

استاندارد حسابداری شماره 19

"ترکیبهای تجاری"

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)

4. ترکیب تجاری، اجتماع واحدها یا فعالیتهای تجاری جداگانه در قالب یک شخصیت گزارشگری است. تقریباً در تمام ترکیبها یک واحد تجاری به عنوان تحصیل کننده، کنترل یک یا چند واحد تجاری تحصیل شده را بدست می آورد. اگر واحد تجاری، کنترل یک یا چند واحد دیگر را بدست آورد که فعالیت تجاری نباشد، اجتماع آن واحدها، یک ترکیب تجاری تلقی نمی شود. زمانی که واحد تجاری، گروهی از داراییها یا خالص داراییهایی را تحصیل نماید که یک فعالیت تجاری را تشکیل نمی دهند، بهای تمام شده آن باید بین داراییها و بدهیهای جداگانه قابل تشخیص در گروه، بر مبنای ارزشهای منصفانه آنها در تاریخ تحصیل، تسهیم شود.

5. ترکیب تجاری ممکن است به دلایل قانونی، مالیاتی یا سایر دلایل، به شیوههای گوناگونی صورت پذیرد. ترکیب می تواند به صورت خرید حقوق مالکانه (سهام یا سهم الشرکه) 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 می تواند به صورت معامله ای بین سهامداران واحدهای ترکیب شونده یا بین یک واحد تجاری و سهامداران واحد تجاری دیگر باشد. ترکیب تجاری ممکن است متضمن ایجاد یک واحد جدید برای کنترل واحدهای ترکیب شونده، انتقال خالص داراییهای یک یا چند واحد ترکیب شونده به واحد تجاری دیگر یا انحلال یک یا چند واحد ترکیب شونده 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 می شود.

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، بر اساس استاندارد

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

حسابداری شماره 18 با عنوان صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی منعکس کند.

7. 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.

8. این استاندارد جز در شرایط توصیف‌شده در بند 7، به صورتهای مالی واحد سرمایه‌گذار مربوط نمی‌شود.

تعاریف

9. 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 تحصیل : تاریخی است که در آن، کنترل خالص داراییها و عملیات واحد تحصیل‌شده به طور مؤثر به واحد تحصیل‌کننده انتقال می‌یابد.
- 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 می‌آید.
- داراییهای پولی : وجه نقد و داراییهایی که قرار است به مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد دریافت شود .

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

- 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 : 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 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

- 10 . حسابداری ترکیبهای تجاری باید با استفاده از روش خرید، انجام شود.
- 11 . 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.

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

مبنای ثبت تحصیل در روش خرید، بهای تمام شده است و بهای تمام شده نیز براساس معامله زیر بنای تحصیل، تعیین می شود.

کاربرد روش خرید

تشخیص واحد تحصیل کننده

12. 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 می آورد.

13. از آنجا که روش خرید به ترکیب تجاری از دید واحد تحصیل کننده نگاه می کند، فرض بر این است که می توان یک طرف معامله را به عنوان واحد تحصیل کننده مشخص کرد.

14. 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 می آورد، مگر در موارد استثنایی که به روشنی مشخص شود چنین مالکیتی، کنترل را به وجود نمی آورد. 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 می شود:

- 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.

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

15. 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.

16. 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.

17. 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

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

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

- 19 . بهای تمام شده ترکیب تجاری عبارت است از وجه نقد و معادل وجه نقد پرداختی و ارزش منصفانه سایر مابه‌ازاهای خرید واگذارشده در تاریخ تحصیل توسط واحد تحصیل‌کننده به‌اضافه هر گونه مخارج تبعی مستقیم ترکیب. در مواردی که ترکیب تجاری شامل بیش از یک معامله است، بهای تمام‌شده ترکیب تجاری معادل جمع بهای تمام‌شده 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.
- 20 . داراییهای پولی واگذارشده و بدهیهای تقبل‌شده 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.
- 21 . 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 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 تحصیل‌کننده یا واحد تحصیل‌شده، هر کدام که آشکارتر قابل اندازه‌گیری است، برآورد می‌شود. برای تعیین ارزش منصفانه اوراق بهادار صادره می‌توان از ارزیابی کارشناس مستقل نیز استفاده کرد.

