

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)

استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ترکیبهای تجاری

(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

فهرست مندرجات

شماره بند

پیشگفتار (۵) - (۱)

استاندارد حسابداری شماره ۱۹ " ترکیبهای تجاری "

هدف ۱

دامنه کاربرد ۸ - ۲

تعاریف ۹

روش حسابداری ۱۱ - ۱۰

کاربرد روش خرید ۵۳ - ۱۲

-تشخیص واحد تحصیل کننده ۱۷ - ۱۲

-بهای تمام شده ترکیب تجاری ۲۴ - ۱۸

تعدیل بهای تمام شده ترکیب براساس رویدادهای آتی

۲۴ - ۲۳

-تخصیص بهای تمام شده ترکیب تجاری ۵۳ - ۲۵

داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده ۳۳ - ۳۰

تعیین ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص ۳۴

سرقفلی ۴۹ - ۳۵

شناسایی ۳۷ - ۳۵

استهلاک ۴۸ - ۳۸

قابلیت بازیافت مبلغ دفتری - زیانهای کاهش ارزش ۴۹

مازاد سهم واحد تحصیل کننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده نسبت به بهای

تمام شده ۵۱ - ۵۰

خرید مرحله‌ای سهام ۵۳ - ۵۲

افشا ۶۰ - ۵۴

تاریخ اجرا ۶۱

•مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری ۶۲

•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 ۱۳۸۵/۱/۱ 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 غیر پولی قابل تشخیص به نسبت ارزش منصفانه آنها تسهیم می‌شود و به عنوان درآمد شناسایی نمی‌گردد. بدین ترتیب سرقتی منفی و نحوه حسابداری آن در این استاندارد حذف شده است.

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 در مورد 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 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 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، تحصیل کننده، " واحد تجاری اصلی " و تحصیل شده، " واحد تجاری فرعی " نامیده می شود. در این موارد، واحد تحصیل کننده باید الزامات این استاندارد را در صورتهای مالی تلفیقی خود بکار گیرد و سرمایه گذاری را در صورتهای مالی جداگانه خود، براساس استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی منعکس کند.

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 بر اثر 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 فعالیتهای و داراییهایی است که برای دستیابی به اهداف زیر اداره می شوند:

الف. کسب بازدهی برای سرمایه گذاران، یا

ب. کسب منافع اقتصادی از طریق کاهش هزینه ها یا سایر راهها بصورت مستقیم و به تناسب برای شرکای آن.

• کنترل: توانایی راهبری 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.

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 تحصیل کننده 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 اداره کننده مشابه واحد دیگر، در مواردی که کنترل واحد تجاری در اختیار ارکان مزبور است.

۱۵. اگرچه تشخیص واحد تحصیل کننده، 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 تحصیل کننده 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 پرداخت کننده وجه نقد یا سایر داراییها، واحد تحصیل کننده 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 تحصیل کننده 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 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.

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 غیر قابل 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، غیر قابل 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 می شود. برای تعیین ارزش منصفانه اوراق بهادار صادره می توان 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 حق الزحمه‌های 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 نمی شود.

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 به گونه‌ای اتکا پذیر قابل اندازه گیری باشد.

۲۴. در برخی موافقتنامه‌های ترکیب تجاری، امکان تعدیل بهای تمام شده ترکیب در صورت وقوع یک یا چند رویداد آتی، پیشینی 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 تجدید نظر در برآوردها ضرورت یابد، بهای تمام شده ترکیب تجاری تعدیل می‌شود. چنانچه وقوع رویداد آتی محتمل نباشد و یا اینکه اثر آن به گونه‌ای اتکا پذیر قابل اندازه گیری نباشد، این گونه تعدیلات در بهای تمام شده ترکیب منظور نمی‌شود.

