

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

#### فهرست مندرجات

| شماره بند |                                                                                                                  |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ۱         | • هدف                                                                                                            |
| ۲         | • دامنه کاربرد                                                                                                   |
| ۳         | • تعاریف                                                                                                         |
| ۴         | • تشخیص ترکیب بخش عمومی                                                                                          |
| ۵-۱۲      | • طبقه‌بندی ترکیبهای بخش عمومی                                                                                   |
| ۱۰-۱۲     | - معیارهایی که ممکن است شواهدی مبنی بر اینکه ترکیب از نوع ادغام است ارائه کند                                    |
| ۱۳        | • حسابداری ادغام                                                                                                 |
| ۱۴-۵۴     | • روش حسابداری اتحاد منافع تعدیل شده                                                                             |
| ۱۵-۱۶     | - تشخیص واحد حاصل                                                                                                |
| ۱۷-۱۸     | - تعیین تاریخ ادغام                                                                                              |
| ۱۹-۳۲     | - شناخت و اندازه‌گیری داراییهای قابل تشخیص، بدهیهای تقبل شده و هرگونه منافع فاقد حق کنترل در عملیات ترکیب شونده  |
| ۳۳-۳۶     | - شناخت و اندازه‌گیری اجزای ارزش خالص ناشی از ادغام                                                              |
| ۳۷-۴۱     | - دوره اندازه‌گیری                                                                                               |
| ۴۲        | - مخارج مرتبط با ادغام                                                                                           |
| ۴۳-۴۶     | - اندازه‌گیری و حسابداری پس از ادغام                                                                             |
| ۴۷-۴۹     | - ارائه صورتهای مالی                                                                                             |
| ۵۰-۵۴     | - افشا                                                                                                           |
| ۵۵        | • حسابداری تحصیل                                                                                                 |
| ۵۶-۱۲۰    | • روش حسابداری تحصیل                                                                                             |
| ۵۷-۵۸     | - تشخیص واحد تحصیل کننده                                                                                         |
| ۵۹-۶۰     | - تعیین تاریخ تحصیل                                                                                              |
| ۶۱-۷۹     | - شناخت و اندازه‌گیری داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده و منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل شده |

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

#### فهرست مندرجات

#### شماره بند

- |         |                                                                                                                                                                          |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ۸۰-۹۳   | - شناخت و اندازه گیری سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت                                                                                                                |
| ۹۴-۹۵   | - تحصیل مرحله ای                                                                                                                                                         |
| ۹۶-۹۷   | - رهنمود بیشتر برای بکارگیری روش تحصیل، زمانی که تحصیل از طریق تغییر در حق رأی، تنها بر اساس قرارداد و در شرایطی مشابه با زمانی که مابه ازای منتقل نمی شود، صورت می گیرد |
| ۹۸-۱۰۳  | - دوره اندازه گیری                                                                                                                                                       |
| ۱۰۴-۱۰۶ | - تعیین اجزای معامله تحصیل                                                                                                                                               |
| ۱۰۷-۱۱۳ | - اندازه گیری و حسابداری پس از تحصیل                                                                                                                                     |
| ۱۱۴-۱۲۰ | - افشا                                                                                                                                                                   |
| ۱۲۱     | • تاریخ اجرا                                                                                                                                                             |
|         | • پیوست: رهنمود بکارگیری                                                                                                                                                 |

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

#### هدف

۱. هدف این استاندارد، بهبود ویژگیهای مربوط بودن، قابلیت اتکا بودن و قابل مقایسه بودن اطلاعاتی است که واحد گزارشگر در صورتهای مالی خود درباره ترکیب بخش عمومی و آثار آن ارائه می کند. برای این منظور، این استاندارد در خصوص موارد زیر، اصول و الزاماتی را تعیین می کند:

الف. نحوه طبقه بندی ترکیبهای بخش عمومی توسط واحد گزارشگر به عنوان ادغام یا تحصیل؛

ب. نحوه شناخت و اندازه گیری داراییهای قابل تشخیص دریافت شده، بدهیهای تقبل شده و منافع فاقد حق کنترل در ادغام در صورتهای مالی واحد حاصل؛

پ. نحوه شناخت و اندازه گیری اجزای ارزش خالص و سایر تعدیلات شناسایی شده در ادغام توسط واحد حاصل؛

ت. نحوه شناخت و اندازه گیری داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده و منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل شده در صورتهای مالی واحد تحصیل کننده؛

ث. نحوه شناخت و اندازه گیری سرقتی تحصیل شده یا سود یا زیان ناشی از تحصیل توسط واحد تحصیل کننده؛ و

ج. تعیین اطلاعاتی که باید افشا شود تا استفاده کنندگان صورتهای مالی را قادر به ارزیابی ماهیت و آثار مالی ترکیب بخش عمومی کند.

#### دامنه کاربرد

۲. این استاندارد برای معامله یا رویداد دیگری که تعریف ترکیب بخش عمومی را احراز می کند، کاربرد دارد. این استاندارد در موارد زیر بکار گرفته نمی شود:

الف. به حساب گرفتن تشکیل مشارکت در صورتهای مالی آن مشارکت.

ب. تحصیل یا دریافت یک دارایی یا گروهی از داراییها (و هرگونه بدهی مرتبط) که تشکیل دهنده یک عملیات نباشد. در چنین مواردی، واحد گزارشگر باید هر یک از داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده یا دریافت شده (شامل داراییهایی که تعریف و معیارهای شناخت داراییهای نامشهود در استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷ با عنوان داراییهای نامشهود را احراز می کنند) و بدهیهای تقبل شده را مشخص و شناسایی کند. چنین معامله یا رویداد دیگری، منجر به ایجاد سرقتی نمی شود.

پ. تقبل یک بدهی یا گروهی از بدهیها که تشکیل دهنده یک عملیات نمی باشد. در چنین مواردی، واحد گزارشگر باید هر یک از بدهیهای تقبل شده را مشخص و شناسایی نماید.

#### تعاریف

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

ترکیب بخش عمومی: تجميع عملیات مجزا در یک واحد بخش عمومی .

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

تعاریف عمومی مرتبط با تمام ترکیبهای بخش عمومی

ترکیب بخش عمومی تحت کنترل مشترک: ترکیب بخش عمومی که در آن تمام واحدها یا عملیات قبل و بعد از ترکیب نهایتاً توسط یک واحد یکسان کنترل می‌شوند.

دارایی قابل تشخیص: دارایی که شرایط زیر را داشته باشد:

الف. جداسدنی باشد. یعنی قابلیت جدا شدن تمام یا بخشی از آن از واحد گزارشگر و فروش، انتقال، اعطای امتیاز، اجاره یا معاوضه به صورت انفرادی یا همراه با یک دارایی قابل تشخیص دیگر یا بدهی مربوط یا همراه با یک توافق الزام‌آور را صرف نظر از تمایل واحد گزارشگر به انجام این کار داشته باشد؛ یا

ب. از توافقیهای الزام‌آور (حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی) ناشی شود، صرف‌نظر از اینکه حقوق مزبور قابل انتقال یا جدا شدنی از واحد گزارشگر یا سایر حقوق و تعهدات باشد یا خیر.

عملیات: مجموعه‌ای یکپارچه از فعالیت‌ها و داراییها و یا بدهیهای مرتبط است که برای دستیابی به اهداف واحد گزارشگر از طریق ارائه کالا و یا خدمات، از قابلیت هدایت و مدیریت برخوردار است.

مالکان: بطور کلی شامل دارندگان منافع مالکیت قابل اندازه‌گیری در یک عملیات است، از جمله دارندگان منافع مالکانه در واحدهای تحت مالکیت سرمایه‌گذاران و مالکان، اعضا یا مشارکت‌کنندگان واحدهای اشتراکی.

منافع مالکانه: در این استاندارد، منافع مالکانه در سطح وسیعی مورد استفاده قرار گرفته است که معنای آن، منافع مالکیت در واحدهای تحت مالکیت سرمایه‌گذار و منافع مالک، عضو یا مشارکت‌کننده واحدهای اشتراکی می‌باشد.

واحد اشتراکی: واحدی (به غیر از واحد تحت مالکیت سرمایه‌گذاران) که سود تقسیمی، صرفه‌جویی در هزینه یا منافع اقتصادی دیگری را بطور مستقیم برای مالکان، اعضا یا مشارکت‌کنندگان آن فراهم می‌آورد. برای مثال، تعاونیهای اعتباری و شرکتیهای تعاونی، همگی واحدهای اشتراکی هستند.

تعاریف مرتبط با ادغام

ادغام: منجر به ایجاد یک واحد حاصل می‌شود و عبارت است از:

الف. نوعی ترکیب بخش عمومی که در آن هیچ یک از طرفین، کنترل یک یا چند عملیات را به دست نمی‌آورد؛ یا

ب. نوعی ترکیب بخش عمومی که در آن یکی از طرفین، کنترل یک یا چند عملیات را به دست می‌آورد و شواهدی مبنی بر اینکه ترکیب دارای محتوای اقتصادی از نوع ادغام است، وجود دارد.

(رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع در بند ۱۱ ارائه شده است.)

تاریخ ادغام: تاریخی که واحد حاصل، کنترل عملیات ترکیب شونده را به دست می‌آورد.

روش اتحاد منافع تعدیل شده: روشی که در آن واحد حاصل، داراییهای قابل تشخیص و بدهیهای عملیات ترکیب شونده را به استثنای موارد معین، به مبلغ دفتری آنها در صورت‌های مالی عملیات ترکیب‌شونده در تاریخ ادغام اندازه‌گیری می‌کند.

عملیات ترکیب‌شونده: عملیاتی که به منظور تشکیل واحد حاصل در یک ادغام با یک یا چند عملیات ترکیب می‌شود.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

واحد حاصل: واحدی که در نتیجه ترکیب دو یا چند عملیات در ادغام تشکیل می‌شود (بند ۱ رهنمود بیشتری در این زمینه ارائه می‌کند).

تعاریف مرتبط با تحصیل

تاریخ تحصیل: تاریخی که واحد تحصیل‌کننده، کنترل عملیات تحصیل‌شده را به دست می‌آورد.

تحصیل: نوعی ترکیب بخش عمومی که در آن یکی از طرفین ترکیب، کنترل یک یا چند عملیات را به دست می‌آورد و شواهدی مبنی بر اینکه این ترکیب دارای محتوای اقتصادی از نوع ادغام نیست، وجود دارد.

سرقتی: دارایی که بیانگر منافع اقتصادی آتی ناشی از سایر داراییهای تحصیل‌شده در تحصیل است و امکان تشخیص و شناسایی جداگانه آنها وجود ندارد.

عملیات تحصیل‌شده: عملیاتی که واحد تحصیل‌کننده در تحصیل، کنترل آن را به دست می‌آورد.

مابه‌ازای احتمالی: تعهد واحد تحصیل‌کننده برای انتقال داراییها یا منافع مالکانه بیشتر به مالکان قبلی عملیات تحصیل‌شده به عنوان بخشی از مبادله انجام‌شده بابت کنترل عملیات تحصیل‌شده، مشروط به وقوع رویدادهای آتی معین یا احراز شرایطی خاص. با وجود این، مابه‌ازای احتمالی همچنین ممکن است به واحد تحصیل‌کننده حق استرداد مابه‌ازای انتقالی قبلی را مشروط به احراز شرایطی خاص بدهد.

واحد تحصیل‌کننده: واحد گزارشگری که کنترل یک یا چند عملیات را در تحصیل به دست می‌آورد.

اصطلاحاتی که در سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی بکار رفته است در این استاندارد نیز، با معانی مشخص‌شده در استانداردهایی که در آنها تعریف شده‌اند بکار می‌رود.

### تشخیص ترکیب بخش عمومی

۴. واحد گزارشگر برای اینکه تعیین کند معامله یا رویداد دیگری، ترکیب بخش عمومی است باید با بکارگیری تعریف مندرج در این استاندارد مشخص کند که داراییها و بدهیها تشکیل‌دهنده یک عملیات هستند. اگر داراییها و بدهیها تشکیل‌دهنده یک عملیات نباشند، واحد گزارشگر باید آن معامله یا رویداد را طبق سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی در نظر بگیرد. در بندهای ۲ تا ۹، رهنمودهایی برای تشخیص ترکیب بخش عمومی ارائه شده است.

### طبقه‌بندی ترکیبهای بخش عمومی

۵. اگر هیچ یک از طرفین در ترکیب بخش عمومی، کنترل یک یا چند عملیات را به دست نیاورند، باید ترکیب به عنوان ادغام طبقه‌بندی شود. در بندهای ۱۰ تا ۱۷، برای تشخیص اینکه آیا یکی از طرفین ترکیب، کنترل یک یا چند عملیات را در نتیجه ترکیب به دست می‌آورد یا خیر رهنمودهایی ارائه شده است.

۶. اگر یکی از طرفین ترکیب، کنترل یک یا چند عملیات را در نتیجه ترکیب به دست آورد، واحد گزارشگر باید به منظور طبقه‌بندی ترکیب به عنوان ادغام یا تحصیل، محتوای اقتصادی ترکیب را در نظر بگیرد. ترکیبی که در آن یکی از طرفین کنترل یک یا چند عملیات را به دست می‌آورد، باید به عنوان تحصیل طبقه‌بندی شود مگر اینکه محتوای اقتصادی ادغام را داشته باشد.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

۷. واحد گزارشگر در تعیین طبقه ترکیب بخش عمومی باید در نظر بگیرد که آیا روش حسابداری ترکیب، اطلاعاتی را در راستای تأمین اهداف گزارشگری مالی و احراز ویژگیهای کیفی فراهم می کند یا خیر. واحد گزارشگر به منظور ارزیابی محتوای اقتصادی ترکیب، باید معیارهای مابه‌ازا و فرایند تصمیم‌گیری مندرج در بندهای ۱۰ و ۱۱ را در نظر گیرد. بطور معمول این معیارها به تنهایی یا با هم شواهدی را مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است یا خیر، فراهم می کند. برای طبقه‌بندی ترکیب به عنوان ادغام نیازی به احراز همزمان هر دو معیار نیست. در بندهای ۱۸ تا ۳۸، رهنمود بیشتری در این زمینه ارائه شده است.

۸. تجزیه و تحلیل معیارهای مابه‌ازا و فرایند تصمیم‌گیری مندرج در بندهای ۱۰ و ۱۱ معمولاً منجر به حصول نتیجه قطعی و ایجاد شواهد کافی در رابطه با محتوای اقتصادی ترکیب بخش عمومی به منظور تعیین اینکه ترکیب از نوع ادغام است یا خیر، می شود. در چنین شرایطی، طبقه تعیین شده و روش حسابداری آن، اطمینان خواهد داد که استفاده‌کنندگان به اطلاعات لازم برای تأمین اهداف گزارشگری و احراز ویژگیهای کیفی دسترسی دارند.

۹. در شرایط استثنایی، پس از بکارگیری معیارهای مندرج در بندهای ۱۰ و ۱۱، نتایج ممکن است قطعی نباشد یا شواهد کافی در رابطه با محتوای اقتصادی ترکیب بخش عمومی ارائه نکند. در چنین شرایطی، همچنین واحد گزارشگر بررسی می کند که کدام طبقه، اطلاعاتی را فراهم خواهد نمود که، با توجه به بند ۱۲، به بهترین نحو اهداف گزارشگری مالی را تأمین و ویژگیهای کیفی را احراز می نماید. در بندهای ۳۹ و ۴۰، رهنمود بیشتری در این زمینه ارائه شده است.

### معیارهایی که ممکن است شواهدی مبنی بر اینکه ترکیب از نوع ادغام است ارائه کند

#### معیارهای مابه‌ازا

۱۰. معیارهای زیر ممکن است شواهدی مبنی بر اینکه ترکیب از نوع ادغام است، ارائه کند:
- الف. مابه‌ازا به دلایلی غیر از جبران واگذاری حق اشخاص دارای حق نسبت به خالص داراییهای عملیات منتقل شده پرداخت می شود (در بندهای ۲۶ و ۲۷، رهنمود بیشتری در این زمینه ارائه شده است)؛
- ب. مابه‌ازا به اشخاص دارای حق نسبت به خالص داراییهای عملیات منتقل شده پرداخت نمی شود (در بندهای ۲۸ و ۲۹، رهنمود بیشتری در این زمینه ارائه شده است)؛ یا
- پ. به این دلیل که هیچ شخص حقیقی یا حقوقی دارای حق نسبت به خالص داراییهای واحد منتقل شده وجود ندارد، مابه‌ازایی پرداخت نمی شود (در بند ۳۰، رهنمود بیشتری در این زمینه ارائه شده است).

#### معیارهای فرایند تصمیم‌گیری

۱۱. معیارهای زیر ممکن است شواهدی مبنی بر اینکه ترکیب از نوع ادغام است، ارائه کند:
- الف. ترکیب از سوی شخص ثالثی به طرفین تحمیل می شود و هیچ یک از طرفین ترکیب در فرایند تصمیم‌گیری مشارکت ندارند (در بندهای ۳۱ تا ۳۴، رهنمود بیشتری در این زمینه ارائه شده است)؛

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

ب. ترکیب بخش عمومی منوط به تأیید هریک از شهروندان از طریق همه‌پرسی است (در بند ۳۵، رهنمود بیشتری در این زمینه ارائه شده است)؛ یا

پ. ترکیب، بین عملیات تحت کنترل مشترک صورت می‌گیرد (در بندهای ۳۶ تا ۳۸، رهنمود بیشتری در این زمینه ارائه شده است).

*در صورتی که معیارهای مابه‌ازا و فرایند تصمیم‌گیری، شواهد کافی برای تعیین اینکه ترکیب از نوع ادغام است یا خیر فراهم نکند*

۱۲. در شرایط استثنایی، تجزیه و تحلیل معیارهای مابه‌ازا و فرایند تصمیم‌گیری بر مبنای محتوای اقتصادی ترکیب بخش عمومی ممکن است منجر به حصول نتیجه قطعی نشود و شواهد کافی برای تعیین اینکه ترکیب از نوع ادغام است یا خیر فراهم نکند. در چنین شرایطی، واحد گزارشگر بررسی می‌کند که کدام طبقه‌بندی و روش حسابداری مربوط اطلاعاتی را فراهم خواهد نمود که به بهترین نحو اهداف گزارشگری مالی را تأمین می‌کند. در بندهای ۴۱ تا ۴۵، رهنمود بیشتری در این زمینه ارائه شده است. همچنین، واحد گزارشگر بررسی می‌کند که کدام طبقه‌بندی یا روش حسابداری آن، به بهترین نحو ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابل فهم بودن، به موقع بودن، قابل مقایسه بودن و قابلیت تأیید را احراز می‌کند. در بندهای ۴۶ تا ۴۸، رهنمود بیشتری در این زمینه ارائه شده است.

### حسابداری ادغام

۱۳. واحد حاصل باید هر ادغام را با استفاده از روش حسابداری اتحاد منافع تعدیل شده به حساب منظور کند.

### روش حسابداری اتحاد منافع تعدیل شده

۱۴. بکارگیری روش اتحاد منافع تعدیل شده مستلزم انجام موارد زیر است:

الف. تشخیص واحد حاصل؛

ب. تعیین تاریخ ادغام؛

پ. شناخت و اندازه‌گیری داراییهای قابل تشخیص دریافت شده، بدهیهای تقبل شده و هرگونه منافع فاقد حق کنترل در عملیات ترکیب‌شونده، مطابق با الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی؛ و

ت. شناخت و اندازه‌گیری اجزای ارزش خالص و سایر تعدیلات ناشی از ادغام.

### تشخیص واحد حاصل

۱۵. در هر ادغام واحد حاصل باید مشخص شود.

۱۶. بند ۳ این استاندارد، واحد حاصل را به عنوان «واحدی که در نتیجه ترکیب دو یا چند عملیات در ادغام تشکیل می‌شود» تعریف می‌کند. بنابراین واحد حاصل باید به عنوان واحدی که کنترل عملیات ترکیب‌شونده را در اثر ادغام به دست می‌آورد، مشخص شود.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

#### تعیین تاریخ ادغام

۱۷. واحد حاصل باید تاریخ ادغام را، که تاریخ کسب کنترل عملیات ترکیب شونده است، مشخص نماید.
۱۸. تاریخی که واحد حاصل، کنترل عملیات ترکیب شونده را به دست می آورد، معمولاً تاریخی است که واحد حاصل داراییهای عملیات ترکیب شونده را دریافت و بدهیهای آن را تقبل می کند. در مواردی ممکن است مالکیت قانونی داراییهای عملیات ترکیب شونده به واحد حاصل منتقل نشود یا واحد حاصل مسئولیت قانونی بدهیهای آن را تقبل نکند. در این شرایط، واحد حاصل اغلب کنترل داراییها و بدهیهای عملیات ترکیب شونده را در تاریخی به دست می آورد که مسئولیت آنها به طور رسمی به آن واحد واگذار شده است. با وجود این، واحد حاصل ممکن است کنترل را در تاریخ متفاوتی به دست آورد. برای مثال، واحد حاصل ممکن است طبق قوانین یا یک توافق کتبی کنترل داراییها و بدهیهای عملیات ترکیب شونده را در تاریخ معینی به دست آورد. واحد حاصل باید تمام واقعیتهای و شرایط مربوط را در تشخیص تاریخ ادغام در نظر بگیرد.