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

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 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

23. 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.

24. 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 تجدید نظر 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، این گونه تعدیلات در بهای تمام شده ترکیب منظور نمی‌شود.

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

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 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 26 را احراز می کنند، تخصیص دهد. هرگونه مابه التفاوت 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 35 تا 37، 50 و 51 به حساب گرفته شود.

26. 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 گونه ای 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 گونه ای اتکا پذیر اندازه گیری کرد.

27. صورت سود و زیان واحد تحصیل کننده، دربرگیرنده سودها و زیانهای واحد تحصیل شده

پس از تاریخ تحصیل، مشتمل بر درآمدها و هزینه های واحد تحصیل شده بر مبنای بهای تمام شده ترکیب برای واحد تحصیل کننده خواهد بود. برای مثال در صورت سود و زیان

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

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.

28. 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 راهبردی 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.

29. از آنجا که واحد تحصیل کننده، 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 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

30. طبق بند 25، 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 26 شناسایی می کند.

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

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 4 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.

31 . 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.

32 . 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.

33 . داراییها و بدهیهای قابل تشخیصی که طبق بند 25 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.

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

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 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 سرمایه گذاری کم ریسک مانند اوراق مشارکت دولتی) پس از کسر ذخیره لازم بابت احتمال لاوصول شدن آنها و هزینه های 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:

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 بابت جبران مساعی واحد تحصیل کننده در ارتباط با فروش آنها.

2. 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.

3. مواد اولیه به بهای جایگزینی.

ه. زمین و ساختمان براساس ارزش بازار.

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

و . ماشین آلات و تجهیزات به ارزش بازار که معمولاً از طریق ارزیابی تعیین می شود. 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 می شود، شواهدی در خصوص ارزش بازار آنها وجود نداشته باشد آن اقلام به بهای جایگزینی مستهلک شده ارزیابی می شود.

ز . داراییهای نامشهود به ارزش منصفانه که:

1 . بر مبنای قیمت‌های بازار فعال تعیین می شود، یا

2 . در صورت نبود بازار فعال، بر مبنای قیمت‌ها در معاملات حقیقی بین طرفین مایل و آگاه بر مبنای مناسب‌ترین اطلاعات در دسترس تعیین می شود.

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 تضمین شده مناسبی، محاسبه شده است.

شناسایی سرقفلی

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. 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

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

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

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. 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.

39. 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 متقاعداً کننده‌ای دال بر مناسب بودن روش دیگر وجود داشته باشد.

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

41. 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.

42. 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،

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

- 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 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.

43. از آنجا که سرقفلی 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 سرقفلی از تاریخ شناسایی اولیه معمولاً بیست سال است.

44. در مواردی نادر ممکن است شواهد متقاعدکننده‌ای نشان دهد عمر مفید سرقفلی بیش از 20 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 تحصیل کننده کسب شود. در چنین مواردی فرض حداکثر عمر مفید بیست سال رد می‌شود و واحد تجاری:

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

- الف. سرقفلی را طی بهترین برآورد از عمر مفید مستهلک می کند،
- ب. مبلغ قابل بازیافت سرقفلی را حداقل به طور سالانه برای شناسایی زیان کاهش ارزش برآورد می کند (به بند 49 مراجعه شود)، و
- ج. دلایل رد فرض مذکور و عوامل اصلی مؤثر در تعیین عمر مفید سرقفلی را افشا می کند.
45. عمر مفید سرقفلی 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.
46. در مواردی نادر ممکن است شواهد متقاعدکننده ای 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 دوره های مختلف اعمال می شود مگر این که الگوی منافع اقتصادی مورد انتظار سرقفلی تغییر کند.
47. هنگام انجام عملیات حسابداری تحصیل، در شرایطی ممکن است سرقفلی، 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، سرقفلی تا حد مبلغ قابل بازیافت شناسایی و مابه التفاوت به عنوان هزینه دوره شناسایی می شود.
48. 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 ملاحظه ای داشته باشد،
دوره استهلاك باید متناسب با آن تغییر کند. چنانچه تغییر قابل ملاحظه ای در الگوی جریان منافع اقتصادی مورد انتظار سرقفلی رخ داده باشد، روش استهلاك باید برای

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

انعکاس الگوی جدید تغییر کند. این تغییرات طبق استاندارد حسابداری شماره 6 با عنوان "گزارش عملکرد مالی"، تغییر در برآورد حسابداری تلقی می‌شود.