تخصیص بهای تمام شده ترکیب تجاری

۲۵. واحد تحصیل کننده 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 طبقه بندی 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 تحصیل کننده از خالص ارزش منصفانه (خالص ارزش فروش در مورد داراییهای طبقه بندی 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 تحصیل کننده باید داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده 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 تحصیل کننده، محتمل باشد و ارزش منصفانه آن را بتوان به گونه‌ای اتکا پذیر اندازه گیری کرد.

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

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 می‌شود.

۲۸. کاربرد روش خرید از تاریخ تحصیل (یعنی تاریخی که واحد تحصیل کننده در آن، کنترل واحد تحصیل شده را به گونه‌ای مؤثر بدست می‌آورد) شروع می‌شود. 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 می‌کند، سهم اقلیت در واحد تحصیل شده براساس خالص ارزش منصفانه آن اقلام اندازه‌گیری می‌شود.

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 می‌باشد به شرط احراز معیارهای شناخت مطرح شده در بند ۲۶ شناسایی می‌کند.

بنابراین :

الف. واحد تحصیل کننده به عنوان بخشی از تخصیص بهای تمام شده ترکیب، باید بدهیهای مربوط به توقف یا کاهش فعالیت‌های 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 می‌رود 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 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 تحصیل کننده بابت این گونه 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 بدهیهایی 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 سریع‌المعامله 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.

هزمن 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 مستهلک‌شده 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 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 پرداختنی که با نرخ سود تضمین شده مناسبی، محاسبه شده است.

سرقفلی

شناسایی

۳۵. هر گونه مازاد بهای تمام شده ترکیب تجاری نسبت به سهم واحد تحصیل کننده 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 تحصیل کننده، برای کسب منافع اقتصادی در آینده، پرداخت می کند. منافع اقتصادی آتی می تواند از هم افزایی داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده یا از داراییهایی ناشی شود که به تنهایی، قابل شناسایی در صورتهای مالی نیست (اما واحد تحصیل کننده، مایل به پرداخت مبلغی بابت آن برای مقاصد تحصیل است). در رابطه با سهم اقلیت، سرقفلی شناسایی نمی شود.

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 مستهلک 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 مستهلک کردن سرقفلی باید از روش خط مستقیم استفاده شود مگر این که شواهد متقاعدکننده ای 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 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 سرقفلی، 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 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 تحصیل شده،

ه. دوره خدمت مورد انتظار کارکنان کلیدی یا گروهی از کارکنان و اینکه آیا مدیران دیگری می توانند 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 سرفلی معرف منافع اقتصادی آتی ناشی از هم افزایی مجموعه داراییها یا داراییهایی است که به طور جداگانه قابل شناسایی نمی باشد، برآورد عمر مفید آن دشوار است. با طولانی شدن عمر مفید، قابلیت اتکای برآورد آن کاهش می یابد. پیش فرض این استاندارد این است که حداکثر عمر مفید سرفلی از تاریخ شناسایی اولیه معمولاً بیست سال است.

۴۴. در مواردی نادر ممکن است شواهد متقاعدکننده ای نشان دهد عمر مفید سرفلی بیش از ۲۰ سال است. اگرچه ذکر نمونه برای این مورد مشکل است اما ممکن است سرفلی 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 می شود و واحد تجاری:
الف. سرفلی را طی بهترین برآورد از عمر مفید مستهلک می کند،

ب. مبلغ قابل بازیافت سرفلی را حداقل به طور سالانه برای شناسایی زیان کاهش ارزش برآورد می کند (به بند ۴۹ مراجعه شود)، و

ج. دلایل رد فرض مذکور و عوامل اصلی مؤثر در تعیین عمر مفید سرفلی را افشا می کند.

۴۵. عمر مفید سرفلی همیشه محدود است. عدم اطمینان، رعایت احتیاط در برآورد عمر مفید را توجیه می کند اما دلیلی قانع کننده برای کاهش نامعقول عمر مفید نیست.