#### شناخت و اندازه گیری داراییهای قابل تشخیص، بدهیهای تقبل شده و هرگونه منافع فاقد حق کنترل در عملیات ترکیب شونده

##### اصل شناخت

۱۹. در تاریخ ادغام، واحد حاصل باید داراییهای قابل تشخیص، بدهیهای تقبل شده و هرگونه منافع فاقد حق کنترل شناسایی شده در صورتهای مالی عملیات ترکیب شونده در تاریخ ادغام را شناسایی کند. شناخت داراییهای قابل تشخیص دریافت شده و بدهیهای تقبل شده مشمول شرایط مشخص شده در بندهای ۲۰ و ۲۱ است.

##### شرایط شناخت

۲۰. در تهیه صورتهای مالی واحد حاصل، آثار تمام معاملات بین عملیات ترکیب شونده حذف می شود (رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع در بندهای ۴۹ و ۵۰ ارائه شده است).
۲۱. برای احراز شرایط شناخت به عنوان بخشی از بکارگیری روش اتحاد منافع تعدیل شده، داراییهای قابل تشخیص و بدهیها باید در تاریخ ادغام، تعریف داراییها و بدهیها طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی را احراز کند. برای مثال، مخارجی که واحد حاصل انتظار دارد به منظور اجرای طرح خروج از یک فعالیت مربوط به عملیات ترکیب شونده یا خاتمه استخدام یا جابجایی کارکنان عملیات ترکیب شونده در آینده متحمل شود، اما متعهد به انجام آن نیست، در تاریخ ادغام، بدهی محسوب نمی شود. از این رو، واحد حاصل این مخارج را به عنوان بخشی از بکارگیری روش اتحاد منافع تعدیل شده، شناسایی نمی کند. بلکه واحد حاصل این مخارج را در صورتهای مالی پس از ادغام، طبق سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی مربوط شناسایی می کند.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

طبقه‌بندی داراییهای قابل تشخیص دریافت‌شده و بدهیهای تقبل‌شده در ادغام

۲۲. در تاریخ ادغام، واحد حاصل باید طبقه‌بندی داراییهای دریافت‌شده و بدهیهای تقبل‌شده در ادغام را به گونه‌ای که قبلاً توسط عملیات ترکیب‌شونده صورت گرفته است، انجام دهد. واحد حاصل نباید طبقه‌بندی متفاوتی را در شناخت اولیه، حتی اگر این کار طبق سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی مجاز باشد، انجام دهد.

#### اصل اندازه‌گیری

۲۳. واحد حاصل باید داراییهای قابل تشخیص و بدهیهای عملیات ترکیب‌شونده را به مبلغ دفتری آنها در صورتهای مالی عملیات ترکیب‌شونده در تاریخ ادغام، طبق الزامات بند ۲۴، اندازه‌گیری کند (رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع در بندهای ۵۱ و ۵۲ ارائه شده است).

۲۴. در تاریخ ادغام، واحد حاصل باید مبلغ دفتری داراییهای قابل تشخیص و بدهیهای عملیات ترکیب‌شونده را در صورت الزام به تطابق با رویه‌های حسابداری خود، تعدیل نماید.

۲۵. روش اتحاد منافع تعدیل‌شده منجر به ایجاد یک واحد حاصل می‌شود. مجموعه یکسانی از رویه‌های حسابداری منطبق با الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی توسط آن واحد پذیرفته می‌شود و در صورت الزام به تطابق با آن رویه‌ها، مبلغ دفتری داراییهای قابل تشخیص و بدهیهای عملیات ترکیب‌شونده تعدیل می‌شود.

۲۶. واحد حاصل باید هرگونه منافع فاقد حق کنترل عملیات ترکیب‌شونده را به مبلغ دفتری آن منافع در صورتهای مالی آن عملیات ترکیب‌شونده در تاریخ ادغام، با تعدیل بابت سهم متناسب منافع فاقد حق کنترل از تعدیلات صورت گرفته طبق بند ۲۴، اندازه‌گیری نماید.

۲۷. بندهای ۳۰ تا ۳۲، انواع داراییهای قابل تشخیص و بدهیها، از جمله اقلامی که در این استاندارد موارد استثنای محدودی بر اصل اندازه‌گیری آنها وضع شده است را معین می‌کند.

#### استثنا از اصول شناخت و یا اندازه‌گیری

۲۸. این استاندارد، موارد محدودی را از بکارگیری اصول شناخت و اندازه‌گیری خود مستثنی می‌کند. بندهای ۲۹ تا ۳۲، اقلام خاصی که مشمول استثنا هستند و ماهیت موارد استثنا را تعیین می‌کند. واحد حاصل باید آن اقلام را با بکارگیری الزامات مندرج در بندهای ۲۹ تا ۳۲ به حساب منظور کند که این امر موجب خواهد شد برخی اقلام:

الف. با بکارگیری شرایط شناختی به جز شرایط مندرج در بندهای ۲۰ و ۲۱ یا با بکارگیری الزامات سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی شناسایی شوند، که نتایج آن نسبت به بکارگیری اصول و شرایط شناخت این استاندارد متفاوت خواهد بود.

ب. به مبلغی غیر از مبلغ دفتری در تاریخ ادغام، اندازه‌گیری شوند.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

#### استثنا از اصل شناخت

حق امتیازها و حقوق مشابهی که در گذشته توسط یک عملیات ترکیبشونده به عملیات ترکیبشونده دیگر واگذار شده است

۲۹. حق امتیاز یا حق مشابهی که در گذشته توسط یک عملیات ترکیبشونده به عملیات ترکیبشونده دیگر واگذار شده و توسط عملیات ترکیبشونده دریافت کننده به عنوان دارایی نامشهود شناسایی شده است، باید توسط واحد حاصل نیز به عنوان دارایی نامشهود شناسایی گردد. حق امتیاز یا حق مشابه نباید طبق بند ۲۰ حذف گردد (رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع در بندهای ۵۳ و ۵۴ ارائه شده است).

#### استثنا از هر دو اصل شناخت و اندازه گیری

مالیات بر درآمد (در صورت شمول در شرایط ادغام)

۳۰. ادغام واحدهای بخش عمومی ممکن است بر اساس برخی از شرایط ادغام، منجر به ایجاد بخشودگی مالیاتی گردد. واحد حاصل نباید اقلام مالیاتی که در نتیجه شرایط ادغام بخشوده شده است را شناسایی نماید (رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع در بندهای ۵۵ و ۵۶ ارائه شده است).

۳۱. واحد حاصل باید سایر اقلام مالیاتی را که مشمول شرایط ادغام می شود یا از آن ناشی می گردد طبق استاندارد حسابداری ۳۵ بخش تجاری با عنوان مالیات بر درآمد شناسایی و اندازه گیری نماید. واحد حاصل باید هرگونه درآمد مالیاتی را که مشمول شرایط ادغام می شود یا از آن ناشی می گردد طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۳ با عنوان درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله ای (مالیات و انتقالات) شناسایی و اندازه گیری نماید.

#### مزایای بازنشستگی کارکنان

۳۲. واحد حاصل باید بدهی (یا در صورت وجود، دارایی) مربوط به توافقه های مزایای بازنشستگی کارکنان عملیات ترکیبشونده را طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۲ با عنوان مزایای بازنشستگی کارکنان شناسایی و اندازه گیری کند.

#### شناخت و اندازه گیری اجزای ارزش خالص ناشی از ادغام

۳۳. ادغام منجر به ایجاد سرقتی نمی گردد (رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع در بندهای ۵۷ و ۵۸ ارائه شده است).

۳۴. واحد حاصل باید در ارزش خالص، مبلغی معادل اقلام زیر را شناسایی نماید:

الف. مبلغ دفتری داراییهای عملیات ترکیبشونده؛

ب. مبلغ دفتری بدهیهای عملیات ترکیبشونده؛ و

پ. مبلغ دفتری منافع فاقد حق کنترل عملیات ترکیبشونده.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

۳۵. واحد حاصل باید در ارزش خالص، تعدیلات مرتبط با موارد زیر را شناسایی کند:

الف. حذف معاملات بین عملیات ترکیبشونده طبق بند ۲۰؛

ب. تعدیلات مربوط به مبلغ دفتری داراییهای قابل تشخیص و بدهیهای عملیات ترکیبشونده در صورت الزام به تطابق با رویه‌های حسابداری واحد حاصل، طبق بند ۲۴؛ و

پ. تعدیلات مربوط به موارد استثنا از اصول شناخت و یا اندازه‌گیری طبق بندهای ۲۹ تا ۳۲.

۳۶. واحد حاصل ممکن است مبالغ شناسایی‌شده در ارزش خالص را طبق بندهای ۳۴ و ۳۵ به یکی از اشکال زیر ارائه نماید:

الف. یک رقم منفرد در ابتدای دوره گزارشگری؛ یا

ب. به عنوان اجزای جداگانه ارزش خالص.

### دوره اندازه‌گیری

۳۷. اگر حسابداری اولیه برای ادغام، در پایان دوره گزارشگری که ادغام در آن واقع می‌شود کامل نیست، واحد حاصل باید برای اقلامی که حسابداری آنها کامل نیست، مبالغ غیرقطعی را در صورتهای مالی افشا کند. در دوره اندازه‌گیری، واحد حاصل باید مبالغ غیرقطعی شناسایی‌شده در تاریخ ادغام را با تسری به گذشته تعدیل کند تا بازتابی از اطلاعات جدید به دست آمده درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ ادغام باشد که در صورت اطلاع از آن، اندازه‌گیری مبالغ شناسایی‌شده در آن تاریخ، تحت تأثیر قرار می‌گرفت. در دوره اندازه‌گیری، واحد حاصل باید داراییها یا بدهیهای را نیز، در صورت به‌دست‌آوردن اطلاعات جدید درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ ادغام، شناسایی کند که در صورت اطلاع از آن، منجر به شناخت داراییها و بدهیها در آن تاریخ می‌گردید. به محض اینکه واحد حاصل، به اطلاعاتی درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ ادغام دست یابد یا به این نتیجه برسد که اطلاعات بیشتر قابل دستیابی نیست، دوره اندازه‌گیری به پایان می‌رسد. با وجود این، دوره اندازه‌گیری نباید فراتر از یک سال از تاریخ ادغام باشد.

۳۸. دوره اندازه‌گیری، دوره پس از تاریخ ادغام است که واحد حاصل ممکن است در آن دوره، مبالغ غیرقطعی شناسایی‌شده برای ادغام را تعدیل کند. دوره اندازه‌گیری، برای واحد حاصل زمان معقولی جهت کسب اطلاعات ضروری برای تشخیص و اندازه‌گیری داراییهای قابل تشخیص، بدهیها و منافع فاقد حق کنترل عملیات ترکیبشونده در زمان ادغام طبق الزامات این استاندارد فراهم می‌آورد. اطلاعات ضروری برای تشخیص و اندازه‌گیری داراییهای قابل تشخیص، بدهیها و منافع فاقد حق کنترل در عملیات ترکیبشونده معمولاً در تاریخ ادغام در دسترس خواهد بود. با وجود این، ممکن است این موضوع در مواردی که عملیات ترکیبشونده، صورتهای مالی خود را در گذشته با استفاده از رویه‌های حسابداری متفاوت تهیه کرده است، صدق نکند.

۳۹. واحد حاصل، افزایش یا کاهش در مبلغ غیرقطعی شناسایی‌شده برای دارایی قابل تشخیص یا بدهی را با تعدیل اجزای ارزش خالص طبق بندهای ۳۴ و ۳۵ شناسایی می‌کند. با وجود این، اطلاعات جدید به دست آمده در دوره اندازه‌گیری، ممکن است برخی مواقع منجر به تعدیل مبلغ غیرقطعی بیش از یک دارایی و یا بدهی گردد. برای مثال

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

واحد حاصل ممکن است بابت پرداخت خسارتهای ناشی از وقوع حادثه در یکی از تأسیسات عملیات ترکیبشونده که تمام یا بخشی از آن تحت پوشش بیمه مسئولیت عملیات ترکیبشونده است، یک بدهی را تقبل کرده باشد. در صورتی که در دوره اندازه‌گیری، واحد حاصل اطلاعات جدیدی درباره مبلغ دفتری بدهی به دست آورد، تعدیل سود یا زیان ناشی از تغییر در مبلغ غیرقطعی شناسایی شده برای بدهی (تمام یا بخشی از آن)، از طریق تعدیل متقابل سود یا زیان ناشی از تغییر در مبلغ غیرقطعی شناسایی شده بابت ادعای دریافتی از بیمه‌گر، تهاتر می‌شود.

۴۰. در دوره اندازه‌گیری، واحد حاصل باید تعدیلات در مبالغ غیرقطعی را به‌گونه‌ای شناسایی کند که گویی حسابداری ادغام، در تاریخ ادغام تکمیل شده است. بنابراین، واحد حاصل باید در اطلاعات مقایسه‌ای که در دوره‌های قبل در صورتهای مالی ارائه شده، شامل تغییر در استهلاك شناسایی شده در تکمیل حسابداری اولیه، در صورت نیاز تجدیدنظر کند.

۴۱. پس از پایان دوره اندازه‌گیری، واحد حاصل باید تنها به منظور اصلاح اشتباهات طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۰ با عنوان رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات، در حسابداری ادغام تجدیدنظر کند.

### مخارج مرتبط با ادغام

۴۲. مخارج مرتبط با ادغام، مخارجی است که واحد حاصل یا عملیات ترکیبشونده برای انجام ادغام متحمل می‌شود. این مخارج شامل مخارج مشاوره، مخارج قانونی، مخارج حسابداری، ارزشیابی و سایر حق‌الزحمه‌های حرفه‌ای یا مشاوره؛ مخارج عمومی و اداری و هر گونه مخارج ثبت و انتشار اوراق بدهی و اوراق مالکانه است. واحد حاصل و عملیات ترکیبشونده باید مخارج مرتبط با ادغام را در دوره تحمل مخارج و دریافت خدمات، به عنوان هزینه به حساب منظور کند.

### اندازه‌گیری و حسابداری پس از ادغام

۴۳. بطور کلی واحد حاصل باید داراییهای دریافت شده و بدهیهای تقبل شده و ابزارهای مالکانه منتشر شده در ادغام را پس از ادغام، طبق سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی مربوط برای آن اقلام، با توجه به ماهیت آنها، اندازه‌گیری و به حساب منظور کند. با وجود این، این استاندارد برای داراییهای دریافت شده و بدهیهای تقبل شده یا تحمیل شده در یک ادغام که در زیر به آنها اشاره شده است، رهنمود اندازه‌گیری و حسابداری پس از ادغام را ارائه می‌کند:

الف. حق امتیازها و حقوق مشابهی که در گذشته توسط یک عملیات ترکیبشونده به عملیات ترکیبشونده دیگر واگذار شده است؛

ب. انتقالات، وامهای ترجیحی (اعطایی با امتیاز ویژه) و منافع مشابه دریافت شده توسط یک عملیات ترکیبشونده بر اساس معیاری که در نتیجه ادغام تغییر می‌کند؛ و

پ. مالیات بر درآمد (در صورت عدم شمول در شرایط ادغام).

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

حق امتیازها و حقوق مشابهی که در گذشته توسط یک عملیات ترکیبشونده به عملیات ترکیبشونده دیگر واگذار شده است.

۴۴. حق امتیاز یا حق مشابهی که در گذشته توسط یک عملیات ترکیبشونده به عملیات ترکیبشونده دیگر واگذار شده و به عنوان دارایی نامشهود شناسایی شده است باید زمانی که حق برای دوره محدودی واگذار شده است، طی دوره باقیمانده توافق الزام آوری که بر اساس آن واگذاری حق صورت گرفته است، مستهلک شود. زمانی که حق برای دوره نامحدودی واگذار شده باشد، واحد حاصل باید آزمون کاهش ارزش دارایی را حداقل به صورت سالانه و همچنین در صورت وجود شواهدی از احتمال کاهش ارزش، انجام دهد. واحد حاصل که این حق امتیاز یا حق مشابه را پس از ادغام به شخص ثالثی می فروشد باید مبلغ دفتری دارایی نامشهود را در تعیین سود یا زیان فروش در نظر بگیرد.

انتقالات، وامهای ترجیحی و منافع مشابه دریافت شده توسط یک عملیات ترکیبشونده بر اساس معیاری که ممکن است در نتیجه ادغام تغییر کند

۴۵. انتقالات، وامهای ترجیحی یا منافع مشابه که در گذشته توسط یک عملیات ترکیبشونده بر اساس معیاری که در نتیجه ادغام تغییر می کند، دریافت شده است، باید با تسری به آینده طبق سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی تجدید ارزیابی شود (رهنمودهای بکارگیری مربوط به این موضوع در بندهای ۵۹ تا ۶۱ ارائه شده است).

مالیات بر درآمد (در صورت عدم شمول در شرایط ادغام)

۴۶. ادغام واحدهای بخش عمومی ممکن است منجر به ایجاد بخشودگی مالیاتی پس از ادغام گردد. واحد حاصل باید حسابداری مبالغ بخشودگی مالیات را با تسری به آینده مطابق با استاندارد حسابداری ۳۵ بخش تجاری با عنوان مالیات بر درآمد انجام دهد.

### ارائه صورتهای مالی

۴۷. اولین مجموعه صورتهای مالی واحد حاصل در اولین تاریخ گزارشگری پس از ادغام، به استثنای زمانی که واحد حاصل واحد جدیدی در نتیجه ترکیب بخش عمومی نیست، باید شامل موارد زیر باشد:

الف. صورت وضعیت مالی در تاریخ ادغام؛

ب. صورت وضعیت مالی در تاریخ گزارشگری؛

پ. صورت تغییرات در وضعیت مالی برای دوره زمانی بین تاریخ ادغام و تاریخ گزارشگری؛

ت. صورت تغییرات در ارزش خالص برای دوره زمانی بین تاریخ ادغام تا تاریخ گزارشگری؛

ث. صورت مقایسه بودجه و عملکرد برای دوره زمانی بین تاریخ ادغام و تاریخ گزارشگری؛ و

ج. یادداشتهای توضیحی که شامل خلاصه‌ای از اهم رویه‌های حسابداری و سایر یادداشتهای توضیحی است.

۴۸. در صورتی که واحد حاصل، واحد جدیدی در نتیجه ترکیبهای بخش عمومی نباشد، باید موارد زیر را افشا نماید:

الف. مبالغ شناسایی شده برای هریک از طبقات اصلی داراییها و بدهیها و اجزای ارزش خالص عملیات ترکیبشونده در واحد حاصل؛

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

ب. هرگونه تعدیلات انجام شده در خصوص اجزای ارزش خالص در صورت الزام به تطابق رویه‌های حسابداری عملیات ترکیب‌شونده با رویه‌های حسابداری واحد حاصل؛ و

پ. هرگونه تعدیلاتی که برای حذف آثار معاملات بین عملیات ترکیب‌شونده انجام می‌شود.

۴۹. طبق الزامات مندرج در بندهای ۵۱ و ۵۳، واحد حاصل مجاز به ارائه صورتهای مالی برای دوره‌های زمانی قبل از تاریخ ادغام است اما ملزم به ارائه آن نیست (رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع در بندهای ۶۲ و ۶۳ ارائه شده است). زمانی که واحد حاصل تصمیم به ارائه صورتهای مالی برای دوره‌های زمانی قبل از تاریخ ادغام بگیرد باید اطلاعات الزامی طبق بند ۵۱-چ را افشا نماید.

### افشا

۵۰. واحد حاصل باید اطلاعاتی افشا کند که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بر مبنای آن بتوانند ماهیت و اثر مالی یک ادغام را ارزیابی کنند.

۵۱. برای دستیابی به هدف مندرج در بند ۵۰، واحد حاصل باید برای هر ادغام که در دوره گزارشگری صورت می‌گیرد اطلاعات زیر را افشا نماید:

الف. نام و شرحی از هریک از عملیات ترکیب‌شونده.

ب. تاریخ ادغام.

پ. دلایل اصلی انجام ادغام از جمله، مبنای قانونی ادغام.

ت. مبالغ شناسایی شده در تاریخ ادغام برای هر یک از طبقات اصلی داراییها و بدهیهای منتقل شده.

ث. تعدیل مبلغ دفتری داراییها و بدهیهای ثبت شده توسط هریک از عملیات ترکیب‌شونده در تاریخ ادغام به منظور:

۱. حذف اثر معاملات بین عملیات ترکیب‌شونده طبق بند ۲۰؛ و

۲. هماهنگی با رویه‌های حسابداری واحد حاصل طبق بند ۲۴.

ج. تجزیه و تحلیل ارزش خالص شامل هریک از اجزا که بطور جداگانه ارائه می‌شود و هرگونه تعدیلات عمده شناسایی شده نظیر افزایش یا کاهش در مازاد تجدیدارزیابی طبق بندهای ۳۴ و ۳۵.

چ. چنانچه یک واحد حاصل تصمیم به ارائه صورتهای مالی برای دوره‌های زمانی قبل از تاریخ ادغام طبق بند ۴۹ بگیرد، واحد حاصل باید اطلاعات زیر را در رابطه با هریک از عملیات ترکیب‌شونده افشا کند:

۱. صورت وضعیت مالی در پایان دوره یا دوره‌های قبل؛

۲. صورت تغییرات در وضعیت مالی برای دوره یا دوره‌های قبل؛

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

۳. صورت تغییرات در ارزش خالص برای دوره یا دوره‌های قبل؛ و

۴. یادداشتهای توضیحی شامل خلاصه اهم رویه‌های حسابداری و سایر یادداشتهای توضیحی.

