

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

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

هدف

1. 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

2. این استاندارد باید برای حسابداری ترکیبهای تجاری بجز موارد مطرح شده در بند 3، بکار گرفته شود.

3. 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.

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

پیوست (۱۵۱مه)

6. 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 18 با عنوان صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی منعکس کند.

7. 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.

تعاریف

9. 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 : تجمع 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 .

روش حسابداری

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

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

پیوست (1514)

11. استفاده از روش خرید سبب می شود تحصیل یک واحد یا فعالیت تجاری همانند تحصیل یک دارایی به حساب گرفته شود. مبنای ثبت تحصیل در روش خرید، بهای تمام شده است و بهای تمام شده نیز براساس معامله زیر بنای تحصیل، تعیین می شود.

بهای تمام شده ترکیب تجاری

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

19. بهای تمام شده ترکیب تجاری عبارت است از وجه نقد و معادل وجه نقد پرداختی و ارزش منصفانه سایر مابه‌ازاهای خرید واگذار شده در تاریخ تحصیل توسط واحد تحصیل کننده به اضافه هر گونه مخارج تبعی مستقیم ترکیب.

20. داراییهای پولی واگذار شده و بدهیهای تقبل شده در ازای تحصیل، به ارزش منصفانه در تاریخ معامله، اندازه گیری می شود.

21. ارزش منصفانه اوراق بهادار صادره توسط واحد تجاری تحصیل کننده، معادل قیمت آن در بازار اوراق بهادار در تاریخ معامله است.

22. 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.

تخصیص بهای تمام شده ترکیب تجاری

25. 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 31 با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

پیوست (۱۵۱مه)

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) تخصیص دهد.

29. از آنجا که واحد تحصیل‌کننده، داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده را (که حائز معیارهای مطرح شده در بند 26 است) در تاریخ تحصیل به ارزش منصفانه شناسایی می‌کند، سهم اقلیت در واحد تحصیل شده براساس خالص ارزش منصفانه آن اقلام اندازه‌گیری می‌شود.

تعیین ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص

34. 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،

ج. مطالبات به ارزش فعلی مبالغ قابل دریافت

د. موجودیهای مواد و کالا:

1. 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

2. کالای در جریان ساخت به قیمت فروش کالای ساخته شده پس از کسر مخارج تکمیل

3. 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.

ز. داراییهای نامشهود به ارزش منصفانه

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

پیوست (۱۵۱مه)

ح . حسابها و اسناد پرداختنی به ارزش فعلی مبالغ پرداختنی که با استفاده از نرخ سود تنزیل مناسب (نرخ بازده سرمایه گذاری کم ریسک مانند اوراق مشارکت دولتی)، محاسبه شده است.

ط . سایر بدهیهای قابل تشخیص (شامل بدهی ناشی از قراردادهای زیان آور)، به ارزش فعلی مبالغ پرداختنی که با نرخ سود تضمین شده مناسبی، محاسبه شده است.

سرقفلی

شناسایی

35. 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.

36. سرقفلی معرف مبلغی است که واحد تحصیل کننده، برای کسب منافع اقتصادی در آینده، پرداخت می کند.

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

استهلاک

38. سرقفلی باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن مستهلک شود. این فرض قابل رد وجود دارد که عمر مفید سرقفلی از تاریخ شناسایی اولیه حداکثر بیست سال است.

39. برای مستهلک کردن سرقفلی باید از روش خط مستقیم استفاده شود مگر این که شواهد متقاعد کننده ای دال بر مناسب بودن روش دیگر وجود داشته باشد.

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

43. پیش فرض این استاندارد این است که حداکثر عمر مفید سرقفلی از تاریخ شناسایی اولیه معمولاً بیست سال است.

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

پیوست (۱۵امه)

مازاد سهم واحد تحصیل کننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و

بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده نسبت به بهای تمام شده

50. در صورتی که سهم واحد تحصیل کننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص بیشتر از بهای تمام شده ترکیب باشد، خریدار باید :

الف. تشخیص و اندازه گیری داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده و نیز اندازه گیری 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.

خرید مرحله ای سهام

52. ترکیب تجاری ممکن است در چند مرحله صورت گیرد. در این موارد، به منظور تعیین ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده و تعیین مبلغ سرقفلی، هر معامله عمده به طور جداگانه در نظر گرفته می شود.

افشا

54. 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.

55. برای اجرای الزامات بند 54، 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.

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

پیوست (۱۵۱مه)

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.

ط . مبلغ سود یا زیان واحد تحصیل شده از تاریخ تحصیل که در سود و زیان دوره واحد تحصیل کننده منظور شده است.

57. در اجرای بند 54، 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.

59. 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.

60. در اجرای بند 59، واحد تحصیل کننده باید موارد زیر را افشا کند:

الف . صورت تطبیق مبالغ دفتری سرقفلی در ابتدا و انتهای دوره

ب . دوره استهلاك،

ج . دلیل انتخاب عمر مفید بیش از 20 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 نمی شود.

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

پیوست (ادامه)

تاریخ اجرا

61. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ 1385/1/1 و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری

62. به استثنای الزامات مربوط به استهلاك سرقفلی (بند 38) 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 50 ب)، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره 3 با عنوان ترکیبهای تجاری (ویرایش مارس 2004) نیز رعایت می شود.