت در واحد تحصیل شده بر اساس خالص ارزش منصفانه آن اقلام اندازه گیری می شود.

داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده

۳۰. طبق بند ۲۵، واحد تحصیل کننده به عنوان بخشی از تخصیص بهای تمام شده ترکیب، هریک از داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده را که در تاریخ تحصیل موجود می باشد به شرط احراز معیارهای شناخت مطرح شده در بند ۲۶ شناسایی می کند.

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

بنابراین :

الف . واحد تحصیل کننده 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 تحصیل کننده 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 تحصیل کننده این گونه تعهدات را در صورت احراز معیارهای شناخت بدهی به عنوان بخشی از تخصیص بهای تمام شده ترکیب شناسایی می کند.

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 تحصیل کننده بابت این گونه طرحها، به عنوان بخشی از تخصیص بهای تمام شده ترکیب، بدهی شناسایی نمی کند.

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

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

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 سریع المعامله 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 تحصیل کننده 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 تحصیل کننده در ارتباط با تکمیل و فروش آنها.

۳. مواد اولیه به بهای جایگزینی.

ه. زمین و ساختمان براساس ارزش بازار.

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

و . ماشین آلات و تجهیزات به ارزش بازار که معمولاً از طریق ارزیابی تعیین می‌شود. چنانچه به دلیل ماهیت تخصصی ماشین آلات 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 مستهلک شده 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 قیمت‌ها 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 پرداختنی 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 پرداختنی که با نرخ سود تضمین شده مناسبی، محاسبه شده است.

سرقفلی

شناسایی

۳۵ . هر گونه مازاد بهای تمام‌شده 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 هم‌افزایی داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده یا از داراییهای ناشی شود که به تنهایی، قابل شناسایی در صورتهای مالی

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

نیست (اما واحد تحصیل کننده، مایل به پرداخت مبلغی بابت آن برای مقاصد تحصیل است). در رابطه با سهم اقلیت، سرقفی شناسایی نمی شود.

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

استهلاک

۳۸. سرقفی باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن مستهلک شود. دوره استهلاک باید بیانگر بهترین برآورد از دوره زمانی که سبب منافع اقتصادی آتی تو سط واحد تجاری با شد. این فرض قابل رد وجود دارد که عمر مفید سرقفی از تاریخ شناسایی اولیه حداکثر بیست سال است.

۳۹. روش استهلاک باید نشان دهنده الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی سرقفی باشد. برای مستهلک کردن سرقفی باید از روش خط مستقیم استفاده شود مگر این که شواهد متقاعد کننده ای دال بر مناسب بودن روش دیگر وجود داشته باشد.

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

۴۱. سرقفی با گذشت زمان، نقش خود را در کسب درآمدهای آتی از دست می دهد و از ارزش آن کاسته می شود، بنابراین مستهلک و به هزینه منظور کردن آن بر مبنای سیستماتیک و در طول عمر مفید آن، مناسب است.

۴۲. برای برآورد عمر مفید سرقفی، عوامل متعددی شامل موارد زیر در نظر گرفته می شود:

الف ماهیت و عمر قابل پیش بینی واحد تحصیل شده،

ب. ثبات و عمر قابل پیش بینی صنعتی که سرقفی به آن مربوط است،

ج. اطلاعات عمومی درباره ویژگیهای سرقفی 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 تحصیل شده،

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

- ه . دوره خدمت مورد انتظار کارکنان کلیدی یا گروهی از کارکنان و اینکه آیا مدیران دیگری می‌توانند واحد تحصیل شده را به طور مؤثر اداره کنند یا خیر،
- و . میزان مخارج نگهداری یا منابع لازم برای کسب منافع اقتصادی آتی مرتبط با واحد تحصیل شده و تمایل و توان واحد تحصیل کننده 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 سرقتی معرف منافع اقتصادی آتی ناشی از هم افزایی مجموعه داراییها یا داراییهایی است که به طور جداگانه قابل شناسایی نمی‌باشد، 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 سرقتی از تاریخ شناسایی اولیه معمولاً بیست سال است.

۴۴ . در مواردی نادر ممکن است شواهد متقاعدکننده‌ای نشان دهد عمر مفید سرقتی بیش از ۲۰ سال است. اگرچه ذکر نمونه برای این مورد مشکل است اما ممکن است سرقتی 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 تحصیل کننده کسب شود. در چنین مواردی فرض حداکثر عمر مفید بیست سال رد می‌شود و واحد تجاری:

- الف . سرقتی را طی بهترین برآورد از عمر مفید مستهلک 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.