واحد حاصل نباید این اطلاعات را ارائه مجدد نماید اما باید آنها را بر مبنایی مشابه با آنچه در ارائه صورتهای مالی عملیات ترکیب‌شونده استفاده شده است، افشا نماید. واحد حاصل باید مبنای ارائه این اطلاعات را افشا نماید.

ح. چنانچه در زمان تأیید صورتهای مالی واحد حاصل برای انتشار، آخرین تاریخ گزارشگری هریک از عملیات ترکیب‌شونده با یک فاصله زمانی قبل از تاریخ ادغام باشد، واحد حاصل باید اطلاعات زیر را افشا نماید:

۱. مبالغ درآمد و هزینه و مازاد یا کسری هریک از عملیات ترکیب‌شونده از تاریخ آخرین گزارشگری عملیات ترکیب‌شونده تا تاریخ ادغام. مبالغ درآمد باید به شیوه‌ای متناسب با عملیات واحد گزارشگر و طبق بند ۶۵ استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱ با عنوان نحوه ارائه صورتهای مالی مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد. مبالغ هزینه نیز باید با طبقه‌بندی بر اساس ماهیت یا کارکرد هریک از هزینه‌ها در واحد گزارشگر مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد، هر کدام که اطلاعات قابل‌اتکاتر و مربوطتری ارائه می‌کند.

۲. آخرین مبالغ گزارش‌شده برای هریک از طبقات اصلی داراییها و بدهیها توسط عملیات ترکیب‌شونده قبل از تاریخ ادغام.

۳. آخرین مبالغ گزارش‌شده در ارزش خالص توسط هریک از عملیات ترکیب‌شونده قبل از تاریخ ادغام.

واحد حاصل زمانی که تصمیم به ارائه صورتهای مالی برای دوره‌های قبل از تاریخ ادغام طبق شرایط مندرج در جزء (ج) فوق مشخص شده بگیرد ملزم به افشای این اطلاعات نخواهد بود.

۵۲. واحد حاصل باید اطلاعاتی افشا کند که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند آثار مالی تعدیلات شناسایی‌شده در دوره گزارشگری جاری در رابطه با ادغام صورت گرفته در دوره جاری یا دوره‌های قبل را ارزیابی کنند.

۵۳. برای دستیابی به هدف بند ۵۲، واحد حاصل باید اطلاعات زیر را افشا نماید:

الف. چنانچه حسابداری اولیه ادغام برای برخی داراییها یا بدهیها کامل نباشد (به بند ۳۷ مراجعه شود) و مبالغ شناسایی‌شده در صورتهای مالی برای ادغام تنها بطور غیرقطعی تعیین شده باشد:

۱. دلایل اینکه چرا حسابداری اولیه برای ادغام کامل نیست؛

۲. داراییها یا بدهیهایی که حسابداری اولیه آن کامل نیست؛ و

۳. ماهیت و مبلغ هرگونه تعدیلات دوره اندازه‌گیری که طبق بند ۴۰ در دوره گزارشگری شناسایی شده است.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

ب. در صورت وجود مبالغ بخشودگی مالیاتی در نتیجه شرایط ادغام (به بندهای ۳۰ و ۳۱ مراجعه شود):

۱. مبلغ مالیاتی که مشمول بخشودگی شده است؛ و

۲. جزئیات مربوط به تعدیلات مالیات دریافتی در صورتی که واحد حاصل یک مرجع مالیاتی است.

۵۴. چنانچه الزامات این استاندارد و سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی، اهداف مشخص شده در بندهای ۵۰ و

۵۲ را برآورده نکند، واحد حاصل باید هر گونه اطلاعات دیگری را که برای دستیابی به آن اهداف ضروری است، افشا نماید.

### حسابداری تحصیل

۵۵. واحد تحصیل کننده باید هر تحصیل را با استفاده از روش حسابداری تحصیل به حساب منظور کند.

### روش حسابداری تحصیل

۵۶. بکارگیری روش تحصیل مستلزم انجام موارد زیر است:

الف. تشخیص واحد تحصیل کننده؛

ب. تعیین تاریخ تحصیل؛

پ. شناخت و اندازه گیری داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده و هرگونه منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل شده؛ و

ت. شناخت و اندازه گیری سرقفلی، سود، یا زیان حاصل از تحصیل.

### تشخیص واحد تحصیل کننده

۵۷. در هر تحصیل یکی از طرفهای ترکیب که کنترل یک یا چند عملیات را به دست می آورد باید به عنوان واحد تحصیل کننده مشخص شود.

۵۸. تشخیص واحد تحصیل کننده، هنگام تعیین طبقه ترکیب بخش عمومی، طبق بندهای ۵ و ۶ و ۱۰ تا ۱۷ صورت می گیرد.

### تعیین تاریخ تحصیل

۵۹. واحد تحصیل کننده باید تاریخ تحصیل را، که تاریخ کسب کنترل عملیات تحصیل شده است، مشخص کند.

۶۰. تاریخی که واحد تحصیل کننده، کنترل عملیات تحصیل شده را به دست می آورد، بطور معمول تاریخی است که واحد

تحصیل کننده بطور قانونی مابه ازای انتقال می دهد، و یا داراییهای عملیات تحصیل شده را تحصیل و بدهیهای آن را تقبل می کند (تاریخ خاتمه). با وجود این، واحد تحصیل کننده ممکن است کنترل را در تاریخی که به دست آورد که قبل



## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

یا بعد از تاریخ خاتمه باشد. برای مثال، تاریخ تحصیل در صورتی قبل از تاریخ خاتمه است که موافقت‌نامه‌ای مکتوب مشخص کند که واحد تحصیل‌کننده، در تاریخی قبل از تاریخ خاتمه، کنترل عملیات تحصیل‌شده را به دست می‌آورد. واحد تحصیل‌کننده باید تمام واقعیتهای و شرایط مربوط را در تشخیص تاریخ تحصیل در نظر بگیرد.

### شناخت و اندازه‌گیری داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده، بدهیهای تقبل‌شده و منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل‌شده

#### اصل شناخت

۶۱. در تاریخ تحصیل، واحد تحصیل‌کننده باید داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده، بدهیهای تقبل‌شده و منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل‌شده را جدا از سرقتی شناسایی نماید. شناخت داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده مشمول شرایط مشخص شده در بندهای ۶۲ و ۶۳ است.

#### شرایط شناخت

۶۲. برای احراز شرایط شناخت به عنوان بخشی از بکارگیری روش تحصیل، داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده، باید در تاریخ تحصیل، تعریف داراییها و بدهیها طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی را احراز کند و قابلیت اندازه‌گیری به شیوه‌ای که حائز ویژگیهای کیفی اطلاعات مندرج در گزارشگری مالی با مقاصد عمومی و محدودیتهای حاکم بر آن باشد، را داشته باشد. برای مثال، مخارجی که واحد تحصیل‌کننده انتظار دارد به منظور اجرای طرح خروج از فعالیت تحصیل‌شده یا خاتمه استخدام یا جابجایی کارکنان عملیات تحصیل‌شده در آینده متحمل شود، اما متعهد به انجام آن نیست، در تاریخ تحصیل، بدهی محسوب نمی‌شود. از این رو، واحد تحصیل‌کننده این مخارج را به عنوان بخشی از بکارگیری روش تحصیل، شناسایی نمی‌کند. بلکه واحد تحصیل‌کننده این مخارج را در صورتهای مالی پس از تحصیل، طبق سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی شناسایی می‌کند.

۶۳. افزون بر این، به منظور احراز شرایط شناخت به عنوان بخشی از بکارگیری روش تحصیل، داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده باید بخشی از آنچه که واحد تحصیل‌کننده و عملیات تحصیل‌شده (یا مالکان قبلی آن) در معامله ترکیب مبادله کرده‌اند، تلقی شود و نه نتیجه معاملات جداگانه. واحد تحصیل‌کننده برای تعیین اینکه کدام یک از داراییهای تحصیل‌شده یا بدهیهای تقبل‌شده، بخشی از مبادله با عملیات تحصیل‌شده محسوب می‌شود و کدام یک، در صورت وجود، نتیجه معاملات جداگانه‌ای است که باید مطابق با ماهیت آنها و استانداردهای حسابداری بخش عمومی مربوط شناسایی شود، باید رهنمودهای مندرج در بندهای ۱۰۴ تا ۱۰۶ را بکار گیرد.

۶۴. بکارگیری اصل شناخت و شرایط شناخت توسط واحد تحصیل‌کننده، ممکن است منجر به شناسایی داراییها و بدهیهایی شود که عملیات تحصیل‌شده، پیش از این آنها را به عنوان دارایی و بدهی در صورتهای مالی خود شناسایی نکرده است. برای مثال، واحد تحصیل‌کننده، دارایی نامشهود قابل تشخیص تحصیل‌شده مانند حق اختراع را که به دلیل ایجاد آن در داخل، عملیات تحصیل‌شده آنها را در صورتهای مالی خود به عنوان دارایی شناسایی نکرده و مخارج مربوط را به هزینه منظور کرده است، شناسایی می‌کند.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

۶۵. بندهای ۶۴ تا ۷۶، رهنمودهای مربوط به شناسایی اجاره‌های عملیاتی و داراییهای نامشهود را ارائه می‌کند. بندهای ۷۲ تا ۷۸، انواع داراییهای قابل تشخیص و بدهیها، از جمله اقلامی که در این استاندارد موارد استثنای محدودی بر اصل شناخت و شرایط شناخت آنها ارائه کرده است را معین می‌کند.

طبقه‌بندی داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در تحصیل

۶۶. در تاریخ تحصیل، واحد تحصیل‌کننده باید طبقه‌بندی داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده را مجدداً مورد ارزیابی قرار دهد زیرا برای تعیین اینکه کدام استاندارد حسابداری بخش عمومی بکار گرفته شود، انجام این کار ضرورت دارد. واحد تحصیل‌کننده باید این طبقه‌بندی‌ها را بر مبنای شرایط توافق الزام آور (شامل شرایط قراردادی)، شرایط اقتصادی، رویه‌های عملیاتی یا حسابداری و سایر شرایط مرتبط موجود در تاریخ تحصیل، انجام دهد.

۶۷. این استاندارد دو استثنا بر اصل مندرج در بند ۶۶ وضع می‌کند:

الف. طبقه‌بندی قرارداد اجاره به عنوان اجاره عملیاتی یا اجاره تأمین مالی طبق استاندارد حسابداری ۲۱ بخش تجاری با عنوان حسابداری اجاره‌ها؛ و

ب. طبقه‌بندی یک قرارداد به عنوان قرارداد بیمه.

واحد تحصیل‌کننده باید توافقه‌های الزام آور فوق را بر مبنای شرایط و سایر عوامل در شروع توافق الزام آور (یا چنانچه شرایط توافق الزام آور به شیوه‌ای تعدیل شده باشد که طبقه‌بندی آن را تغییر دهد، در تاریخ تعدیل که ممکن است تاریخ تحصیل باشد) طبقه‌بندی کند.

#### اصل اندازه‌گیری

۶۸. واحد تحصیل‌کننده باید داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده را به ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری کند.

۶۹. در هر تحصیل، واحد تحصیل‌کننده باید در تاریخ تحصیل، اجزای منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل شده را که نشان دهنده منافع مالکیت فعلی است و برای دارندگان آن، نسبت به سهم متناسبی از خالص داراییهای عملیات تحصیل شده در زمان انحلال حق ایجاد می‌کند، به یکی از مبالغ زیر اندازه‌گیری نماید:

الف. ارزش منصفانه؛ یا

ب. سهم متناسب ابزارهای مالکانه فعلی از مبالغ شناسایی شده خالص داراییهای قابل تشخیص عملیات تحصیل شده.

اجزای دیگر منافع فاقد حق کنترل باید به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، اندازه‌گیری شوند؛ مگر اینکه مبنای اندازه‌گیری دیگری توسط استانداردهای حسابداری بخش عمومی الزامی شده باشد.

۷۰. بندهای ۷۴ تا ۷۹ انواع داراییهای قابل تشخیص و بدهیها، از جمله اقلامی که در این استاندارد موارد استثنای محدودی بر اصل اندازه‌گیری آنها وضع شده است را معین می‌کند.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

#### استثنا از اصول شناخت و یا اندازه‌گیری

۷۱. این استاندارد، موارد محدودی را از بکارگیری اصول شناخت و اندازه‌گیری خود مستثنی می‌کند. بندهای ۷۲ تا ۷۹، اقلام خاصی که مشمول استثنا هستند و ماهیت موارد استثنا را تعیین می‌کند. واحد تحصیل‌کننده باید آن اقلام را با بکارگیری الزامات مندرج در بندهای ۷۲ تا ۷۹ به حساب منظور کند که این امر موجب خواهد شد برخی اقلام:

الف. با بکارگیری شرایط شناختی به‌جز شرایط مندرج در بندهای ۶۲ و ۶۳ یا با بکارگیری الزامات سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی شناسایی شوند، که نتایج آن نسبت به بکارگیری اصول و شرایط شناخت این استاندارد متفاوت خواهد بود.

ب. به مبلغی غیر از ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری شوند.

#### استثنا از اصل شناخت

#### بدهیهای احتمالی

۷۲. در استاندارد حسابداری بخش عمومی ۸ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی، بدهیهای احتمالی تعریف شده است.

۷۳. الزامات استاندارد حسابداری بخش عمومی ۸ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی برای تعیین اینکه کدام بدهیهای احتمالی باید در تاریخ تحصیل شناسایی شود، کاربرد ندارد. در مقابل، واحد تحصیل‌کننده باید در تاریخ تحصیل، بدهی احتمالی تقبل‌شده در تحصیلی که در آن، مابه‌ازا منتقل شده است را در صورتی شناسایی کند که تعهد فعلی ناشی از رویدادهای گذشته باشد و ارزش منصفانه آن را بتوان به‌گونه‌ای قابل‌اثبات، اندازه‌گیری کرد. بنابراین، برخلاف استاندارد حسابداری بخش عمومی ۸ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی، واحد تحصیل‌کننده، بدهی احتمالی تقبل‌شده در تحصیلی که در آن، مابه‌ازا منتقل شده است را در تاریخ تحصیل شناسایی می‌کند حتی اگر خروج منابع دارای منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی که برای تسویه تعهد ضرورت دارد، محتمل نباشد. بند ۱۱۰، رهنمود حسابداری این بدهیهای احتمالی را پس از تحصیل تعیین می‌کند.

#### استثنا از هر دو اصل شناخت و اندازه‌گیری

#### مالیات بر درآمد (در صورت شمول در شرایط تحصیل)

۷۴. تحصیل توسط واحدهای بخش عمومی ممکن است بر اساس برخی از شرایط تحصیل، منجر به ایجاد بخشودگی مالیاتی گردد. واحد تحصیل‌کننده نباید اقلام مالیاتی که در نتیجه شرایط تحصیل بخشوده شده است را شناسایی نماید (رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع در بندهای ۷۷ تا ۷۹ ارائه شده است).

۷۵. واحد تحصیل‌کننده باید سایر اقلام مالیاتی را که مشمول شرایط تحصیل می‌شود یا از آن ناشی می‌گردد طبق استاندارد حسابداری ۳۵ بخش تجاری با عنوان مالیات بر درآمد شناسایی و اندازه‌گیری نماید. واحد تحصیل‌کننده

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

باید هرگونه درآمد مالیاتی را که مشمول شرایط تحصیل می‌شود یا از آن ناشی می‌گردد طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۳ با عنوان درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات) شناسایی و اندازه‌گیری نماید.

### مزایای بازنشستگی کارکنان

۷۶. واحد تحصیل‌کننده باید بدهی (یا در صورت وجود دارایی) مربوط به توافقات مزایای بازنشستگی کارکنان عملیات تحصیل‌شده را طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۲ با عنوان مزایای بازنشستگی کارکنان شناسایی و اندازه‌گیری کند.

### داراییهای جبرانی

۷۷. در تحصیل، فروشنده ممکن است بطور قراردادی، نتایج رویداد احتمالی یا نامطمئن مرتبط با تمام یا بخشی از دارایی یا بدهی خاصی را برای واحد تحصیل‌کننده جبران کند. برای مثال، فروشنده ممکن است زیانهای مربوط به بدهی ناشی از یک رویداد احتمالی خاص را چنانچه بیشتر از یک مبلغ مشخص باشد، برای واحد تحصیل‌کننده جبران کند؛ به عبارتی دیگر، فروشنده تضمین می‌کند که بدهی واحد تحصیل‌کننده، از مبلغ معینی بیشتر نخواهد شد. در نتیجه، واحد تحصیل‌کننده دارایی جبرانی به دست می‌آورد. واحد تحصیل‌کننده باید در همان زمانی که اقلام قابل جبران را شناسایی می‌کند، دارایی جبرانی را شناسایی کند و بر همان مبنایی که اقلام قابل جبران اندازه‌گیری می‌شوند، دارایی جبرانی را اندازه‌گیری نماید و در صورت نیاز، بابت مبالغ غیرقابل وصول، ذخیره در نظر بگیرد. بنابراین، اگر جبران خسارت، مربوط به دارایی یا بدهی باشد که در تاریخ تحصیل، شناسایی شده و به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری شده است، واحد تحصیل‌کننده باید دارایی جبرانی را در تاریخ تحصیل شناسایی کند و به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری نماید. برای دارایی جبرانی اندازه‌گیری‌شده به ارزش منصفانه، آثار عدم اطمینان جریانهای نقدی آتی، به دلیل ملاحظات مربوط به قابلیت وصول، در اندازه‌گیری ارزش منصفانه در نظر گرفته می‌شود و ذخیره جداگانه ضرورتی ندارد (رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بند ۸۰ ارائه شده است).

۷۸. در برخی شرایط، جبران خسارت ممکن است مربوط به یک دارایی یا یک بدهی باشد که از اصول شناخت یا اندازه‌گیری این استاندارد مستثنی شده است. برای مثال، جبران خسارت ممکن است در ارتباط با بدهی احتمالی باشد که در تاریخ تحصیل شناسایی نشده است، زیرا ارزش منصفانه آن در تاریخ مزبور، به گونه‌ای قابل اتکا، قابل اندازه‌گیری نبوده است. همچنین، جبران خسارت ممکن است مربوط به دارایی یا بدهی نظیر دارایی یا بدهی حاصل از مزایای بازنشستگی کارکنان باشد که بر مبنایی غیر از ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، اندازه‌گیری شده است. در چنین شرایطی، دارایی جبرانی باید با استفاده از مفروضاتی یکسان با مفروضات مورد استفاده در اندازه‌گیری اقلام قابل جبران، که مشمول ارزیابی مدیریت از قابلیت وصول دارایی جبرانی و محدودیت‌های قراردادی مربوط به مبالغ قابل جبران است، شناسایی و اندازه‌گیری شود. رهنمود مربوط به حسابداری دارایی جبرانی پس از تحصیل، در بند ۱۱۱ ارائه شده است.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

استثنا از اصل اندازه گیری

حقوق بازتحصیل شده

۷۹. واحد تحصیل کننده باید ارزش حقوق بازتحصیل شده را که به عنوان دارایی نامشهود شناسایی شده است، بر مبنای دوره باقیمانده از توافق الزام آور مرتبط، صرف نظر از اینکه فعالان بازار برای تعیین ارزش منصفانه توافق، به تمدید بالقوه آن توجه می کنند یا خیر، اندازه گیری کند. رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بندهای ۷۱ و ۷۲ ارائه شده است.

### شناخت و اندازه گیری سرقتی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت

۸۰. واحد تحصیل کننده باید سرقتی را در تاریخ تحصیل و با اندازه گیری مازاد (الف) بر (ب)، با در نظر گرفتن الزامات بند ۸۱ شناسایی کند:

الف. حاصل جمع:

۱. مابه ازای انتقال یافته اندازه گیری شده طبق این استاندارد که معمولاً ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل است (به بند ۹۰ مراجعه شود)؛

۲. مبلغ هرگونه منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل شده که طبق این استاندارد اندازه گیری می شود (به بند ۶۹ مراجعه شود)؛ و

۳. در تحصیل مرحله ای (به بندهای ۹۴ و ۹۵ مراجعه شود)، ارزش منصفانه منافع مالکانه قبلی واحد تحصیل کننده در عملیات تحصیل شده در تاریخ تحصیل.

ب. خالص مبلغ داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در تاریخ تحصیل که طبق این استاندارد اندازه گیری می شود.

۸۱. واحد تحصیل کننده باید تنها تا میزانی سرقتی را شناسایی نماید که تحصیل منجر به نتایج زیر شود:

الف. ایجاد جریانهای نقدی ورودی (نظیر تحصیل یک عملیات مولد درآمد)؛ و یا

ب. کاهش در جریانهای نقدی خروجی واحد تحصیل کننده.

واحد تحصیل کننده باید هرگونه مازاد (الف) بر (ب) مندرج در بند ۸۰ که دارای شرایط فوق نباشد را به عنوان زیان در صورت تغییرات در وضعیت مالی شناسایی نماید. رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع در بند ۸۸ ارائه شده است.