قابلیت بازیافت مبلغ دفتری - زیانهای کاهش ارزش

49. واحد تحصیل‌کننده باید سرفلی را به طور سالانه یا هر زمان دیگری که نشانه‌ای از احتمال کاهش ارزش وجود داشته باشد، طبق استاندارد حسابداری شماره 32 با عنوان "کاهش ارزش داراییها" مورد آزمون کاهش ارزش قرار دهد.

مازاد سهم واحد تحصیل‌کننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل‌شده نسبت به بهای تمام شده

50. 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 غیر پولی قابل تشخیص کسر کند.

51. مازاد ایجاد شده بشرح بند 50 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.

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

خرید مرحله‌ای 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 می‌شود. این کار از طریق مقایسه بهای تمام شده سرمایه‌گذاری با سهم واحد تحصیل‌کننده از ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده در تاریخ هر معامله عمده، انجام می‌گیرد. این رویه در مورد تحصیل سرمایه‌گذاری بعد از کسب کنترل نیز ادامه می‌یابد.
53. 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 شماره 20 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

54. 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.

55. برای اجرای الزامات بند 54، 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،

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

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 :

1 . تعداد سهام منتشر شده یا قابل انتشار، و

2 . 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 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 50 ب.

ح . توصیف عواملی که منجر به ایجاد سرقفلی شده است یا توصیف ماهیت مازاد تشریح شده در بند 50 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 غیر عملی باشد موضوع همراه با دلایل آن باید افشا شود.

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

56. در صورتی که هریک از ترکیبهای تجاری انجام شده در طی دوره به تنهایی با اهمیت نباشد، اطلاعات بند 55، باید به صورت مجموع افشا شود.
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.
- اگر افشای این اطلاعات غیر عملی باشد، این موضوع همراه با دلایل آن باید افشا شود.
58. در اجرای بند 54، واحد تحصیل کننده باید اطلاعات الزامی شده طبق بند 55 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.
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 به گونه ای که موارد زیر را به تفکیک نشان دهد:
1. مبلغ ناخالص، استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته در ابتدای دوره،
 2. 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 31 با عنوان داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده احراز نماید،

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

3. سرقفلی مربوط به یک مجموعه واحد که طبق استاندارد حسابداری شماره 31 با عنوان داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده طی دوره به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده یا سرقفلی واگذار شده طی دوره که قبلاً در یک مجموعه واحد طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش قرار نگرفته باشد،
4. استهلاك و زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده طی دوره،
5. تفاوت ناشی از تسعیر ارز طی دوره طبق استاندارد حسابداری شماره 16 با عنوان تسعیر ارز،
6. سایر تغییرات مبالغ دفتری طی دوره، و
7. 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 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 نمی‌شود.

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 می‌شود، لازم الاجراست.

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

62. به استثنای الزامات مربوط به استهلاک سرقفلی (بند 38) 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 50 ب)، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 3 با عنوان ترکیبهای تجاری (ویرایش مارس 2004) نیز رعایت می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

پیوست

مبانی نتیجه‌گیری

این پیوست بخشی از استاندارد حسابداری شماره 19 نیست.

حذف روش اتحاد منافع

1. 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.
2. 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.
3. 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.
4. 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.
5. 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.

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

پیوست (۱۵۱مه)

محاسبه سرقفلی برای اقلیت

6. برخی اعضای کمیته براساس "تئوری واحد تجاری" اعتقاد دارند که محاسبه سرقفلی برای اقلیت نیز باید الزامی می‌شد. 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 100 درصد سهام یک شرکت تحصیل شود بهای تمام شده آن ممکن است نسبت به تحصیل کمتر از 100 درصد سهام متفاوت باشد.

مستهلك کردن سرقفلی

7. 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

8. 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

استاندارد حسابداری شماره 19

ترکیبهای تجاری

(تجدیدنظر شده 1384)

پیوست (۱۵مه)

می‌شود و به‌عنوان درآمد شناسایی نمی‌گردد. اگرچه در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 3 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.