۴۶. در مواردی نادر ممکن است شواهد متقاعدکننده ای نشان دهد استفاده از روش استهلاك دیگری به غیر از خط مستقیم برای سرفلی 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 دوره های مختلف اعمال می شود مگر این که الگوی منافع اقتصادی مورد انتظار سرفلی تغییر کند.

۴۷. هنگام انجام عملیات حسابداری تحصیل، در شرایطی ممکن است سرفلی، معرف جریان منافع اقتصادی آتی به واحد تحصیل کننده نباشد. برای نمونه می توان به کاهش جریان وجوه نقد آتی مورد انتظار از داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده نسبت به زمان مذاکره درباره مابه ازای تحصیل اشاره کرد. در این موارد، سرفلی تا حد مبلغ قابل بازیافت شناسایی و مابه التفاوت به عنوان هزینه دوره شناسایی می شود.

۴۸. دوره استهلاك و روش استهلاك باید حداقل در پایان هر سال مالی بررسی شود. اگر برآورد جدید عمر مفید سرفلی با برآوردهای قبلی تفاوت قابل ملاحظه ای داشته باشد،

دوره استهلاك بايد متناسب با آن تغيير كند. چنانچه تغيير قابل ملاحظه‌اي در الگوي جريان منافع اقتصادي مورد انتظار سرفلّي رخ داده باشد، روش استهلاك بايد براي انعكاس الگوي جديد تغيير كند. اين تغييرات طبق استاندارد حسابداري شماره ۶ با عنوان "گزارش عملكرد مالي"، تغيير در برآورد حسابداري تلقّي مي‌شود.

قابليت بازيافت مبلغ دفتری - زيانهاي کاهش ارزش

۴۹. واحد تحصيل‌كننده بايد سرفلّي را به طور سالانه يا هر زمان ديگري كه نشانه‌اي از احتمال کاهش ارزش وجود داشته باشد، طبق استاندارد حسابداري شماره ۳۲ با عنوان "كاهش ارزش داراييها" مورد آزمون کاهش ارزش قرار دهد.

مزااد سهم واحد تحصيل‌كننده از خالص ارزش منصفانه داراييها و

بدهيهاي قابل تشخيص واحد تحصيل‌شده نسبت به بهاي تمام شده

۵۰. درصورتی كه سهم واحد تحصيل‌كننده از خالص ارزش منصفانه داراييها و بدهيهاي قابل تشخيص بيشتري از بهاي تمام شده تركيب باشد، خريدار بايد :

الف. تشخيص و اندازه‌گيري داراييها و بدهيهاي قابل تشخيص واحد تحصيل‌شده و نيز اندازه‌گيري بهاي تمام شده تركيب را مورد ارزيابي مجدد قرار دهد، و

ب. هرگونه مزااد باقيمانده پس از ارزيابي مجدد را بطور متناسب از ارزش منصفانه تعيين شده براي داراييهاي غيرپولي قابل تشخيص كسر كند.

۵۱. مزااد ايجاد شده بشرح بند ۵۰ مي‌تواند شامل يك يا چند جزء زير باشد :

الف. اشتباه در اندازه‌گيري بهاي تمام شده تركيب يا ارزش منصفانه داراييها و بدهيهاي قابل تشخيص واحد تحصيل‌شده. مخارج احتمالي آتی مربوط به واحد تحصيل‌شده كه در خالص ارزش منصفانه داراييها و بدهيهاي قابل تشخيص واحد تحصيل‌شده به درستي منعكس نشده است، يكي از دلايل بالقوه چنين اشتباهاتي است.

ب. قدرت چانه‌زني در خريد.

خريد مرحله‌اي سهام

۵۲. تركيب تجاري ممكن است در چند مرحله صورت گيرد. در اين موارد، به منظور تعيين ارزش منصفانه داراييها و بدهيهاي قابل تشخيص واحد تحصيل‌شده و تعيين مبلغ سرفلّي، هر معامله عمده به طور جداگانه در نظر گرفته مي‌شود. اين كار از طريق مقايسه بهاي تمام شده سرمايه‌گذاري با سهم واحد تحصيل‌كننده از ارزش منصفانه داراييها و بدهيهاي قابل تشخيص واحد تحصيل‌شده در تاريخ هر معامله عمده، انجام مي‌گيرد. اين رويه در مورد تحصيل سرمايه‌گذاري بعد از كسب كنترل نيز ادامه مي‌يابد.