۸۲. در یک تحصیل که واحد تحصیل کننده و عملیات تحصیل شده (یا مالکان قبلی آن)، تنها منافع مالکانه را مبادله می کنند، ممکن است ارزش منصفانه منافع مالکانه عملیات تحصیل شده در تاریخ تحصیل نسبت به ارزش منصفانه منافع مالکانه واحد تحصیل کننده در تاریخ تحصیل، به گونه ای قابل اتکاتر قابل اندازه گیری باشد. در این صورت، واحد تحصیل کننده باید مبلغ سرقتی را با استفاده از ارزش منصفانه منافع مالکانه عملیات تحصیل شده در تاریخ تحصیل، به

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

جای ارزش منصفانه منافع مالکانه انتقال یافته در تاریخ تحصیل، تعیین کند. برای تعیین مبلغ سرقفلی در یک تحصیل که در آن مابه‌ازایی منتقل نمی‌شود، واحد تحصیل‌کننده باید از ارزش منصفانه منافع واحد تحصیل‌کننده در عملیات تحصیل شده در تاریخ تحصیل، به جای ارزش منصفانه مابه‌ازای انتقال یافته در تاریخ تحصیل (بند ۸۰-الف-۱) استفاده کند. رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بند ۸۶، ارائه شده است).

#### خریده‌های زیر قیمت

۸۳ برخی مواقع ممکن است در ترکیب بخش عمومی که به عنوان تحصیل طبقه‌بندی می‌شود، واحد تحصیل‌کننده خرید زیر قیمت انجام دهد، که نوعی تحصیل است که در آن مبلغ مندرج در بند ۸۰-ب بیشتر از مجموع مبالغ مشخص شده در بند ۸۰-الف می‌باشد. اگر پس از بکارگیری الزامات بند ۸۵، آن مبلغ مازاد، باقی مانده باشد، واحد تحصیل‌کننده باید در تاریخ تحصیل، سود حاصل را در صورت تغییرات در وضعیت مالی شناسایی کند. این سود باید به واحد تحصیل‌کننده منتسب شود.

۸۴ خرید زیر قیمت، برای مثال، ممکن است در یک تحصیل واقع شود که در آن، فروشنده بنا به ضرورت اقتصادی، مجبور به فروش شده باشد. با وجود این، استثنا از شناخت یا اندازه‌گیری اقلام خاص مطرح در بندهای ۷۲ تا ۷۹ نیز ممکن است منجر به شناخت سود (یا تغییر در مبلغ سود شناسایی شده) حاصل از خرید زیر قیمت شود.

۸۵ قبل از شناسایی سود حاصل از خرید زیر قیمت، واحد تحصیل‌کننده باید مجدداً بررسی کند که آیا تمام داراییهای تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده، به درستی تشخیص داده شده‌اند یا خیر و باید هرگونه دارایی یا بدهی دیگری که در آن بررسی مشخص می‌شود را شناسایی نماید. سپس، واحد تحصیل‌کننده باید شیوه‌های مورد استفاده در اندازه‌گیری مبالغی که طبق این استاندارد شناخت آنها در تاریخ تحصیل الزامی است را برای تمام موارد زیر بررسی کند:

الف. داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده؛

ب. منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل شده، در صورت وجود؛

پ. در یک تحصیل مرحله‌ای، منافع مالکانه قبلی واحد تحصیل‌کننده در عملیات تحصیل شده؛ و

ت. مابه‌ازای انتقال یافته.

هدف این بررسی، حصول اطمینان از این است که اندازه‌گیری‌ها، ارزش تمام اطلاعات در دسترس در تاریخ تحصیل را بطور مناسب منعکس می‌کند.

۸۶ در بخش عمومی، واحد گزارشگر گاهی اوقات کنترل یک عملیات را در نتیجه یک معامله غیرمبادله‌ای که در آن مابه‌ازای انتقالی تقریباً برابر با ارزش منصفانه عملیات تحصیل شده نیست را، به دست می‌آورد. چنین شرایطی شامل موارد زیر است، اما محدود به این موارد نمی‌شود:

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

الف. مصادره عملیات یا واحدها با پرداخت مابه‌ازا؛ و

ب. انتقال یک عملیات به واحد تحصیل‌کننده توسط اهدا کننده در قبال مابه‌ازای ناچیز.

۸۷. زمانی که محتوای اقتصادی ترکیب بخش عمومی از نوع تحصیل است، چنین تحصیل‌های غیرمبادله‌ای به عنوان خریدهای زیر قیمت تلقی و طبق بندهای ۸۳ تا ۸۵ به حساب منظور می‌شوند.

#### تحصیل غیرمبادله‌ای بدون انتقال مابه‌ازا

۸۸. در بخش عمومی، واحد گزارشگر گاهی اوقات کنترل یک عملیات را در نتیجه یک معامله غیرمبادله‌ای که در آن مابه‌ازایی منتقل نمی‌شود، به دست می‌آورد. چنین شرایطی شامل موارد زیر است، اما محدود به این موارد نمی‌شود:

الف. مصادره عملیات یا واحدها بدون پرداخت مابه‌ازا (که به عنوان ملی شدن اجباری شناخته می‌شود)؛

ب. انتقال یک عملیات به واحد گزارشگر توسط اهدا کننده بدون پرداخت مابه‌ازا. چنین انتقالی ممکن است به صورت سهم‌الارث باشد؛ و

پ. انتقال یک عملیات به واحد گزارشگر در حالی که این عملیات دارای خالص بدهی است. واحد گزارشگر ممکن است انتقال خالص بدهی را به منظور پیشگیری از توقف عملیات بپذیرد. چنین معاملاتی گاهی اوقات به عنوان کمک اعطایی شناخته می‌شود.

۸۹. زمانی که محتوای اقتصادی ترکیب بخش عمومی از نوع تحصیل است، واحد تحصیل‌کننده که کنترل عملیات تحصیل شده را در یک معامله غیرمبادله‌ای بدون انتقال مابه‌ازا به دست می‌آورد، سرقفلی شناسایی نمی‌کند. واحد تحصیل‌کننده سود یا زیان را در صورت تغییرات در وضعیت مالی طبق بند ۸۱ شناسایی کند.

#### مابه‌ازای انتقال یافته

۹۰. مابه‌ازای انتقال یافته در تحصیل باید به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شود. ارزش منصفانه مابه‌ازای انتقال یافته، باید بر اساس مجموع ارزش منصفانه داراییهای انتقال یافته، بدهیهای تحمیل شده و منافع مالکانه منتشر شده توسط واحد تحصیل‌کننده در تاریخ تحصیل محاسبه شود. نقد، سایر داراییها، یک عملیات یا یک واحد تحت کنترل واحد تحصیل‌کننده، مابه‌ازای احتمالی، ابزارهای مالکانه عادی یا ممتاز، اختیارهای معامله، امتیازهای خرید سهام و منافع اعضای واحدهای اشتراکی، مثالهایی از انواع بالقوه مابه‌ازا است.

۹۱. مابه‌ازای انتقال یافته ممکن است شامل داراییها یا بدهیهای واحد تحصیل‌کننده باشد که مبلغ دفتری آنها متفاوت با ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل است، برای مثال، داراییهای غیرپولی یا یک عملیات واحد تحصیل‌کننده. در این صورت، واحد تحصیل‌کننده باید داراییهای انتقال یافته یا بدهیهای تحمیل شده را به ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل، تجدید اندازه‌گیری و سود یا زیان حاصل را، در صورت وجود، در صورت تغییرات در وضعیت مالی شناسایی کند. با وجود این، برخی مواقع، داراییهای انتقال یافته یا بدهیهای تحمیل شده، پس از تحصیل، در گروه باقی

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

می‌مانند (برای مثال، به این دلیل که داراییها یا بدهیها، به جای مالکان قبلی به عملیات تحصیل شده انتقال می‌یابند) و در نتیجه، واحد تحصیل‌کننده کنترل آنها را حفظ می‌کند. در این شرایط، واحد تحصیل‌کننده باید داراییها و بدهیهای مزبور را به آخرین مبلغ دفتری قبل از تاریخ تحصیل، اندازه‌گیری کند و نباید سود یا زیانی از این بابت در صورت تغییرات در وضعیت مالی شناسایی نماید.

### مابه‌ازای احتمالی

۹۲. مابه‌ازایی که واحد تحصیل‌کننده در ازای عملیات تحصیل شده انتقال می‌دهد، شامل هرگونه دارایی یا بدهی ناشی از توافق، مابه‌ازای احتمالی است (به بند ۹۰ مراجعه شود). واحد تحصیل‌کننده باید ارزش منصفانه مابه‌ازای احتمالی در تاریخ تحصیل را به عنوان بخشی از مابه‌ازای انتقال یافته در ازای عملیات تحصیل شده شناسایی کند.

۹۳. در صورتی که تعهد پرداخت مابه‌ازای احتمالی تعریف ابزار مالی را احراز کند، واحد تحصیل‌کننده باید بر مبنای تعاریف ابزار مالکانه و بدهی مالی مندرج در بند ۷ استاندارد حسابداری ۳۶ بخش تجاری با عنوان ابزارهای مالی: ارائه، تعهد مزبور را به عنوان بدهی مالی یا جزئی از ارزش خالص طبقه‌بندی نماید. در صورت تحقق شرایط خاص، واحد تحصیل‌کننده باید حق برگشت مابه‌ازای انتقال یافته قبلی را به عنوان دارایی طبقه‌بندی کند. رهنمود مربوط به حسابداری مابه‌ازای احتمالی پس از تحصیل، در بند ۱۱۲ ارائه شده است.

### تحصیل مرحله‌ای

۹۴. برخی مواقع، واحد تحصیل‌کننده کنترل عملیات تحصیل شده‌ای را به دست می‌آورد که قبل از تاریخ تحصیل، در آن عملیات منافع مالکانه داشته است. برای مثال، در ۲۹ اسفند سال ۱۴×۱، واحد گزارشگر الف ۳۵ درصد منافع فاقد حق کنترل واحد ب را در اختیار دارد. در آن تاریخ، واحد گزارشگر الف، ۴۰ درصد دیگر از منافع مالکانه در واحد ب را خریداری می‌کند که موجب می‌شود واحد گزارشگر الف، کنترل واحد ب را در اختیار گیرد.

۹۵. در تحصیل مرحله‌ای، واحد تحصیل‌کننده باید منافع مالکانه نگهداری شده قبلی خود در عملیات تحصیل شده را به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، تجدید اندازه‌گیری و سود یا زیان حاصل را، در صورت وجود، در مازاد یا کسری دوره یا در ارزش خالص منعکس کند. در دوره‌های گزارشگری قبل، واحد تحصیل‌کننده ممکن است تغییر در ارزش منافع مالکانه خود در عملیات تحصیل شده را در ارزش خالص منعکس کرده باشد. در این صورت، مبلغی که در ارزش خالص منعکس می‌شود باید بر همان مبنایی منعکس شود که با فرض واگذاری مستقیم منافع مالکانه نگهداری شده قبلی توسط واحد تحصیل‌کننده، الزامی می‌شد.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

رهنمود بیشتر برای بکارگیری روش تحصیل، زمانی که تحصیل از طریق تغییر در حق رأی، تنها بر اساس قرارداد و در شرایطی مشابه با زمانی که مابه‌ازا منتقل نمی‌شود، صورت می‌گیرد

۹۶. در مواردی، واحد تحصیل‌کننده، کنترل عملیات تحصیل‌شده را بدون انتقال مابه‌ازا به دست می‌آورد. در چنین ترکیبهایی، روش حسابداری تحصیل بکار می‌رود. موارد مزبور به شرح زیر است:

الف. به منظور کسب کنترل توسط سرمایه‌گذار فعلی (واحد تحصیل‌کننده)، عملیات تحصیل‌شده تعداد کافی از سهام خود را بازخريد می‌کند.

ب. حق وتوی اقلیت، که پیش از این مانع کنترل عملیات تحصیل‌شده توسط واحد تحصیل‌کننده دارای حق رأی اکثریت می‌شد، لغو شده باشد.

پ. واحد تحصیل‌کننده و عملیات تحصیل‌شده، توافق کرده باشند که فعالیت‌های خود را تنها بر اساس قرارداد ترکیب کنند. واحد تحصیل‌کننده در قبال کنترل عملیات تحصیل‌شده مابه‌ازایی منتقل نمی‌کند و در تاریخ تحصیل یا قبل از آن، هیچ‌گونه منافع مالکیت قابل اندازه‌گیری در عملیات تحصیل‌شده ندارد.

۹۷. در یک تحصیل که تنها بر اساس قرارداد ایجاد شده است، واحد تحصیل‌کننده باید مبلغ خالص دارایی‌های عملیات تحصیل‌شده که طبق این استاندارد شناسایی می‌شود را به مالکان عملیات تحصیل‌شده تخصیص دهد. به عبارت دیگر، منافع مالکیت قابل اندازه‌گیری در عملیات تحصیل‌شده که در اختیار اشخاصی غیر از واحد تحصیل‌کننده است، در صورتهای مالی پس از ترکیب واحد تحصیل‌کننده، منافع فاقد حق کنترل محسوب می‌شود؛ حتی اگر نتیجه این باشد که تمام منافع مالکیت قابل اندازه‌گیری در عملیات تحصیل‌شده، قابل تخصیص به منافع فاقد حق کنترل باشد.

### دوره اندازه‌گیری

۹۸. اگر حسابداری اولیه برای تحصیل، در پایان دوره گزارشگری که تحصیل در آن واقع می‌شود کامل نشده باشد، واحد تحصیل‌کننده باید برای اقلامی که حسابداری آنها کامل نیست، مبالغ غیرقطعی را در صورتهای مالی افشا کند. در دوره اندازه‌گیری، واحد تحصیل‌کننده باید مبالغ غیرقطعی شناسایی‌شده در تاریخ تحصیل را با تسری به گذشته تعدیل کند تا بازتابی از اطلاعات جدید به دست آمده درباره واقعیتهای و شرایط موجود در تاریخ تحصیل باشد که در صورت اطلاع از آن، اندازه‌گیری مبالغ شناسایی‌شده در آن تاریخ، تحت تأثیر قرار می‌گرفت. در دوره اندازه‌گیری، واحد تحصیل‌کننده در صورت به دست آوردن اطلاعات جدید درباره واقعیتهای و شرایط موجود در تاریخ تحصیل باید داراییها یا بدهیهای را نیز شناسایی کند که در صورت اطلاع از آن، منجر به شناخت داراییها و بدهیها در آن تاریخ می‌شد. به محض اینکه واحد تحصیل‌کننده، به اطلاعاتی درباره واقعیتهای و شرایط موجود در تاریخ تحصیل دست یابد یا به این نتیجه برسد که اطلاعات بیشتر قابل دستیابی نیست، دوره اندازه‌گیری به پایان می‌رسد. با وجود این، دوره اندازه‌گیری نباید فراتر از یک سال از تاریخ تحصیل باشد.

۹۹. دوره اندازه‌گیری، دوره پس از تاریخ تحصیل است که واحد تحصیل‌کننده ممکن است در آن دوره، مبالغ غیرقطعی شناسایی‌شده برای تحصیل را تعدیل کند. دوره اندازه‌گیری، برای واحد تحصیل‌کننده زمان معقولی جهت کسب

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

اطلاعات ضروری برای تشخیص و اندازه‌گیری موارد زیر از تاریخ تحصیل، طبق الزامات این استاندارد فراهم می‌آورد:

الف. داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده و منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل شده؛

ب. مابه‌ازای انتقال یافته در قبال عملیات تحصیل شده (یا سایر مبالغ مورد استفاده در اندازه‌گیری سرقفلی)؛

پ. در تحصیل مرحله‌ای، منافع مالکانه نگهداری شده قبلی واحد تحصیل کننده در عملیات تحصیل شده؛ و

ت. سرقفلی، زیان، یا سود حاصل از خرید زیر قیمت.

۱۰۰. واحد تحصیل کننده در تعیین اینکه اطلاعات کسب شده پس از تاریخ تحصیل باید منجر به تعدیل مبالغ غیرقطعی شناسایی شده شود یا اینکه اطلاعات مزبور ناشی از رویدادهای واقع شده پس از تاریخ تحصیل است، باید تمام عوامل مربوط را در نظر بگیرد. عوامل مربوط شامل تاریخ کسب اطلاعات بیشتر و توانایی واحد تحصیل کننده برای ارائه دلیل مشخص جهت تغییر در مبالغ غیرقطعی است. احتمال اینکه اطلاعات کسب شده در مدت کوتاهی پس از تاریخ تحصیل، نسبت به اطلاعات کسب شده در مدت چند ماه پس از تاریخ تحصیل، شرایط تاریخ تحصیل را بهتر منعکس کند، بیشتر است. برای مثال، فروش دارایی به شخص ثالث در مدت کوتاهی پس از تاریخ تحصیل، به مبلغی که به میزان قابل ملاحظه‌ای متفاوت از ارزش منصفانه غیرقطعی اندازه‌گیری شده در آن تاریخ است، احتمالاً نشان‌دهنده خطایی در مبلغ غیرقطعی است، مگر اینکه بتوان رویدادی را تشخیص داد که منجر به تغییر ارزش منصفانه دارایی شده باشد.

۱۰۱. واحد تحصیل کننده، افزایش یا کاهش در مبلغ غیرقطعی شناسایی شده برای دارایی قابل تشخیص یا بدهی را از طریق کاهش یا افزایش سرقفلی شناسایی می‌کند. با وجود این، اطلاعات جدید به دست آمده در دوره اندازه‌گیری، ممکن است برخی مواقع منجر به تعدیل مبلغ غیرقطعی دارایی‌ها و یا بدهی‌ها گردد. برای مثال واحد تحصیل کننده ممکن است بابت پرداخت خسارتهای ناشی از وقوع حادثه در یکی از تأسیسات عملیات تحصیل شده که تمام یا بخشی از آن تحت پوشش بیمه مسئولیت عملیات تحصیل شده است، یک بدهی را پذیرفته باشد. در صورتی که در دوره اندازه‌گیری، واحد تحصیل کننده اطلاعات جدیدی درباره ارزش منصفانه بدهی در تاریخ تحصیل به دست آورد، تعدیل سرقفلی ناشی از تغییر در مبلغ غیرقطعی شناسایی شده برای بدهی (تمام یا بخشی از آن)، از طریق تعدیل متقابل سرقفلی ناشی از تغییر در مبلغ غیرقطعی شناسایی شده بابت ادعای دریافتی از بیمه‌گر، تهاتر می‌شود.

۱۰۲. در دوره اندازه‌گیری، واحد تحصیل کننده باید تعدیلات در مبالغ غیرقطعی را به‌گونه‌ای شناسایی کند که گویی حسابداری تحصیل، در تاریخ تحصیل تکمیل شده است. بنابراین، واحد تحصیل کننده باید در اطلاعات مقایسه‌ای که در دوره‌های قبل در صورتهای مالی ارائه شده، شامل تغییر در استهلاک یا سایر آثار سود و زیانی شناسایی شده در تکمیل حسابداری اولیه، در صورت نیاز تجدید نظر کند.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

۱۰۳. پس از پایان دوره اندازه گیری، واحد تحصیل کننده باید تنها به منظور اصلاح اشتباهات طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۰ با عنوان رویه های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات در حسابداری تحصیل تجدید نظر کند.

### تعیین اجزای معامله تحصیل

۱۰۴. واحد تحصیل کننده و عملیات تحصیل شده ممکن است پیش از شروع مذاکرات مربوط به تحصیل، روابط قبلی یا توافق دیگری با یکدیگر داشته باشند یا در طول مذاکرات، به توافقی جدا از تحصیل دست یابند. در هر یک از این وضعیتها، واحد تحصیل کننده باید مبالغی که بخشی از مبلغ مبادله شده بین واحد تحصیل کننده و عملیات تحصیل شده (یا مالکان قبلی آن) در تحصیل نمی باشد، یعنی مبالغی که بخشی از مبادله در ازای عملیات تحصیل شده نیست را مشخص کند. واحد تحصیل کننده به عنوان بخشی از بکارگیری روش تحصیل، تنها باید مابه ازای انتقال یافته در قبال عملیات تحصیل شده، داراییهای تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در تحصیل را شناسایی کند. معاملات جداگانه باید طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی مربوط به حساب منظور شود.

۱۰۵. معامله ای که قبل از تحصیل، توسط واحد تحصیل کننده یا از طرف آن یا در اولویت اول در جهت منافع واحد تحصیل کننده یا گروه، و نه در اولویت اول در جهت منافع عملیات تحصیل شده (یا مالکان قبلی آن) انجام شده باشد، احتمالاً معامله ای جداگانه محسوب می شود. موارد زیر مثالهایی از معاملات جداگانه ای است که در بکارگیری روش تحصیل، نباید در نظر گرفته شود:

الف. معامله ای که در عمل، روابط قبلی موجود بین واحد تحصیل کننده و عملیات تحصیل شده را تسویه می کند؛

ب. معامله ای که منجر به پرداخت حقوق و مزایا به کارکنان یا مالکان قبلی عملیات تحصیل شده، بابت خدمات آتی می شود؛ و

پ. معامله ای که منجر به جبران مخارج مرتبط با تحصیل واحد تحصیل کننده، توسط عملیات تحصیل شده یا مالکان قبلی آن می شود.

رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بندهای ۹۱ تا ۹۵ ارائه شده است.