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

۴۵. عمر مفید سرقفلی 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 سرقفلی مناسب است، به ویژه اگر استهلاك انباشته طبق آن روش کمتر از استهلاك انباشته طبق روش خط مستقیم باشد. روش استهلاك به طور یکنواخت در دوره‌های مختلف اعمال می‌شود مگر این که الگوی منافع اقتصادی مورد انتظار سرقفلی تغییر کند.

۴۷. هنگام انجام عملیات حسابداری تحصیل، در شرایطی ممکن است سرقفلی، معرف جریان منافع اقتصادی آتی به واحد تحصیل‌کننده نباشد. برای نمونه می‌توان به کاهش جریان وجوه نقد آتی مورد انتظار از داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده نسبت به زمان مذاکره درباره مابه‌ازای تحصیل اشاره کرد. در این موارد، سرقفلی 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 سرقفلی 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 سرقفلی 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.

قابلیت بازیافت مبلغ دفتری - زیانهای کاهش ارزش

۴۹. واحد تحصیل‌کننده باید سرقفلی را به طور سالانه یا هر زمان دیگری که نشانه‌ای از احتمال کاهش ارزش وجود داشته باشد، طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان "کاهش ارزش داراییها" مورد آزمون کاهش ارزش قرار دهد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

مآزاد 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 مآزاد باقیمانده پس از ارزیابی مجدد را بطور متناسب از ارزش منصفانه تعیین شده برای داراییهای غیر پولی قابل تشخیص کسر کند.

۵۱. مآزاد 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 مرحله‌ای 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، واحدی را تحصیل کند که قبلاً به عنوان سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته محسوب و حسابداری آن طبق استاندارد حسابداری

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

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 ترانزاکشن 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

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

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 غیر عملی 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 سرقتفلی 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 تحصیل کننده منظور شده است. در صورتی که این افشا غیر عملی باشد موضوع همراه با دلایل آن باید افشا شود.

۵۶ . در صورتی که هریک 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 تحصیل کننده باید اطلاعات زیر را برای ترکیبهای تجاری انجام شده طی دوره افشا کند، مگر آنکه افشای این اطلاعات امکان پذیر 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 غیر عملی باشد، این موضوع همراه با دلایل آن باید افشا شود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

۵۸. در اجرای بند ۵۴، واحد تحصیل کننده باید اطلاعات الزامی شده طبق بند ۵۵ را برای هر کدام از ترکیبهای تجاری انجام شده بعد از تاریخ ترازنامه اما قبل از تأیید صورتهای مالی افشا نماید. اگر افشای چنین اطلاعاتی امکان پذیر نباشد، این موضوع همراه با دلایل آن افشا می شود.

۵۹. واحد تحصیل کننده باید اطلاعاتی را افشا کند که بر مبنای آن استفاده کنندگان صورتهای مالی بتوانند تغییرات مبالغ دفتری سرقفلی طی دوره را ارزیابی کنند.

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

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

۱. مبلغ ناخالص، استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته در ابتدای دوره،
۲. سرقفلی شناسایی شده طی دوره به استثنای سرقفلی مربوط به یک مجموعه واحد که در تاریخ تحصیل، معیارهای طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده احراز نماید،
۳. سرقفلی مربوط به یک مجموعه واحد که طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده طی دوره به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده یا سرقفلی واگذار شده طی دوره که قبلا در یک مجموعه واحد طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش قرار نگرفته باشد،
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 آثار تغییر در نرخ ارز،

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

۶. سایر تغییرات مبالغ دفتری طی دوره، و
۷. مبلغ ناخالص، استهلاك انباشته و زیانهای کاهش ارزش انباشته در پایان دوره. افشای اطلاعات مقایسه‌ای در این موارد ضروری نیست.

ب. دوره استهلاك،

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 ازخالص 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.

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

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 مبنای مناسبی را برای پیش‌بینی مبلغ، زمان و میزان اطمینان از تحقق جریانهای نقدی 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 مبنای مناسبی برای ارزیابی وظیفه مباشرت مدیران در واحدهای ترکیبی نمی‌باشد.
۳. اگر چه مالکیت سهامداران پس از ترکیب تجاری تداوم می‌یابد، اما نوع منافع آنها را 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. با توجه 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 شنا سایی می‌شود.



محاسبه سرقفلی برای اقلیت

۶. برخی اعضای کمیته بر اساس "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 به گونه‌ای 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 بر اساس 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، 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.