۵۳. در بعضی موارد ممكن است واحد تجاري، واحدی را تحصيل كند كه قبلاً به عنوان سرمايه‌گذاري در واحد تجاري وابسته محسوب و حسابداري آن طبق استاندارد حسابداري شماره ۲۰ با عنوان حسابداري سرمايه‌گذاري در واحدهاي تجاري وابسته، به روش ارزش ويژه انجام شده است. در اين صورت، ارزش منصفانه خالص داراييهاي قابل تشخيص واحد سرمايه‌پذير در تاريخ هر معامله عمده قبلاً براي بكارگيري ارزش ويژه تعيين شده است.

افشا

۵۴. واحد تحصیل کننده باید اطلاعاتی را افشا نماید که بر مبنای آن استفاده کنندگان 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 تحصیل کننده 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.

هر 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 بر اساس 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 سرقفلی 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 به‌تنهایی 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 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 غیر عملی باشد، این موضوع همراه با دلایل آن باید افشا شود.

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 سرفقلمی طی دوره را ارزیابی کنند.

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

الف. صورت تطبیق مبالغ دفتری سرفقلمی 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. سرفقلمی شناسایی شده طی دوره به استثنای سرفقلمی 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 غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده احراز نماید،

۳. سرفقلمی مربوط به یک مجموعه واحد که طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱ با عنوان داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده طی دوره به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده یا سرفقلمی واگذار شده طی دوره که قبلاً 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،

۶. سایر تغییرات مبالغ دفتری طی دوره، و

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

ب. دوره استهلاک،

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

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 می شود، لازم الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری

۶۲. به استثنای الزامات مربوط به استهلاك سرقفلی (بند ۳۸) و نحوه برخورد با مازاد سهم واحد تحصیل کننده 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 بین المللی گزارشگری مالی شماره ۳ با عنوان ترکیبهای تجاری (ویرایش مارس ۲۰۰۴) نیز رعایت می شود.

پیوست

مبانی نتیجه گیری

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 می شود. ارائه اطلاعات به مبلغ دفتری برای استفاده کنندگان صورتهای مالی واحدهای ترکیبی مبنای مناسبی را برای پیش بینی مبلغ، زمان و میزان اطمینان از تحقق جریانهای نقدی آتی فراهم نمی آورد.

۲. یکی از اهداف صورتهای مالی، فراهم آوردن اطلاعاتی برای ارزیابی وظیفه مباشرت مدیرانی است که منافع واحد تجاری را به کار می گیرند. ارائه اطلاعات به مبلغ دفتری براساس روش اتحاد منافع مبنای مناسبی برای ارزیابی وظیفه مباشرت مدیران در واحدهای ترکیبی نمی باشد.

۳. اگر چه مالکیت سهامداران پس از ترکیب تجاری تداوم می یابد، اما نوع منافع آنها تغییر کرده است، زیرا آنها پس از ترکیب، مالکان واحد ترکیبی هستند. روش اتحاد منافع این واقعیت را نشان نمی دهد 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 با توجه به تفاوت قابل ملاحظه دو روش خرید و اتحاد منافع، قابلیت مقایسه صورتهای مالی خدشه دار می شود.

۵. با توجه به دلایل فوق و به منظور هماهنگی بیشتر با استانداردهای بین المللی حسابداری روش اتحاد منافع حذف گردید و بنابراین تمام ترکیبهای تجاری با روش خرید شناسایی می شود.

محاسبه سرقفلی برای اقلیت

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

الف. سرقفلی تفاوت بهای تمام شده سرمایه گذاری 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.

مآزاد 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 مآزادی 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.