### مخارج مرتبط با تحصیل

۱۰۶. مخارج مرتبط با تحصیل، مخارجی است که واحد تحصیل کننده برای انجام تحصیل متحمل می شود. این مخارج شامل حق الزحمه واسطه گران، مخارج مشاوره، مخارج قانونی، مخارج حسابداری، مخارج ارزشیابی و سایر حق الزحمه های حرفه ای یا مشاوره، مخارج عمومی و اداری شامل مخارج نگهداری دایره تحصیل درون سازمانی، و مخارج ثبت و انتشار اوراق بدهی و اوراق مالکانه است. واحد تحصیل کننده باید مخارج مرتبط با تحصیل را در دوره تحمل مخارج و دریافت خدمات، به عنوان هزینه به حساب منظور کند؛ به استثنای مخارج انتشار اوراق بدهی یا اوراق مالکانه که باید طبق استاندارد حسابداری ۳۶ بخش تجاری با عنوان ابزارهای مالی: ارائه شناسایی شود.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

#### اندازه‌گیری و حسابداری پس از تحصیل

۱۰۷. بطور کلی، واحد تحصیل‌کننده باید داراییهای تحصیل‌شده، بدهیهای تقبل‌شده یا تحمیل‌شده و ابزارهای مالکانه منتشرشده در تحصیل را پس از تحصیل، طبق سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی مربوط برای آن ارقام، با توجه به ماهیت آنها، اندازه‌گیری و به حساب منظور کند. با این وجود، این استاندارد برای داراییهای تحصیل‌شده، بدهیهای تقبل‌شده یا تحمیل‌شده و ابزارهای مالکانه منتشرشده در یک تحصیل که در زیر به آنها اشاره شده است، رهنمود اندازه‌گیری و حسابداری پس از تحصیل را ارائه می‌کند:

الف. حقوق بازتحویل‌شده؛

ب. انتقالات، وام‌های ترجیحی و منافع مشابه دریافت‌شده توسط واحد تحصیل‌کننده یا عملیات تحصیل‌شده بر اساس معیاری که ممکن است در نتیجه تحصیل تغییر کند؛

پ. بدهیهای احتمالی شناسایی‌شده در تاریخ تحصیل؛

ت. داراییهای جبرانی؛

ث. مابه‌ازای احتمالی؛ و

ج. مالیات بر درآمد (در صورت عدم شمول در شرایط تحصیل).

رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بندهای ۹۶ و ۹۷ ارائه شده است.

#### حقوق بازتحویل‌شده

۱۰۸. حقوق بازتحویل‌شده که به عنوان دارایی نامشهود شناسایی می‌شود، باید در صورتی که حقوق برای دوره محدودی واگذار شده است، طی دوره باقیمانده توافق الزام‌آوری که بر اساس آن واگذاری حق صورت گرفته است، مستهلک شود. زمانی که حق برای دوره نامحدودی واگذار شده باشد، واحد تحصیل‌کننده باید آزمون کاهش ارزش دارایی را حداقل به صورت سالانه و همچنین در صورت وجود شواهدی از احتمال کاهش ارزش حق، انجام دهد. واحد تحصیل‌کننده در صورتی که بعداً حقوق بازتحویل‌شده را به شخص ثالث بفروشد، باید مبلغ دفتری دارایی نامشهود را در تعیین سود یا زیان فروش لحاظ کند.

#### انتقالات، وام‌های ترجیحی و منافع مشابه دریافت‌شده توسط واحد تحصیل‌کننده یا عملیات تحصیل‌شده بر اساس معیاری که ممکن است در نتیجه تحصیل تغییر کند

۱۰۹. انتقالات، وام‌های ترجیحی یا منافع مشابه که قبلاً توسط واحد تحصیل‌کننده یا یک عملیات تحصیل‌شده بر مبنای معیاری که در نتیجه تحصیل تغییر می‌کند، دریافت شده است، باید با تسری به آینده بر اساس سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی تجدید ارزیابی شود (رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع در بندهای ۹۸ تا ۱۰۰ ارائه شده است).

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

#### بدهیهای احتمالی

۱۱۰. پس از شناخت اولیه و تا زمان تسویه، فسخ یا انقضای بدهی، واحد تحصیل کننده باید بدهی احتمالی شناسایی شده در تحصیل را به مبلغی که طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۸ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی، بدهیهای احتمالی قابل شناسایی است اندازه گیری کند.

#### داراییهای جبرانی

۱۱۱. در پایان هر دوره گزارشگری بعدی، واحد تحصیل کننده باید دارایی جبرانی شناسایی شده در تاریخ تحصیل را بر همان مبنای دارایی یا بدهی قابل جبران، با در نظر گرفتن محدودیتهای قراردادی مربوط به مبلغ آن، اندازه گیری کند و برای دارایی جبرانی که اندازه گیری بعدی آن به ارزش منصفانه نیست، ارزیابی مدیریت از قابلیت وصول دارایی جبرانی، مبنای اندازه گیری باشد. واحد تحصیل کننده باید دارایی جبرانی را تنها زمانی قطع شناخت کند که دارایی را دریافت کرده باشد، آن را فروخته باشد یا به طریقی دیگر، حق نسبت به آن را از دست داده باشد.

#### مابه‌ازای احتمالی

۱۱۲. برخی تغییرات در ارزش منصفانه مابه‌ازای احتمالی که واحد تحصیل کننده پس از تاریخ تحصیل شناسایی می کند، ممکن است در نتیجه اطلاعات بیشتری باشد که واحد تحصیل کننده پس از آن تاریخ، درباره واقعه‌ها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل به دست می آورد. طبق بندهای ۹۸ تا ۱۰۲، چنین تغییراتی، تعدیلات دوره اندازه گیری محسوب می شود. با وجود این، تغییرات ناشی از رویدادهای پس از تاریخ تحصیل، مانند دستیابی به سود هدف، دستیابی به قیمت تعیین شده برای سهام یا دستیابی به نقطه عطف پروژه تحقیق و توسعه، تعدیلات دوره اندازه گیری محسوب نمی شود. واحد تحصیل کننده باید تغییرات در ارزش منصفانه مابه‌ازای احتمالی را که تعدیلات دوره اندازه گیری نیست، به شرح زیر به حساب منظور کند:

الف. مابه‌ازای احتمالی طبقه بندی شده به عنوان جزئی از ارزش خالص، نباید تجدید اندازه گیری شود و تسویه بعدی آن باید در ارزش خالص منظور شود.

ب. سایر مابه‌ازاهای احتمالی باید در هر دوره گزارشگری به ارزش منصفانه اندازه گیری شود و تغییرات آن در مازاد یا کسری دوره شناسایی شود.

#### مالیات بر درآمد (در صورت عدم شمول در شرایط تحصیل)

۱۱۳. تحصیل واحدهای بخش عمومی ممکن است منجر به بخشودگی مالیاتی پس از تحصیل گردد. واحد تحصیل کننده باید حسابداری بخشودگی مالیات را با تسری به آینده مطابق با استاندارد حسابداری ۳۵ بخش تجاری با عنوان مالیات بر درآمد انجام دهد.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

#### افشا

۱۱۴. واحد تحصیل کننده باید اطلاعاتی افشا کند که استفاده کنندگان صورتهای مالی بر مبنای آن بتوانند ماهیت و اثر مالی یک تحصیل را که در زمانهای زیر واقع می شود، ارزیابی کنند:

الف. طی دوره گزارشگری جاری؛ یا

ب. پس از پایان دوره گزارشگری، اما قبل از تأیید صورتهای مالی برای انتشار.

۱۱۵. برای دستیابی به هدف مندرج در بند ۱۱۴، واحد تحصیل کننده باید برای هر تحصیلی که در دوره گزارشگری صورت می گیرد اطلاعات زیر را افشا نماید:

الف. نام و شرحی از عملیات تحصیل شده.

ب. تاریخ تحصیل.

پ. درصد منافع مالکانه دارای حق رای تحصیل شده یا معادل آن.

ت. دلایل اصلی انجام تحصیل و تشریح نحوه کسب کنترل عملیات تحصیل شده از جمله، در صورت مربوط بودن، مبنای قانونی انجام تحصیل.

ث. توصیف کیفی از عواملی که سرقفلی شناسایی شده را تشکیل می دهند، مانند هم افزایی مورد انتظار ناشی از ترکیب عملیات تحصیل شده و واحد تحصیل کننده، داراییهای نامشهودی که شرایط شناخت جداگانه را احراز نمی کنند یا سایر عوامل.

ج. ارزش منصفانه کل مابه ازای انتقال یافته در تاریخ تحصیل و ارزش منصفانه هر طبقه عمده مابه ازای در تاریخ تحصیل مانند:

۱. نقد؛

۲. سایر داراییهای مشهود یا نامشهود، شامل یک عملیات یا واحد تحت کنترل واحد تحصیل کننده؛

۳. بدهیهای تحمیل شده، برای مثال بدهی بابت مابه ازای احتمالی؛ و

۴. منافع مالکانه واحد تحصیل کننده، شامل تعداد ابزارها یا منافع منتشر شده یا قابل انتشار و روش اندازه گیری ارزش منصفانه ابزارها و منافع.

چ. در مورد توافقات مابه ازای احتمالی و داراییهای جبرانی:

۱. مبلغ شناسایی شده در تاریخ تحصیل؛

۲. شرحی از توافق و مبنای تعیین مبلغ قابل پرداخت؛ و

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

۳. برآورد دامنه نتایج (تنزیل نشده) یا، در صورتی که دامنه قابل برآورد نباشد، بیان این موضوع و دلایلی مبنی بر اینکه چرا دامنه، قابل برآورد نمی‌باشد. اگر حداکثر مبلغ قابل پرداخت نامحدود باشد، واحد تحصیل‌کننده باید این موضوع را افشا کند.

ح. موارد زیر در رابطه با دریافتهای حاصل شده:

۱. ارزش منصفانه دریافتهای؛

۲. مبلغ ناخالص دریافتهای مطابق با توافق الزام آور؛ و

۳. بهترین برآورد از جریانهای نقدی بر اساس توافق الزام آور که در تاریخ تحصیل انتظار نمی‌رود وصول شود.

این افشاءها باید براساس طبقات اصلی دریافتهای مانند تسهیلات اعطایی، اجاره‌های تأمین مالی مستقیم و سایر طبقات دریافتهای ارائه شود.

خ. مبالغ شناسایی شده در تاریخ تحصیل برای هر طبقه اصلی داراییهای تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده.

د. برای هر بدهی احتمالی شناسایی شده طبق بند ۷۳، اطلاعات الزامی طبق بند ۷۸ استاندارد حسابداری بخش عمومی ۸ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی. اگر بدهی احتمالی به دلیل اینکه ارزش منصفانه آن به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری نیست شناسایی نشود، واحد تحصیل‌کننده باید موارد زیر را افشا نماید:

۱. اطلاعات الزامی طبق بند ۸۰ استاندارد حسابداری بخش عمومی ۸ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی؛ و

۲. دلایل قابل اندازه‌گیری نبودن بدهی به گونه‌ای قابل اتکا.

ذ. کل مبلغ سرقفلی که انتظار می‌رود بابت مقاصد مالیاتی، کاهنده مالیات باشد.

ر. برای معاملاتی که طبق بند ۱۰۴ جدا از تحصیل داراییها و تقبل بدهیها در تحصیل شناسایی می‌شوند:

۱. شرحی از هر معامله؛

۲. نحوه به حساب منظور کردن هر معامله توسط واحد تحصیل‌کننده؛

۳. مبالغ شناسایی شده برای هر معامله و اقلام اصلی مندرج در صورتهای مالی که این مبلغ در آن شناسایی می‌شود؛ و

۴. اگر معامله تحصیل موجب تسویه مؤثر رابطه قبلی گردد، روش مورد استفاده برای تعیین مبالغ تسویه.

ز. افشاء درباره معاملاتی که طبق الزامات قسمت (ر)، جداگانه شناسایی شده‌اند، باید شامل مبلغ مخارج مرتبط با تحصیل و علاوه بر آن به طور جداگانه مبلغ مخارج شناسایی شده به عنوان هزینه و قلم یا اقلام اصلی مندرج در

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

صورت تغییرات در وضعیت مالی که هزینه‌های مزبور در آن شناسایی می‌شود، باشد. مبلغ مخارج شناسایی نشده به عنوان هزینه و نحوه شناسایی آنها نیز باید افشا شود.

ژ. در صورت شناسایی زیان در مازاد یا کسری دوره (به بند ۸۱ مراجعه شود):

۱. مبلغ زیان شناسایی شده طبق بند ۸۱ و قلم اصلی مندرج در صورت تغییرات در وضعیت مالی که زیان در آن شناسایی می‌شود؛ و

۲. شرحی از دلایل اینکه چرا معامله منجر به زیان شده است.

س. در خرید زیر قیمت (به بندهای ۸۳ تا ۸۵ رجوع شود):

۱. مبلغ هرگونه سود شناسایی شده طبق بند ۸۳ و قلم اصلی مندرج در صورت تغییرات در وضعیت مالی که سود در آن شناسایی می‌شود؛ و

۲. شرحی از دلایل اینکه چرا معامله منجر به سود شده است.

ش. برای هر تحصیل که واحد تحصیل کننده کمتر از ۱۰۰ درصد منافع مالکیت قابل اندازه گیری یا معادل آن را در عملیات تحصیل شده در تاریخ تحصیل دارد:

۱. مبلغ منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل شده که در تاریخ تحصیل شناسایی می‌شود و مبنای اندازه گیری آن مبلغ؛ و

۲. برای هر یک از منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل شده که به ارزش منصفانه اندازه گیری می‌شود، تکنیک (تکنیکهای) ارزشیابی و ورودیهای اصلی مورد استفاده برای اندازه گیری آن ارزش.

ص. در تحصیل مرحله‌ای:

۱. ارزش منصفانه منافع مالکانه در عملیات تحصیل شده در تاریخ تحصیل، که بلافاصله قبل از تاریخ تحصیل در اختیار واحد تحصیل کننده بوده است؛ و

۲. مبلغ سود یا زیان شناسایی شده در نتیجه تجدید اندازه گیری ارزش منصفانه منافع مالکانه در عملیات تحصیل شده که پیش از تحصیل در اختیار واحد تحصیل کننده بوده است (به بند ۹۵ مراجعه شود) و قلم اصلی مندرج در صورت تغییرات در وضعیت مالی که سود یا زیان در آن شناسایی می‌شود.

ض. اطلاعات زیر:

۱. مبالغ درآمد عملیاتی، هزینه‌ها و مازاد یا کسری عملیات تحصیل شده از تاریخ تحصیل که در صورت تغییرات در وضعیت مالی تلفیقی دوره گزارشگری درج شده است؛ و



## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

۲. درآمد عملیاتی، هزینه‌ها و مازاد یا کسری گروه برای دوره گزارشگری جاری، گویی که تاریخ تحصیل تمام تحصیلهای واقع شده طی سال، ابتدای دوره گزارشگری سالانه بوده است.

در صورت عملی نبودن افشای هرگونه اطلاعات الزامی طبق این بند فرعی، واحد تحصیل کننده باید این موضوع را افشا کند و توضیح دهد که چرا افشا عملی نیست. در این استاندارد، از واژه «عملی نبودن» با همان معنی مندرج در استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۰ با عنوان رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات استفاده شده است.

۱۱۶. در مورد تحصیلهای واقع شده در دوره گزارشگری که به صورت جداگانه بی اهمیت، اما در مجموع با اهمیت هستند، واحد تحصیل کننده باید اطلاعات تجمیعی الزامی طبق بند ۱۱۵-ث تا ۱۱۵-ض را افشا کند.

۱۱۷. اگر تاریخ تحصیل، پس از پایان دوره گزارشگری اما قبل از تأیید صورتهای مالی برای انتشار باشد، واحد تحصیل کننده باید اطلاعات الزامی بند ۱۱۵ را افشا کند، مگر اینکه حسابداری اولیه تحصیل در زمان تأیید صورتهای مالی برای انتشار کامل نباشد. در این شرایط، واحد تحصیل کننده باید تشریح کند که امکان افشای کدام موارد وجود ندارد و دلایل عدم امکان پذیری چیست.

۱۱۸. واحد تحصیل کننده باید اطلاعاتی افشا کند که استفاده کنندگان صورتهای مالی بتوانند آثار مالی تعدیلات شناسایی شده در دوره جاری که مرتبط با تحصیلهای واقع شده طی دوره یا دوره‌های قبل است را ارزیابی کنند.

۱۱۹. برای دستیابی به هدف بند ۱۱۸، واحد تحصیل کننده باید اطلاعات زیر را برای هر تحصیل با اهمیت یا بطور تجمیعی برای تحصیلهایی که به صورت جداگانه بی اهمیت و در مجموع با اهمیت هستند، افشا کند:

الف. اگر حسابداری اولیه تحصیل برای برخی داراییها، بدهیها، منافع فاقد حق کنترل یا اقلام مابه‌ازا کامل نشده باشد (به بند ۹۸ مراجعه شود) و در نتیجه، مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی برای تحصیل تنها بطور غیرقطعی تعیین شده باشد:

۱. دلایل اینکه چرا حسابداری اولیه تحصیل کامل نیست؛

۲. داراییها، بدهیها، منافع مالکیت یا اقلام مابه‌ازایی که حسابداری اولیه آن کامل نیست؛ و

۳. ماهیت و مبلغ هرگونه تعدیلات دوره اندازه‌گیری که طبق بند ۱۰۲، در دوره گزارشگری شناسایی شده است.

ب. در هر دوره گزارشگری پس از تاریخ تحصیل، تا زمانی که واحد گزارشگر از طریق وصول نقد، فروش یا به طریقی دیگر، حق نسبت به دارایی مابه‌ازای احتمالی را از دست نداده باشد، یا تا زمانی که واحد گزارشگر بدهی مابه‌ازای احتمالی را تسویه نکرده باشد یا بدهی لغو یا منقضی نشده باشد:

۱. هرگونه تغییر در مبالغ شناسایی شده، شامل هرگونه تفاوت ناشی از تسویه؛

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

۲. هرگونه تغییر در دامنه نتایج (تنزیل نشده) و دلایل آن تغییرات؛ و
۳. تکنیکهای ارزشیابی و ورودیهای اصلی مدل که برای اندازه گیری مابه‌ازای احتمالی مورد استفاده قرار گرفته است.
- پ. در خصوص بدهیهای احتمالی شناسایی شده در هر تحصیل، واحد تحصیل کننده باید اطلاعات الزامی بندهای ۷۷ و ۷۸ استاندارد حسابداری بخش عمومی ۸ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی را برای هر طبقه از ذخایر افشا کند.
- ت. صورت تطبیق مبلغ دفتری سرقفلی در ابتدا و پایان دوره گزارشگری که بطور جداگانه نشان‌دهنده موارد زیر است:
۱. مبلغ ناخالص، استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته در ابتدای دوره گزارشگری.
  ۲. افزایش سرقفلی طی دوره گزارشگری.
  ۳. تعدیلات ناشی از شناسایی بعدی مبالغ مربوط به مالیات بر درآمد طی دوره گزارشگری طبق استاندارد حسابداری ۳۵ بخش تجاری با عنوان مالیات بر درآمد.
  ۴. سرقفلی شناسایی نشده در دوره گزارشگری.
  ۵. زیان کاهش ارزش شناسایی شده طی دوره گزارشگری طبق استاندارد حسابداری ۳۲ بخش تجاری با عنوان کاهش ارزش داراییها. (طبق استاندارد حسابداری ۳۲، علاوه بر این الزام، اطلاعات درباره مبلغ قابل بازیافت و کاهش ارزش سرقفلی نیز باید افشا شود).
  ۶. خالص تفاوت‌های تبدیل ارز که طی دوره گزارشگری طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۳ با عنوان آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز ایجاد شده است.
  ۷. هر تغییر دیگر در مبلغ دفتری سرقفلی طی دوره گزارشگری.
  ۸. مبلغ ناخالص، استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته در پایان دوره گزارشگری.
- ث. مبلغ و شرح هرگونه سود یا زیان شناسایی شده در دوره گزارشگری جاری که:
۱. مربوط به داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده یا بدهیهای قبل شده در تحصیل است که در دوره گزارشگری جاری یا دوره‌های قبل تحت تأثیر قرار گرفته است؛ و
  ۲. اندازه، ماهیت یا فراوانی آن به گونه‌ای است که افشای آن به درک صورتهای مالی گروه کمک می‌کند.

و

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

ج. در صورت وجود مبالغ بخشودگی مالیات در نتیجه شرایط تحصیل:

۱. مبلغ مالیاتی که مشمول بخشودگی شده است؛ و

۲. جزئیات مربوط به تعدیلات مالیات دریافتی در صورتی که واحد تحصیل کننده یک مرجع مالیاتی باشد.

۱۲۰. اگر موارد افشای مندرج در این استاندارد و سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی، اهداف تعیین شده در بندهای ۱۱۴ و ۱۱۸ را تأمین نکند، واحد تحصیل کننده باید اطلاعات ضروری را برای دستیابی به آن اهداف افشا نماید.

### تاریخ اجرا

۱۲۱. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از اول فروردین ۱۴۰۱ و پس از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

\*\*\*

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

#### رهنمود بکارگیری

این پیوست بخشی از این استاندارد است.

#### تعاریف (بکارگیری بند ۳)

۱. بند ۳ این استاندارد، واحد حاصل را به عنوان «واحدی که در نتیجه ترکیب دو یا چند عملیات در ادغام تشکیل می‌شود» تعریف می‌کند. واحد حاصل لزوماً یکی از طرفین ترکیب بخش عمومی نیست. این واحد ممکن است از نظر شکل قانونی یک واحد جدید باشد یا ممکن است شخصیت حقوقی یکی از عملیات ترکیب‌شونده را حفظ نماید. با وجود این، واحد مذکور معمولاً دارای محتوای اقتصادی یک واحد جدید است. در ترکیبی که در آن یکی از طرفین ترکیب، کنترل یک یا چند عملیات را به دست آورد و محتوای اقتصادی از نوع ادغام است، ماهیت ترکیب معمولاً به‌گونه‌ای است که واحد حاصل محتوای یک واحد جدید را دارد.

#### تشخیص ترکیب بخش عمومی (بکارگیری بند ۴)

۲. بند ۳ این استاندارد، ترکیب بخش عمومی را به عنوان «تجميع عملیات مجزا در یک واحد بخش عمومی» تعریف می‌کند. عبارت یک واحد بخش عمومی ممکن است به یک واحد گزارشگر یا یک گروه دلالت نماید. برخی تجدیدسازمانها در بخش عمومی ممکن است بیش از یک ترکیب بخش عمومی را در بر بگیرد. شرایط وقوع یک ترکیب بخش عمومی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

الف. با توافق طرفین، و

ب. به‌صورت اجباری (برای نمونه، طبق قوانین).

۳. بند ۳ این استاندارد، عملیات را به عنوان «مجموعه‌ای یکپارچه از فعالیتها و داراییها و یا بدهیهای مرتبط که برای دستیابی به اهداف واحد گزارشگر از طریق ارائه کالا و یا خدمات، از قابلیت هدایت و مدیریت برخوردار است» تعریف می‌کند.

۴. عملیات متشکل از ورودیها و فرایندهای بکار گرفته‌شده برای آن ورودیها است که توانایی ایجاد خروجیها را دارد. اگرچه عملیات معمولاً دارای خروجیهایی هستند، اما برای اینکه مجموعه‌ای یکپارچه از فعالیتها و داراییها و یا بدهیهای مرتبط، عملیات محسوب شود، الزامی به وجود خروجیها نیست. برای مقاصد این استاندارد، سه عنصر یک عملیات به‌صورت زیر تعریف می‌شود:

الف. ورودی: هر گونه منبع اقتصادی که اگر یک یا چند فرایند برای آن بکار گرفته شود، خروجی را ایجاد می‌کند یا قابلیت ایجاد خروجی را دارد.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

ب. فرآیند: هر سیستم، استاندارد، پروتکل، میثاق یا قاعده‌ای که بکارگیری آن برای یک یا چند ورودی، خروجی را ایجاد می‌کند یا قابلیت ایجاد خروجی را دارد.

پ. خروجی: نتیجه ورودیها و فرایندهای بکار گرفته شده برای آن ورودیها که کالاها و یا خدمات را فراهم می‌کند یا قابلیت فراهم کردن آن را دارد.

۵. برای اینکه مجموعه‌ای یکپارچه از فعالیتها و داراییها و یا بدهیهای مرتبط، در راستای دستیابی به اهداف معین، از قابلیت هدایت شدن و مدیریت شدن برخوردار باشند، دو عنصر اساسی (یعنی ورودی و فرآیند به کار گرفته شده برای آن ورودی) لازم است که با یکدیگر برای ایجاد خروجی استفاده می‌شوند یا استفاده خواهند شد. با وجود این، در صورتی که واحد گزارشگری که عملیات را دریافت می‌کند از قابلیت ادامه تولید خروجی، برای مثال، از طریق یکپارچه‌سازی عملیات با ورودی و فرآیند خود برخوردار باشد، لزومی ندارد که عملیات شامل تمام ورودیها و فرایندهای مورد استفاده انتقال دهنده در اجرای آن عملیات باشد.

۶. ماهیت عناصر یک عملیات، بر حسب بخش و ساختار عملیات (فعالیتها) واحد گزارشگر، شامل میزان توسعه آن واحد، متفاوت است. عملیات موجود، اغلب دارای انواع متفاوتی از ورودی، فرآیند و خروجی هستند، در حالی که عملیات جدید، اغلب ورودیها و فرآیندهای کم و گاهی تنها یک خروجی (محصول) دارند. تقریباً تمام عملیات دارای بدهی نیز هستند، اما ضرورتی ندارد که یک عملیات حتماً دارای بدهی باشد.

۷. ممکن است یک مجموعه یکپارچه از فعالیتها و داراییها و یا بدهیهای مرتبط، در مرحله توسعه دارای خروجی نباشد. در این موارد، واحد گزارشگری که عملیات را دریافت می‌کند باید سایر عوامل را برای تعیین اینکه این مجموعه، عملیات است یا خیر، در نظر بگیرد. این عوامل شامل موارد زیر است، اما محدود به این موارد نمی‌شود:

الف. آیا فعالیتها اصلی برنامه‌ریزی شده را آغاز کرده است؟

ب. آیا از کارکنان، داراییهای فکری و سایر ورودیها و فرآیندهای قابل استفاده برای ورودیها برخوردار است؟

پ. آیا به دنبال برنامه‌ریزی برای تولید خروجیها می‌باشد؟ و

ت. آیا دسترسی به دریافت کنندگان خدمات که خروجیها را دریافت خواهند کرد، امکان‌پذیر است؟

ضرورتی ندارد که تمام این عوامل وجود داشته باشند تا مجموعه یکپارچه معینی از فعالیتها و داراییها و یا بدهیهای مرتبط، در مرحله توسعه واجد شرایط عملیات شود.

۸. تعیین اینکه مجموعه معینی از فعالیتها و داراییها و یا بدهیهای مرتبط، عملیات محسوب می‌شود یا خیر، باید مبتنی بر این باشد که آیا این مجموعه یکپارچه، این قابلیت را دارد که به عنوان عملیات توسط یک واحد دیگر هدایت یا مدیریت شود یا خیر. بنابراین، در ارزیابی اینکه مجموعه‌ای معین، عملیات محسوب می‌شود یا خیر، این موضوع که

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

انتقال دهنده، مجموعه را به عنوان یک عملیات اداره کرده است یا اینکه واحد تحصیل کننده تمایل به اداره مجموعه به عنوان یک عملیات دارد، مربوط نیست.

۹. در صورت نبود شواهد نقض کننده، مجموعه معینی از فعالیتها و داراییها و یا بدهیهای مرتبط که در آن سرقتی وجود دارد باید به عنوان عملیات تلقی شود. با وجود این، لزوماً عملیات دارای سرقتی نیست.

### طبقه‌بندی ترکیبهای بخش عمومی (بکارگیری بندهای ۵ تا ۱۲)

#### ارزیابی کنترل (بکارگیری بندهای ۵ و ۶)

۱۰. هنگامی که یکی از طرفین ترکیب بخش عمومی، کنترل یک یا چند عملیات را در نتیجه ترکیب به دست آورد، ترکیب با توجه به محتوای اقتصادی آن به عنوان ادغام یا تحصیل طبقه‌بندی می‌شود. چنانچه هیچ‌یک از طرفین ترکیب، کنترل عملیات را به دست نیاورد، ترکیب به عنوان ادغام طبقه‌بندی می‌گردد. نخستین گام برای انجام این ارزیابی، تعیین این موضوع است که آیا یکی از واحدهایی که پیش از ترکیب وجود داشته است، کنترل یک یا چند عملیات را به دست می‌آورد یا خیر. از آنجا که این ارزیابی براساس واحدهایی که قبل از ترکیب وجود داشته است، صورت می‌گیرد با ارزیابی کنترل طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۵ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی که طبق آن، کنترل با توجه به واحدهای پس از ترکیب ارزیابی می‌گردد، متفاوت است.

۱۱. واحد گزارشگر برای تعیین اینکه آیا یکی از طرفین ترکیب بخش عمومی، کنترل یک یا چند عملیات را در نتیجه ترکیب به دست می‌آورد یا خیر، اصول و رهنمود بکارگیری استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۵ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی را بکار می‌گیرد. برای بکارگیری این اصول و رهنمود، عبارت «واحد گزارشگر کنترل می‌کند» با عبارت «واحد گزارشگر کنترل را به دست می‌آورد» و عبارت «واحد دیگر» با عبارت «عملیات» جایگزین می‌گردد. برای مثال، برای مقاصد این استاندارد، بند ۱۵ استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۵ برای تعیین اینکه آیا یکی از طرفین ترکیب بخش عمومی، کنترل یک یا چند عملیات را در نتیجه ترکیب به دست می‌آورد یا خیر باید به صورت زیر در نظر گرفته شود:

بنابراین، تنها در صورت وجود تمام موارد زیر، واحد گزارشگر کنترل عملیات را به دست می‌آورد:

الف. تسلط بر عملیات (به بندهای ۱۸ تا ۲۴ مراجعه شود)؛

ب. قرار گرفتن در معرض منافع متغیر ناشی از ارتباط با عملیات یا برخورداری از حق نسبت به آن منافع (به بندهای ۲۵ تا ۲۹ مراجعه شود)؛ و

پ. توانایی اعمال تسلط بر عملیات برای تأثیرگذاری بر ماهیت یا میزان منافع ناشی از ارتباط با آن عملیات (به بندهای ۳۰ تا ۳۲ مراجعه شود).

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

۱۲. واحد گزارشگر برای بکارگیری این اصول و رهنمود استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۵ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی، باید به بندهای ۱۳ تا ۱۷ توجه نماید.

۱۳. در یک ترکیب بخش عمومی که اساساً از طریق انتقال مابه‌ازا (یعنی، از طریق انتقال نقد یا سایر داراییها یا تحمیل بدهیها) انجام می‌شود، معمولاً منجر به ایجاد واحد گزارشگری می‌شود که کنترل یک یا چند عملیات را به دست می‌آورد.

۱۴. در یک ترکیب بخش عمومی که اساساً از طریق مبادله منافع مالکانه انجام می‌شود، معمولاً منجر به ایجاد واحد گزارشگری می‌شود که کنترل یک یا چند عملیات را به دست می‌آورد. ترکیبی که دربرگیرنده مبادله منافع مالکانه است، معمولاً منجر به ایجاد واحد گزارشگری می‌شود که حق رای کافی برای کسب کنترل یک یا چند عملیات را دارد. زمانی که واحد گزارشگر دارای یک حق رای اقلیت بزرگ باشد و مالک یا گروه سازمان‌یافته دیگری از مالکان، حق رای قابل ملاحظه‌ای ندارد، نیز ممکن است واحد گزارشگر بدون داشتن اکثریت حق رای، کنترل را کسب کند.

۱۵. در ترکیب بخش عمومی متشکل از بیش از دو واحد گزارشگر، احتمال اینکه طرف آغاز کننده ترکیب (در صورت وجود) کنترل عملیات را به دست آورد نسبت به سایر طرفهای ترکیب بیش‌تر است.

۱۶. در ترکیب بخش عمومی که یک واحد گزارشگر جدید برای انجام ترکیب تشکیل می‌شود، این واحد تنها زمانی ممکن است کنترل عملیات را به دست آورد که پیش از انجام ترکیب وجود داشته است. در صورتی که این واحد گزارشگر جدید پیش از ترکیب وجود نداشته است، واحد گزارشگر بررسی می‌کند که آیا یکی از طرفین ترکیب که پیش از انجام ترکیب وجود داشته است کنترل عملیات را به دست می‌آورد یا خیر.

۱۷. چنانچه بکارگیری این رهنمود منجر به شناسایی یکی از طرفین ترکیب که کنترل یک یا چند عملیات را به دست آورده است شود، ترکیب با توجه به محتوای اقتصادی آن به عنوان تحصیل یا ادغام طبقه‌بندی می‌گردد. واحد گزارشگر برای تعیین اینکه آیا محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است یا خیر، رهنمودهای مندرج در بندهای ۷ تا ۱۲ و ۱۸ تا ۴۸ را بکار می‌گیرد. در صورتی که بکارگیری این رهنمود منجر به شناسایی یکی از طرفین ترکیب که کنترل یک یا چند عملیات را به دست می‌آورد نشود، ترکیب به عنوان ادغام طبقه‌بندی می‌گردد.

#### ارزیابی طبقه‌بندی ترکیبهای بخش عمومی (بکارگیری بندهای ۷ تا ۱۲)

۱۸. چنانچه یکی از طرفین ترکیب بخش عمومی، کنترل یک یا چند عملیات را در نتیجه ترکیب به دست آورد، ترکیب با توجه به محتوای اقتصادی آن باید به عنوان تحصیل یا ادغام طبقه‌بندی شود. واحد گزارشگر برای ارزیابی اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است یا خیر، محتوای اقتصادی ترکیب و معیارهای مندرج در بندهای ۱۰ تا ۱۲ را در نظر می‌گیرد. ترکیبی که از محتوای اقتصادی ادغام برخوردار نیست باید به عنوان تحصیل طبقه‌بندی گردد. در انجام این ارزیابی، واحد گزارشگر رهنمودهای زیر را در نظر می‌گیرد.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

محتوای اقتصادی (بکارگیری بند ۷)

۱۹. تجزیه و تحلیل معیارهای مندرج در بندهای ۱۰ و ۱۱ معمولاً به تنهایی یا در مجموع منجر به حصول نتیجه قطعی و ایجاد شواهد کافی به منظور تعیین اینکه آیا محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است یا خیر، می شود. برای اینکه ترکیب به عنوان ادغام طبقه بندی شود ضرورتی برای احراز هر دو معیار مطرح شده وجود ندارد.

۲۰. در صورتی که بررسی معیارهای مندرج در بندهای ۱۰ و ۱۱ منجر به حصول نتیجه قطعی و ایجاد شواهد کافی به منظور تعیین صریح و روشن محتوای اقتصادی ترکیب نشود، واحد گزارشگر، موضوعات بیشتر مندرج در بند ۱۲ را در نظر می گیرد.

۲۱. محتوای اقتصادی ادغام معمولاً به گونه ای است که یک واحد گزارشگر جدید، صرف نظر از شکل قانونی واحد حاصل، تشکیل می شود. این موضوع در رابطه با ترکیبی که یکی از طرفین آن کنترل یک یا چند عملیات را به دست می آورد نیز مصداق دارد. چنانچه محتوای اقتصادی ترکیب بخش عمومی به گونه ای باشد که یکی از طرفین ترکیب به موجودیت خود ادامه دهد، این حالت ممکن است شواهدی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع تحصیل است فراهم سازد. در ترکیب عملیات تحت کنترل مشترک، این واقعیت که واحد کنترل کننده نهایی، عملیات را قبل و بعد از ترکیب کنترل می کند از اهمیت این عامل می کاهد.

۲۲. ادغام شامل یکپارچه سازی عملیاتی است که بخشی از ترکیب بخش عمومی می باشد. به عبارت دیگر، ادغام منجر به ایجاد رابطه ای بین طرفین ترکیب تحت عنوان عملیات تحصیل شده و واحد تحت کنترل نمی شود. چنانچه در نتیجه ترکیب، یکی از عملیات به عنوان واحد تحت کنترل محسوب شود، این امر ممکن است شواهدی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع تحصیل است فراهم کند.

۲۳. تحصیل معمولاً توافق مشترکی بین دو یا چند طرف است و غالباً محتوای تجاری دارد. با وجود این، در بخش عمومی، یکی از طرفین ترکیب ممکن است قادر به تحمیل ترکیب به طرف دیگر باشد. در صورتی که واحد گزارشگر در نتیجه ترکیب دسترسی به منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی مشابه با آنچه که بر اساس توافق مشترک می توانست کسب کند را به دست آورد، این احتمال وجود دارد که محتوای اقتصادی ترکیب از نوع تحصیل باشد. برای مثال، دولت ممکن است با الزام واحدهای گزارشگر به انتقال عملیات به دولت به منظور دستیابی به صرفه جویی در مقیاس، خدمتی را که برای آن بودجه ارائه کرده است، متمرکز کند. در صورتی که واحد گزارشگر دسترسی به منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی مشابه با آنچه که در یک معامله داوطلبانه می توانست کسب کند، به دست نیآورد، این احتمال وجود دارد که محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام باشد.

۲۴. در صورتی که پس از در نظر گرفتن معیارها و ماهیت ترکیب بخش عمومی، شواهد کافی مبنی بر اینکه ترکیب از محتوای اقتصادی ادغام برخوردار است نشود، ترکیب باید به عنوان تحصیل طبقه بندی شود.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

معیارهای مابه‌ازا (بکارگیری بند ۱۰)

۲۵. ادغام معمولاً شامل پرداخت مابه‌ازا برای جبران واگذاری حق فروشنده نسبت به خالص داراییهای یک عملیات نمی‌شود. در مقابل، تحصیل معمولاً شامل مبادله مابه‌ازا بین طرفی که کنترل عملیات را به دست آورده و طرفی که کنترل عملیات را از دست داده است، می‌شود.

۲۶. پرداخت مابه‌ازا به قصد جبران واگذاری حق اشخاص نسبت به خالص داراییهای عملیات منتقل شده، شواهدی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب بخش عمومی از نوع تحصیل است فراهم می‌کند. در چنین مواردی، ترکیب به عنوان تحصیل طبقه‌بندی می‌شود.

۲۷. پرداخت مابه‌ازا که به قصد جبران واگذاری حق فروشنده نسبت به خالص داراییهای یک عملیات نیست، بلکه برای نمونه با هدف بازپرداخت مخارج تحمل شده در نتیجه ترکیب بخش عمومی می‌باشد، ممکن است شواهدی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است، فراهم نماید.

۲۸. تحصیل ممکن است بدون پرداخت مابه‌ازا صورت بگیرد. برای نمونه زمانی که یک شخص، عملیاتی را به یک واحد دولتی وقف می‌کند. در نتیجه، نبود مابه‌ازا به تنهایی شواهدی در رابطه با محتوای اقتصادی ترکیب بخش عمومی فراهم نمی‌کند. برای ارزیابی مابه‌ازا، واحد گزارشگر همچنین دلایل مربوط به پرداخت یا عدم پرداخت مابه‌ازا را نیز بررسی می‌کند.

۲۹. در صورتی که ترکیب بخش عمومی شامل پرداخت مابه‌ازا نباشد، واحد گزارشگر دلایل عدم پرداخت مابه‌ازا را بررسی می‌کند. اگر مالک قبلی، حق خود نسبت به خالص داراییهای یک عملیات را واگذار کرده باشد یا این حق در اثر اجبار سلب شده باشد (برای مثال، در یک مصادره بدون جبران)، شواهدی مبنی بر اینکه ترکیب از نوع تحصیل است، فراهم می‌شود.

۳۰. در صورتی که ترکیب بخش عمومی به این دلیل که هیچ‌یک از طرفین از حقی نسبت به خالص داراییهای یک عملیات برخوردار نیستند، شامل پرداخت مابه‌ازا نباشد، محتوای اقتصادی ترکیب معمولاً از نوع ادغام خواهد بود. تحصیل شامل انتقال یک عملیات از مالک قبلی به مالک جدید آن است. چنانچه هیچ‌یک از طرفین از حقی نسبت به خالص داراییهای عملیات برخوردار نباشد، در این صورت مالک قبلی وجود ندارد و ترکیب معمولاً از نوع تحصیل نیست. این سناریو تنها زمانی وجود خواهد داشت که یک واحد بطور کامل منتقل می‌شود؛ زمانی که یک عملیات منتقل می‌شود، واحد گزارشگر انتقال دهنده عملیات، مالک قبلی خواهد بود و نسبت به خالص داراییهای عملیات از حق برخوردار خواهد بود. شهرداریها و برخی سازمانهای غیرانتفاعی، نمونه‌هایی از واحدهای گزارشگر فاقد مالک (مالکان) قبلی است.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

معیارهای فرآیند تصمیم‌گیری (بکارگیری بند ۱۱)

۳۱. تحصیل معمولاً مستلزم مشارکت داوطلبانه تمام طرفهای ترکیب است. بنابراین، در صورتی که ترکیب بخش عمومی از سوی شخص ثالثی به طرفین تحمیل شود و هیچ‌یک از طرفین در فرآیند تصمیم‌گیری مشارکت نداشته باشند، ممکن است شواهدی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است فراهم شود.

۳۲. در سایر شرایط، طرفین ترکیب بخش عمومی می‌توانند شرایط ترکیب را به میزان متفاوت، حتی در زمان تحمیل ترکیب از سوی شخص ثالث، تحت تأثیر قرار دهند. با افزایش میزان تأثیرگذاری طرفین ترکیب به ویژه طرفی که کنترل یک یا چند عملیات را به دست می‌آورد، احتمال نتیجه‌گیری در خصوص محتوای ترکیب کاهش می‌یابد.

۳۳. برای نمونه، طرفین ترکیب ممکن است از سوی قانون‌گذار ملزم به انجام ترکیب شوند اما قانون‌گذار به طرفین اختیار دهد تا شرایط ترکیب را تعیین کنند. محتوای اقتصادی این ترکیب به احتمال زیاد به جای اینکه مبتنی بر تصمیم قانون‌گذار باشد که طرفین را وادار به ترکیب نموده است، بر اساس شرایط مورد توافق طرفین تعیین می‌شود.

۳۴. در صورتی که یکی از طرفین ترکیب بخش عمومی که کنترل یک یا چند عملیات را به دست می‌آورد، بتواند ترکیب را به طرف دیگر تحمیل کند، شواهدی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است، فراهم نمی‌کند. برای نمونه، دولت ممکن است تصمیم بگیرد که برخلاف خواست سهامداران، یک واحد بخش خصوصی را ملی نماید. این حقیقت که دولت (یکی از طرفین ترکیب) می‌تواند ملی‌سازی را برای نمونه از طریق قانون تحمیل کند، شواهد کافی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است فراهم نمی‌کند. در صورتی که یکی از طرفین ترکیب که کنترل یک یا چند عملیات را به دست می‌آورد بتواند ترکیب را به طرف دیگر تحمیل کند، شواهد کافی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع تحصیل است، فراهم می‌کند.

۳۵. در صورتی که ترکیب بخش عمومی مستلزم تأیید از سوی شهروندان هریک از طرفین از طریق همه‌پرسی باشد، ممکن است شواهدی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است، فراهم کند. چنین الزامی، شواهدی در رابطه با اینکه طرفین ترکیب اختیار تأثیرگذاری داوطلبانه بر ترکیب را ندارند و تصمیم‌گیری نهایی در خصوص انجام ترکیب از سوی اشخاص ثالث صورت می‌گیرد را فراهم می‌کند. با وجود این، در ترکیب از نوع تحصیل نیز امکان تأیید از سوی شهروندان از طریق نظرسنجی ممکن است وجود داشته باشد.

۳۶. در صورتی که ترکیب بخش عمومی بین دو طرف که تحت کنترل مشترک هستند صورت گیرد، شواهدی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است، فراهم می‌شود. ترکیب تحت کنترل مشترک اغلب توسط واحد کنترل‌کننده و از طرف آن صورت می‌گیرد و واحد کنترل‌کننده اغلب شرایط ترکیب را تعیین خواهد کرد. برای مثال، دولت ممکن است به دلایل اداری یا سیاسی تصمیم به ترکیب دو وزارتخانه بگیرد و شرایط ترکیب را تعیین کند. در

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

چنین شرایطی، تصمیم‌گیری نهایی در خصوص انجام ترکیب و شرایط آن توسط واحد کنترل‌کننده صورت می‌گیرد. در این شرایط شواهدی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است، فراهم می‌شود.

۳۷. در برخی شرایط، دو عملیات تحت کنترل مشترک ممکن است برای ترکیب به صورت داوطلبانه به توافق برسند. با وجود این، این تصمیم معمولاً مستلزم تأیید (اعم از صریح یا ضمنی) واحد کنترل‌کننده است. در صورتی که تأیید واحد کنترل‌کننده الزامی باشد، شواهدی مبنی بر اینکه تصمیم‌گیری نهایی در رابطه با انجام ترکیب و شرایط انجام آن توسط واحد کنترل‌کننده صورت می‌گیرد، فراهم می‌شود. بنابراین، شواهدی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است، فراهم می‌شود.

۳۸. تنها در صورت نبود شواهدی مبنی بر مشارکت واحد کنترل‌کننده در ترکیب بخش عمومی از طریق ترغیب به ترکیب، تعیین شرایط ترکیب یا تأیید ترکیب (اعم از صریح یا ضمنی)، هیچ شواهدی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است وجود ندارد. در چنین شرایطی، واحد گزارشگر تمام عوامل دیگر را در تعیین طبقه‌بندی ترکیب بخش عمومی بررسی می‌کند.

در صورتی که معیارهای مابه‌ازا و فرآیند تصمیم‌گیری، شواهد کافی برای تعیین اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است یا خیر فراهم نکند، موضوعات بیشتری باید در نظر گرفته شود (به بند ۱۲ مراجعه شود)

۳۹. در صورتی که تجزیه و تحلیل معیارهای مابه‌ازا و فرآیند تصمیم‌گیری منجر به دستیابی به نتایج قطعی و ایجاد شواهد کافی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است، نشود، واحد گزارشگر بررسی می‌کند که کدام طبقه‌بندی و روش حسابداری اطلاعاتی فراهم می‌نماید که:

الف. به بهترین نحو اهداف گزارشگری مالی را برآورده می‌کند؛ و

ب. به بهترین نحو ویژگیهای کیفی را احراز می‌کند.

۴۰. تجزیه و تحلیل معیارهای مابه‌ازا و فرآیند تصمیم‌گیری معمولاً منجر به حصول نتیجه قطعی و ایجاد شواهد کافی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است، می‌شود. معیارهای مابه‌ازا و فرآیند تصمیم‌گیری معمولاً در همه موارد، به جز شرایط استثنایی، شواهدی در رابطه با محتوای اقتصادی ترکیب بخش عمومی فراهم می‌کند. در نتیجه، در صورتی که معیارها به روشنی احراز شده باشد موضوعات بیشتر مندرج در بند ۱۲ در تعیین طبقه‌بندی مدنظر قرار نمی‌گیرد.

۴۱. در صورتی که تجزیه و تحلیل معیارهای مابه‌ازا و فرآیند تصمیم‌گیری منجر به دستیابی به نتیجه قطعی و ایجاد شواهد کافی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است نشود، واحد گزارشگر بررسی می‌کند که کدام طبقه‌بندی اطلاعاتی فراهم می‌کند که به بهترین نحو اهداف گزارشگری مالی را فراهم می‌کند. تعیین طبقه‌بندی ترکیب

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

بخش عمومی به عنوان تحصیل یا ادغام تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر گزارشگری مالی ترکیب دارد. بنابراین، بررسی اطلاعاتی که هر یک از روش‌ها فراهم می‌سازد و استفاده‌کنندگان اصلی اطلاعات حائز اهمیت است.

۴۲. روش اتحاد منافع تعدیل‌شده، ترکیب را از دیدگاه هریک از عملیات ترکیب‌شونده و مالکان یا اعضای آنها که منافع خود را در واحد حاصل تجمیع می‌کنند مد نظر قرار می‌دهد. در بکارگیری روش حسابداری اتحاد منافع تعدیل‌شده، واحد حاصل، داراییها و بدهیهای گزارش‌شده را به مبلغ دفتری آنها در صورتهای مالی عملیات ترکیب‌شونده، در تاریخ ادغام اندازه‌گیری می‌کند. چنین اطلاعاتی ممکن است به استفاده‌کنندگان در ارزیابی عملکرد واحد حاصل براساس داراییها و بدهیهای تاریخی ترکیب‌شده عملیات ترکیب‌شونده در تاریخ ادغام و مقایسه نتایج عملیات با دوره‌های قبل کمک کند. با وجود این، زمانی که تعدیلات برای دستیابی به رویه‌های حسابداری یکنواخت الزامی است، قابلیت مقایسه ممکن است کاهش یابد. این اطلاعات به جز در مورد داراییها و بدهیهایی که به ارزش منصفانه قبل از تاریخ ادغام ثبت شده‌اند شامل اطلاعاتی درباره ارزش جریانهای نقدی آتی مورد انتظار بازار در رابطه با داراییها و بدهیها نمی‌شود.

۴۳. روش تحصیل، ترکیب را از دیدگاه واحد تحصیل‌کننده یعنی واحد گزارشگری که کنترل سایر عملیات را به دست می‌آورد، مورد توجه قرار می‌دهد. واحد تحصیل‌کننده خالص داراییها را خریداری می‌کند یا به طریق دیگر کنترل آنها را به دست می‌آورد و داراییهای تحصیل‌شده و بدهیهای قبل‌شده از جمله آن داراییها و بدهیهایی که در گذشته توسط عملیات تحصیل‌شده شناسایی نشده بود را در صورتهای مالی خود شناسایی می‌کند. چنین اطلاعاتی به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در ارزیابی سرمایه‌گذاریهای اولیه و عملکرد بعدی این سرمایه‌گذاریها و مقایسه آنها با عملکرد سایر واحدها براساس سرمایه‌گذاری انجام‌شده توسط واحد تحصیل‌کننده کمک می‌کند. این اطلاعات همچنین شامل اطلاعاتی درباره ارزش جریانهای نقدی آتی مورد انتظار بازار در رابطه با داراییها و بدهیهای مذکور می‌شود. اگرچه داراییها و بدهیهای عملیات تحصیل‌شده مجدداً ارزشیابی می‌شوند اما تأثیری بر ارزشیابی داراییها و بدهیهای واحد تحصیل‌کننده که پیش از تحصیل نیز نگهداری می‌شدند، ندارد. علاوه بر این، با توجه به رابطه بین مقادیر مرتبط با بندهای ۸۰-الف و ۸۰-ب و سایر عوامل (برای نمونه، خرید زیر قیمت) ممکن است شناسایی بلادرنگ سود یا زیان در صورت تغییرات در وضعیت مالی صورت بگیرد.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

ر ۴۴. اطلاعاتی که توسط هریک از روشها فراهم می‌شود در جدول زیر خلاصه شده است.

| تحصیل                                                                                                                                                                                                                                                     | ادغام                                                                                                                                                                  |                                            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|
| دیدگاه واحد تحصیل کننده.                                                                                                                                                                                                                                  | دیدگاه هریک از عملیات ترکیب‌شونده و مالکان یا اعضا آنها.                                                                                                               | دیدگاه                                     |
| کمک به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در ارزیابی سرمایه‌گذاریهای اولیه و عملکرد بعدی این سرمایه‌گذاریها                                                                                                                                                     | کمک به استفاده‌کنندگان در ارزیابی عملکرد واحد حاصل براساس داراییها و بدهیهای تاریخی ترکیب شده عملیات ترکیب‌شونده در تاریخ ادغام و مقایسه نتایج عملیات با دوره‌های قبل. | استفاده‌کنندگان اطلاعاتی                   |
| ارزیابی مجدد داراییهای قابل تشخیص و بدهیهای تقبل شده عملیات تحصیل شده اما بدون تأثیر بر ارزشیابی داراییها و بدهیهای نگهداری شده توسط واحد تحصیل کننده. شامل اطلاعاتی درباره ارزش جریانهای نقدی آتی مورد انتظار بازار در رابطه با داراییها و بدهیهای مذکور | اندازه‌گیری داراییها و بدهیهای گزارش شده به مبلغ دفتری آنها در صورتهای مالی عملیات ترکیب‌شونده در تاریخ ادغام                                                          | مبنای اندازه‌گیری                          |
| دشواری مقایسه نتایج عملیات با دوره‌های قبل                                                                                                                                                                                                                | تسهیل مقایسه نتایج عملیات با دوره‌های قبل. زمانی که تعدیلات برای دستیابی به رویه‌های حسابداری یکنواخت الزامی است، قابلیت مقایسه ممکن است کاهش یابد                     | قابلیت مقایسه با نتایج عملیات دوره‌های قبل |

ر ۴۵. در صورتی که تجزیه و تحلیل معیارهای مابه‌ازا و فرایند تصمیم‌گیری منجر به حصول نتیجه قطعی و ایجاد شواهد کافی برای تعیین اینکه آیا محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است یا خیر، نشود، بررسی اینکه کدام طبقه‌بندی، اطلاعاتی فراهم می‌کند که به بهترین نحو اهداف گزارشگری مالی را تامین نماید، شواهدی در رابطه با محتوای اقتصادی ترکیب بخش عمومی فراهم می‌کند.

ر ۴۶. در صورتی که تجزیه و تحلیل معیارهای مابه‌ازا و فرایند تصمیم‌گیری منجر به دستیابی به نتیجه قطعی و ایجاد شواهد کافی برای تعیین طبقه‌بندی ترکیب نشود، واحد گزارشگر بررسی می‌کند کدام طبقه‌بندی اطلاعاتی فراهم می‌کند که به بهترین نحو ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابل فهم بودن، به موقع بودن و قابل مقایسه بودن را احراز می‌کند. واحد گزارشگر همچنین در انجام این ارزیابی محدودیتهای حاکم بر اطلاعات صورتهای مالی با مقاصد عمومی شامل اهمیت، فزونی منافع بر مخارج و توازن بین ویژگیهای کیفی را در نظر می‌گیرد.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

۴۷. هنگام بررسی طبقه‌بندی ترکیب بخش عمومی، برخی ویژگی‌های کیفی با اهمیت‌تر از برخی دیگر است. برای نمونه، هنگام بررسی اینکه ترکیب از نوع ادغام است یا تحصیل، ویژگی به موقع بودن نسبت به ویژگی قابل فهم بودن از اهمیت کمتری برخوردار است.

۴۸. واحد گزارشگر، ویژگیهای کیفی اطلاعات و محدودیتهای حاکم بر اطلاعات را از دیدگاه استفاده‌کنندگان صورتهای مالی مورد بررسی قرار می‌دهد. این بررسی شامل توجه به موارد زیر است، اما محدود به این موارد نمی‌شود:

الف. کدام طبقه‌بندی قابل‌اتکاترین محتوای اقتصادی ترکیب در بخش عمومی که ممکن است با شکل قانونی آن متفاوت باشد را فراهم می‌کند؟ آیا این طبقه‌بندی عملکرد مالی و وضعیت مالی یک واحد را به طور قابل‌اتکا نشان می‌دهد؟

ب. کدام طبقه‌بندی به درک استفاده‌کنندگان از ماهیت ترکیب بخش عمومی کمک می‌کند؟ برای نمونه، در ادغام، هرگونه تفاوت بین مجموع داراییهای شناسایی شده و مجموع بدهیهای شناسایی شده در ارزش خالص شناسایی می‌شود در حالی که در تحصیل، واحد تحصیل‌کننده سرقفلی، یا سود یا زیان را در دوره گزارشگری شناسایی می‌کند.

پ. در صورت ارائه اطلاعات مربوط به یک معامله به طور قابل مقایسه، نیازهای استفاده‌کنندگان به بهترین نحو تأمین می‌گردد. ترکیبهای بخش عمومی مشابه چگونه طبقه‌بندی می‌شود؟

### حسابداری ادغام

#### حذف معاملات بین عملیات ترکیب‌شونده (بکارگیری بند ۲۰)

۴۹. واحد حاصل، آثار تمام معاملات بین عملیات ترکیب‌شونده را حذف می‌کند. در مورد بسیاری از معاملات، حذف بطور خودکار صورت می‌گیرد. برای نمونه، یک عملیات ترکیب‌شونده پیش از تاریخ ادغام خدماتی را در ازای دریافت حق‌الزحمه به عملیات ترکیب‌شونده دیگر ارائه می‌کند. درآمد عملیات ترکیب‌شونده ارائه‌دهنده خدمات در مازاد یا کسری انباشته آن عملیات در تاریخ ادغام منعکس می‌شود. هزینه عملیات ترکیب‌شونده دریافت‌کننده خدمات نیز در مازاد یا کسری انباشته آن عملیات ترکیب‌شونده در تاریخ ادغام منعکس می‌شود. واحد حاصل، هر دو مبلغ را در ارزش خالص شناسایی می‌کند.

۵۰. در صورتی که در نتیجه معامله بین دو عملیات ترکیب‌شونده، یک عملیات ترکیب‌شونده، دارایی و در مقابل، عملیات ترکیب‌شونده دیگر، بدهی شناسایی نماید، حذف ممکن است به طور خودکار صورت نگیرد. واحد حاصل دارایی و بدهی را حذف می‌کند و هرگونه تفاوت بین دارایی و بدهی را در ارزش خالص شناسایی می‌کند.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

استفاده از مبالغ دفتری (بکارگیری بندهای ۲۳ و ۲۴)

۵۱. در صورتی که عملیات ترکیب شونده در گذشته تحصیل شده باشد (یعنی در گذشته یک عملیات تحصیل شده باشد)، مبلغ دفتری داراییها و بدهیهای عملیات ترکیب شونده در صورتهای مالی آن ممکن است با مبلغ دفتری آن داراییها و بدهیها در صورتهای مالی تلفیقی متفاوت باشد. زیرا که در صورتهای مالی تلفیقی، داراییها و بدهیهای عملیات ترکیب شونده به ارزش منصفانه اندازه گیری می شود. با وجود این، در صورتهای مالی عملیات ترکیب شونده، داراییها و بدهیها به مبالغ دفتری قبلی آن ارائه می شود.

۵۲. واحد حاصل برای رعایت الزامات مندرج در بندهای ۲۳ و ۲۴، داراییهای قابل تشخیص و بدهیهای عملیات ترکیب شونده را به مبلغ دفتری آنها در صورتهای مالی عملیات ترکیب شونده در تاریخ ادغام، با در نظر گرفتن الزام به تعدیل مبالغ دفتری برای تطابق با رویه های حسابداری واحد حاصل، اندازه گیری می کند. واحد حاصل، داراییها و بدهیها را به مبلغ دفتری در صورتهای مالی تلفیقی، اندازه گیری نمی کند.

حق امتیازها و حقوق مشابهی که در گذشته توسط یک عملیات ترکیب شونده به عملیات ترکیب شونده دیگر واگذار شده است (بکارگیری بند ۲۹)

۵۳. واحد حاصل به عنوان بخشی از ادغام ممکن است حق امتیاز یا حق مشابهی را که در گذشته توسط یک عملیات ترکیب شونده به عملیات ترکیب شونده دیگر برای استفاده از یک یا چند دارایی شناسایی شده یا شناسایی نشده واحد اهداکننده، واگذار شده است، دریافت کند. نمونه های چنین حقی شامل حق استفاده از فناوری واحد تحصیل کننده طبق مجوز استفاده از فناوری است. واحد حاصل، این حق امتیاز یا حق مشابه را به عنوان یک دارایی نامشهود قابل تشخیص شناسایی می کند و آن را به مبلغ دفتری آن در صورتهای مالی عملیات ترکیب شونده در تاریخ ادغام، اندازه گیری می کند. از آنجا که حق امتیاز یا حق مشابه در گذشته بخشی از یک توافق الزام آور بوده است، هر دو معیار جداشدنی بودن و معیار توافق الزام آور مندرج در استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷ با عنوان داراییهای نامشهود را احراز می کند. رهنمود حسابداری پس از ادغام حق امتیاز یا حق مشابه که در گذشته توسط یک عملیات ترکیب شونده به عملیات ترکیب شونده دیگر اعطا شده است در بند ۴۴ ارائه شده است.

۵۴. واحد حاصل، حق امتیاز یا حق مشابه را که در گذشته توسط یک عملیات ترکیب شونده به عملیات ترکیب شونده دیگر اعطا شده است و دارایی مرتبط با آن (در صورتی که دارایی مرتبط یک دارایی شناسایی شده باشد) را از نظر کاهش ارزش مطابق با استاندارد حسابداری ۳۲ بخش تجاری با عنوان کاهش ارزش داراییها در تاریخ ادغام ارزیابی می کند.

بخشودگی مالیاتی در اثر ادغام (در صورت شمول در شرایط تحصیل) (بکارگیری بندهای ۳۰ و ۳۱)

۵۵. واحد حاصل نباید مبالغی در رابطه با مالیات عملیات ترکیب شونده، در صورتی که این مبالغ به عنوان برخی از شرایط ادغام توسط یک مرجع مالیاتی بخشوده شده باشد، شناسایی کند. در صورتی که بخشودگی مالیاتی پس از ادغام واقع شود، واحد حاصل الزامات مندرج در بند ۴۶ را بکار می گیرد. در بکارگیری روش حسابداری اتحاد منافع تعدیل شده، واحد حاصل باید این مبالغ تحت شمول شرایط ادغام را به عنوان مبالغی که قبل از ادغام قطع شناخت شده است،

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

تلقى کند. واحد حاصل باید مالیات عملیات ترکیبشونده را که توسط یک مرجع مالیاتی بخشوده نشده است مطابق با استاندارد حسابداری ۳۵ بخش تجاری با عنوان مالیات بر درآمد به حساب منظور کند.

۵۶. در صورتی که واحد حاصل در نتیجه ادغام به یک مرجع مالیاتی تبدیل می‌شود، باید مالیات دریافتی مرتبط با مالیات عملیات ترکیبشونده که بخشوده شده است را مطابق با استاندارد حسابداری بخش عمومی ۳ با عنوان درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)، قطع شناخت کند.

#### شناسایی سرقفلی (بکارگیری بند ۳۳)

۵۷. ادغام منجر به ایجاد سرقفلی نمی‌شود و بنابراین واحد حاصل سرقفلی حاصل از ادغام شناسایی نمی‌کند. بندهای ۳۴ و ۳۵ نحوه برخورد با ارزش خالص حاصل از ادغام را نشان می‌دهد.

۵۸. در صورتی که عملیات ترکیبشونده در نتیجه تحصیل قبلی در گذشته سرقفلی شناسایی کرده است، واحد حاصل، این سرقفلی را در اولین صورت وضعیت مالی خود شناسایی می‌کند.

#### اندازه‌گیری پس از ادغام انتقالات، وامهای ترجیحی و منافع مشابه دریافت شده توسط یک عملیات ترکیبشونده بر اساس معیاری که ممکن است در نتیجه ادغام تغییر کند (بکارگیری بند ۴۵)

۵۹. پیش از اینکه ادغام واقع شود، عملیات ترکیبشونده ممکن است انتقالی را از یک شخص ثالث بر مبنای معیار مشخص دریافت کند. برای نمونه، دولت ممکن است به شهرداریهایی که متوسط درآمد خانوارهای آنها کمتر از یک مبلغ مشخص است، کمکهایی ارائه کند. ادغام دو شهرداری ممکن است شامل یک شهرداری که حائز معیار است و کمک را دریافت می‌کند و شهرداری دیگری که حائز معیار نیست و کمک را دریافت نمی‌کند، باشد. پس از ادغام، متوسط درآمد خانوار برای شهرداری ترکیبشده جدید ممکن است بیشتر یا کمتر از آن مبلغ مشخص باشد و ممکن است موجب شود اعطاکننده، مبلغ کمک را مجدداً ارزیابی کند.

۶۰. واحد حاصل نباید تجدیدنظر در مبلغ کمک را در تاریخ ادغام به حساب منظور کند بلکه باید آن را در زمانی که اهداکننده تصمیم خود را در خصوص کمک مزبور اعلام می‌کند، مطابق با سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی به حساب منظور کند.

۶۱. شرایط مشابه ممکن است در رابطه با وامهای ترجیحی و سایر منافع ایجاد شود. واحد حاصل نباید تجدیدنظر در این معاملات را در تاریخ ادغام به حساب منظور کند بلکه باید آن را در زمانی که اهداکننده تصمیم خود را در خصوص کمک مزبور اعلام می‌کند، مطابق با سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی به حساب منظور کند.

#### ادغام طی دوره گزارشگری (بکارگیری بندهای ۴۷ تا ۴۹)

۶۲. واحد حاصل برای رعایت الزامات مندرج در بندهای ۴۷ تا ۴۹، ملزم به ارائه صورتهای مالی برای دوره‌های قبل از تاریخ ادغام نیست؛ اگرچه، واحد حاصل ممکن است تصمیم به انجام این کار با ارائه افشاهای تعیین شده در بند ۵۱-چ بگیرد. در صورتی که واحد حاصل، تصمیم به ارائه صورتهای مالی برای دوره‌های قبل از تاریخ ادغام نگیرد،



## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

نیازهای استفاده کنندگان صورتهای مالی در مورد اطلاعات مربوط به عملیات ترکیب شونده قبل از تاریخ ادغام را به روشهای زیر تأمین می کند:

الف. ارجاع استفاده کنندگان صورتهای مالی به صورتهای مالی منتشر شده از طرف عملیات ترکیب شونده در صورتی که این صورتهای مالی از طرف عملیات ترکیب شونده برای آخرین دوره گزارشگری که پایان آن قبل از تاریخ ادغام است، منتشر شده باشد.

ب. ارائه افشاهای الزامی در بند ۵۱-ح در صورتی که صورتهای مالی از طرف عملیات ترکیب شونده برای آخرین دوره ای که پایان آن قبل از تاریخ ادغام است، منتشر نشده باشد.

۶۳. به منظور رعایت الزامات قانون گذار، ممکن است ضروری باشد واحد تحصیل کننده اطلاعاتی افزون بر اطلاعاتی که در این استاندارد الزامی شده است را ارائه یا افشا کند.

*شناسایی برخی داراییهای تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در تحصیل (بکارگیری بندهای ۶۱ تا ۶۵)*

### اجاره های عملیاتی

۶۴. به استثنای الزامات بندهای ۶۵ و ۶۶، واحد تحصیل کننده نباید هیچ گونه دارایی یا بدهی را در ارتباط با اجاره عملیاتی که در آن، عملیات تحصیل شده اجاره کننده است، شناسایی کند.

۶۵. واحد تحصیل کننده باید تعیین کند که آیا شرایط هر اجاره عملیاتی که در آن، عملیات تحصیل شده اجاره کننده است مطلوب است یا نامطلوب. در صورتی که شرایط اجاره عملیاتی در مقایسه با شرایط بازار مطلوب باشد، واحد تحصیل کننده باید دارایی نامشهود شناسایی کند و در صورتی که این شرایط در مقایسه با شرایط بازار نامطلوب باشد، باید بدهی شناسایی کند. در بند ۸۱، رهنمود اندازه گیری ارزش منصفانه تاریخ تحصیل داراییهای موضوع اجاره عملیاتی که در آن، عملیات تحصیل شده، اجاره دهنده است تعیین می شود.

۶۶. دارایی نامشهود قابل تشخیص، ممکن است مرتبط با یک اجاره عملیاتی باشد که شواهد آن، تمایل فعالان بازار به پرداخت قیمتی برای اجاره است، حتی در مواردی که شرایط اجاره منطبق با شرایط بازار می باشد. برای مثال، اجاره ورودی فرودگاه یا اجاره فضای خرده فروشی در مرکز خرید عمده فروشی ممکن است راه ورود به بازار یا دستیابی به منافع اقتصادی آتی یا توان خدمت رسانی دیگر باشد، که حائز شرایط شناخت به عنوان دارایی نامشهود قابل تشخیص، برای مثال رابطه با استفاده کننده ارائه خدمات، است. در این شرایط، واحد تحصیل کننده باید دارایی (های) نامشهود قابل تشخیص را طبق بند ۶۷ شناسایی کند.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

#### داراییهای نامشهود

۶۷. واحد تحصیل کننده باید داراییهای نامشهود قابل تشخیص تحصیل شده در تحصیل را، جدا از سرقفلی، شناسایی کند. دارایی نامشهود در صورتی قابل تشخیص است که معیار جداشدنی بودن یا معیار توافق الزام آور (از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی ناشی شدن) را احراز کرده باشد.

۶۸. دارایی نامشهودی که معیار توافق الزام آور را احراز می کند، حتی اگر قابل انتقال یا جداشدنی از عملیات تحصیل شده یا سایر حقوق و تعهدات نباشد، قابل تشخیص تلقی می شود. برای مثال:

الف. یک عملیات تحصیل شده، طبق یک اجاره عملیاتی که شرایط آن در مقایسه با شرایط بازار، مطلوب است، تأسیساتی را اجاره می کند. شرایط اجاره به صراحت انتقال اجاره (از طریق فروش یا اجاره دست دوم) را منع می کند. میزان مطلوبیت شرایط اجاره در مقایسه با شرایط معاملات فعلی بازار برای قلم یا اقلام یکسان یا مشابه، دارایی نامشهودی است که حائز معیار توافق الزام آور برای شناسایی مجزا از سرقفلی است، حتی اگر واحد تحصیل کننده نتواند توافق اجاره را بفروشد یا به طریقی دیگر آن را انتقال دهد.

ب. یک عملیات تحصیل شده، نیروگاهی در اختیار دارد و از آن استفاده عملیاتی می کند. مجوز استفاده عملیاتی از نیروگاه، دارایی نامشهودی است که حتی اگر واحد تحصیل کننده نتواند این امتیاز را جدا از تجهیزات نیروگاه تحصیل شده بفروشد یا انتقال دهد، معیار توافق الزام آور برای شناسایی مجزا از سرقفلی را احراز می کند. برای مقاصد گزارشگری مالی، واحد تحصیل کننده می تواند ارزش منصفانه مجوز استفاده عملیاتی و ارزش منصفانه تجهیزات نیروگاه را، در صورت مشابه بودن عمر مفید آن داراییها، به عنوان دارایی واحد شناسایی کند.

پ. یک عملیات تحصیل شده، مالک حق اختراع یک فناوری است. این واحد، مجوز استفاده انحصاری از حق اختراع را به خارج از بازارهای داخلی واگذار کرده است و در ازای آن، درصد مشخصی از درآمدهای خارجی آتی را دریافت می کند. حق اختراع فناوری و مجوز استفاده از آن، معیار توافق الزام آور برای شناسایی مجزا از سرقفلی را احراز می کند، حتی اگر فروش یا مبادله حق اختراع و مجوز استفاده از آن، جدا از یکدیگر عملی نباشد.

۶۹. معیار جداشدنی بودن به این معنا است که دارایی نامشهود تحصیل شده را بتوان به منظور فروش، انتقال، اعطای مجوز استفاده از آن، اجاره یا مبادله به صورت جداگانه یا همراه با توافق الزام آور، دارایی قابل تشخیص یا بدهی مربوط، از عملیات تحصیل شده جدا کرد. دارایی نامشهودی که واحد تحصیل کننده بتواند آن را بفروشد، مجوز استفاده از آن را واگذار کند یا به طریقی دیگر در قبال دارایی با ارزش دیگری مبادله نماید، معیار جداشدنی بودن را احراز می کند؛ حتی اگر واحد تحصیل کننده قصد فروش، اعطای امتیاز استفاده یا مبادله آن را نداشته باشد. دارایی نامشهود تحصیل شده در صورتی معیار جداشدنی بودن را احراز می کند که شواهدی از انجام معاملات مبادله ای برای آن نوع

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

دارایی یا دارایی از نوع مشابه وجود داشته باشد، حتی اگر آن معاملات غیرمکرر باشند، صرف نظر از اینکه واحد تحصیل کننده در آنها مداخله داشته باشد یا خیر. برای مثال، بانک اطلاعاتی استفاده کنندگان یک خدمت بطور مکرر واگذار می شود؛ بنابراین، معیار جداشدنی بودن احراز می گردد. حتی اگر عملیات تحصیل شده بر این باور باشد که ویژگیهای بانکهای اطلاعاتی استفاده کنندگان یک خدمت خود، متفاوت از دیگر بانکهای اطلاعاتی استفاده کنندگان یک خدمت است، این موضوع که بانک اطلاعاتی استفاده کنندگان یک خدمت بطور مکرر واگذار می شود، عموماً به این معنی است که بانک اطلاعاتی استفاده کنندگان یک خدمت تحصیل شده، معیار جداشدنی بودن را احراز می کند. با وجود این، بانک اطلاعاتی استفاده کنندگان خدمت تحصیل شده در تحصیل، در صورتی معیار جداشدنی بودن را احراز نمی کند که شرط محرمانه بودن یا سایر موافقت نامه ها، واحد گزارشگر را از فروش، اجاره یا تبادل اطلاعات استفاده کنندگان خدمت خود به گونه ای دیگر، منع کند.

۷۰. دارایی نامشهودی که به صورت جداگانه، از عملیات تحصیل شده یا گروه جداشدنی نباشد، در صورتی معیار جداشدنی بودن را احراز می کند که همراه با توافق الزام آور، دارایی قابل تشخیص یا بدهی مربوط، از عملیات تحصیل شده جداشدنی باشد. برای مثال، عملیات تحصیل شده، مالک یک علامت تجاری ثبت شده و یک تخصص فنی مستند شده اما ثبت نشده برای تولید محصول دارای آن علامت تجاری است. برای انتقال مالکیت علامت تجاری، مالک قبلی همچنین ملزم است هر چیز ضروری دیگری را که برای تولید محصول یا ارائه خدمتی مشابه محصول تولیدی یا خدمت ارائه شده توسط مالک قبلی لازم است را به مالک جدید انتقال دهد. از آنجا که در صورت فروش علامت تجاری مربوط، تخصص فنی ثبت نشده باید از عملیات تحصیل شده یا گروه جدا شود و به فروش برسد، معیار جداشدنی بودن را احراز می کند.

### حقوق باز تحصیل شده

۷۱. به عنوان بخشی از تحصیل، واحد تحصیل کننده ممکن است حقی را که در گذشته برای استفاده از یک یا چند دارایی شناسایی شده یا شناسایی نشده واحد تحصیل کننده به عملیات تحصیل شده واگذار کرده است، مجدداً تحصیل کند. نمونه های چنین حقی شامل استفاده از فناوری واحد تحصیل کننده طبق مجوز استفاده از فناوری است. حقی که مجدداً تحصیل می شود، دارایی نامشهود قابل تشخیصی است که واحد تحصیل کننده آن را جدا از سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت شناسایی می کند. بند ۷۹، رهنمود اندازه گیری حقوق باز تحصیل شده و بند ۱۰۸، رهنمود حسابداری پس از تحصیل حقوق باز تحصیل شده را ارائه می کند.

۷۲. اگر شرایط توافق الزام آور موجب شود حقوق باز تحصیل شده در مقایسه با شرایط معاملات فعلی بازار برای اقسام یکسان یا مشابه مطلوب یا نامطلوب باشد، واحد تحصیل کننده باید سود یا زیان تسویه شناسایی کند. رهنمود اندازه گیری سود یا زیان تسویه، در بند ۹۲ ارائه شده است.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

مجموعه نیروی کار و سایر اقلامی که قابل تشخیص نیستند

۷۳. واحد تحصیل کننده، ارزش دارایی نامشهود تحصیل شده‌ای را که در تاریخ تحصیل قابل تشخیص نیست، در سرقفلی منظور می‌کند. برای مثال، واحد تحصیل کننده ممکن است ارزشی را به مجموعه نیروی کار موجود منتسب کند. نیروی کار موجود، شامل مجموعه‌ای از کارکنان فعلی است که به واحد تحصیل کننده اجازه می‌دهد فعالیت عملیات تحصیل شده را از تاریخ تحصیل ادامه دهد. از آنجا که مجموعه نیروی کار، دارایی قابل تشخیص نمی‌باشد تا جدا از سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت شناسایی شود، هرگونه ارزش منتسب به آن، در سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت منظور می‌گردد.

۷۴. همچنین واحد تحصیل کننده، ارزش منتسب به اقلامی که در تاریخ تحصیل واجد شرایط دارایی نیستند را در سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت منظور می‌کند. برای مثال، واحد تحصیل کننده ممکن است ارزشی را به توافقه‌های الزام‌آور بالقوه عملیات تحصیل شده، که در تاریخ تحصیل با مشتریان جدید احتمالی درباره آنها مذاکره انجام می‌دهد، منتسب کند. از آنجا که این توافقه‌های الزام‌آور بالقوه، در تاریخ تحصیل به خودی خود دارایی نیستند، واحد تحصیل کننده آنها را جدا از سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت شناسایی نمی‌کند. واحد تحصیل کننده نباید بعداً بابت رویدادهایی که پس از تاریخ تحصیل واقع می‌شود، ارزش این توافقه‌های الزام‌آور را از سرقفلی تجدیدطبقه‌بندی کند. با وجود این، واحد تحصیل کننده باید واقعیتها و شرایط پیرامون رویدادهای واقع شده در مدت کوتاهی پس از تحصیل را ارزیابی کند تا تعیین نماید که آیا دارایی نامشهود که بطور جداگانه قابل شناسایی است، در تاریخ تحصیل وجود داشته است یا خیر.

۷۵. پس از شناخت اولیه، واحد تحصیل کننده داراییهای نامشهود تحصیل شده در تحصیل را طبق شرایط مندرج در استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷ با عنوان داراییهای نامشهود به حساب منظور می‌کند. با وجود این، طبق موارد مطرح شده در بند ۲ استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷، حسابداری برخی داراییهای نامشهود تحصیل شده پس از شناخت اولیه، در سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی تعیین شده است.

۷۶. معیارهای قابل تشخیص بودن، ملاک شناسایی جداگانه دارایی نامشهود از سرقفلی است. با وجود این، این معیارها نه رهنمودی برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی نامشهود ارائه می‌کنند و نه مفروضات مورد استفاده در اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی نامشهود را محدود می‌نمایند. برای مثال، واحد تحصیل کننده مفروضاتی که فعالان بازار هنگام قیمت‌گذاری دارایی نامشهود مورد استفاده قرار می‌دهند، مانند انتظارات نسبت به تمدید توافقه‌های الزام‌آور آتی در اندازه‌گیری ارزش منصفانه، را مدنظر قرار می‌دهند. برای تمدید توافقه‌های الزام‌آور آتی، احراز معیار قابل تشخیص بودن ضرورت ندارد. (با وجود این، به بند ۷۱ مراجعه شود، که استثنایی بر اصل اندازه‌گیری ارزش منصفانه حقوق بازتحویل شده شناسایی شده در تحصیل، وضع می‌کند). بندهای ۲۸پ و ۲۸ت در استاندارد بخش عمومی شماره ۷ با

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

عنوان داراییهای نامشهود، رهنمودی برای تعیین اینکه داراییهای نامشهود باید با سایر داراییهای نامشهود یا مشهود در یک واحد حساب ترکیب شوند یا خیر، ارائه می‌کند.

*بخشودگی مالیاتی در اثر تحصیل (در صورت شمول در شرایط تحصیل) (بکارگیری بندهای ۷۴ و ۷۵)*

۷۷. واحد تحصیل‌کننده نباید مبالغی در رابطه با مالیات عملیات تحصیل‌شده، در صورتی که این مبالغ به عنوان برخی شرایط تحصیل توسط یک مرجع مالیاتی بخشوده شده باشد، شناسایی کند. در صورتی که بخشودگی مالیاتی پس از تحصیل واقع می‌شود، واحد تحصیل‌کننده الزامات مندرج در بند ۱۱۳ را بکار می‌گیرد. واحد تحصیل‌کننده باید مالیات عملیات تحصیل‌شده را که توسط یک مرجع مالیاتی بخشوده نشده است مطابق با استاندارد حسابداری ۳۵ بخش تجاری با عنوان مالیات بر درآمد به حساب منظور کند.

۸۵. چنانچه واحد تحصیل‌کننده خود مرجع مالیاتی باشد، باید مالیات دریافتی مرتبط با مالیات عملیات تحصیل‌شده که بخشوده شده است را مطابق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۳ با عنوان درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)، قطع شناخت کند.

۷۸. چنانچه در نتیجه شرایط تحصیل، مالیات واحد تحصیل‌کننده از سوی مرجع مالیاتی بخشوده شود، واحد تحصیل‌کننده باید این مبالغ را مطابق با استاندارد حسابداری ۳۵ بخش تجاری با عنوان مالیات بر درآمد، قطع شناخت کند.

*اندازه‌گیری ارزش منصفانه برخی داراییهای قابل تشخیص و منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل‌شده (بکارگیری بندهای ۶۸ و ۶۹)*

داراییهایی با جریانهای نقدی نامطمئن

۸۰. واحد تحصیل‌کننده نباید در تاریخ تحصیل برای داراییهای تحصیل‌شده در تحصیل که به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری می‌شوند، ذخیره جداگانه‌ای شناسایی کند، زیرا آثار عدم اطمینان نسبت به جریانهای نقدی آتی، در اندازه‌گیری ارزش منصفانه منظور شده است. برای مثال، از آنجا که این استاندارد واحد تحصیل‌کننده را ملزم می‌کند دریافتی‌های تحصیل‌شده، شامل وامها، را به ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری کند، واحد تحصیل‌کننده ذخیره جداگانه‌ای بابت جریانهای نقدی توافقی الزام‌آور که فرض می‌شود در آن تاریخ غیرقابل وصول هستند، شناسایی نمی‌کند.

داراییهای موضوع اجاره‌های عملیاتی که عملیات تحصیل‌شده، اجاره‌دهنده است

۸۱. در اندازه‌گیری ارزش منصفانه، تاریخ تحصیل داراییهایی مانند ساختمان که موضوع اجاره عملیاتی هستند و در آن، عملیات تحصیل‌شده اجاره‌دهنده است، واحد تحصیل‌کننده باید شرایط اجاره را در نظر بگیرد. به عبارت دیگر، صرف‌نظر از مطلوب بودن یا نبودن شرایط اجاره عملیاتی در مقایسه با شرایط بازار، واحد تحصیل‌کننده دارایی یا بدهی جداگانه‌ای شناسایی نمی‌کند. در صورتی که طبق بند ۶۴، اگر عملیات تحصیل‌شده، اجاره‌کننده باشد باید دارایی یا بدهی شناسایی شود.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

داراییهایی که واحد تحصیل کننده قصد استفاده از آنها را ندارد یا قصد استفاده به روشی متفاوت از روش استفاده سایر فعالان بازار را دارد

۸۲. واحد تحصیل کننده ممکن است برای حفظ موقعیت رقابتی یا به دلایل امنیتی یا دلایل دیگر، قصد استفاده فعال یا بیشترین و بهترین استفاده از دارایی غیرمالی تحصیل شده را نداشته باشد. برای مثال، این مورد زمانی مصداق دارد که واحد تحصیل کننده، دارایی نامشهود تحقیق و توسعه تحصیل شده را به منظور جلوگیری از استفاده دیگران، مورد استفاده قرار دهد. با وجود این، واحد تحصیل کننده باید ارزش منصفانه دارایی غیرمالی را، طبق مبانی مناسب ارزشیابی، با در نظر گرفتن بیشترین و بهترین استفاده از آن دارایی توسط فعالان بازار، هم در زمان اندازه گیری اولیه و هم هنگام اندازه گیری ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری بابت آزمون کاهش ارزش بعدی، اندازه گیری کند.

منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل شده

۸۳. طبق این استاندارد، واحد تحصیل کننده مجاز است منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل شده را به ارزش منصفانه آن در تاریخ تحصیل اندازه گیری کند. برخی مواقع، واحد تحصیل کننده می تواند ارزش منصفانه منافع فاقد حق کنترل (یعنی سهامی که در اختیار واحد تحصیل کننده نیست) را در تاریخ تحصیل، بر مبنای قیمت اعلام شده سهام در بازاری فعال اندازه گیری کند. اما در شرایط دیگر، قیمت اعلام شده سهام در بازار فعال در دسترس نیست. در این شرایط، واحد تحصیل کننده ارزش منصفانه منافع فاقد حق کنترل را با استفاده از سایر تکنیکهای ارزشیابی، اندازه گیری می کند.

۸۴. ارزش منصفانه منافع واحد تحصیل کننده در عملیات تحصیل شده و منافع فاقد حق کنترل، بر مبنای هر سهم ممکن است متفاوت باشد. تفاوت اصلی، احتمالاً وجود صرف کنترل در ارزش منصفانه منافع واحد تحصیل کننده در عملیات تحصیل شده برای هر سهم، یا برعکس، وجود کسر در ارزش منصفانه منافع فاقد حق کنترل برای هر سهم بابت نبود کنترل است (که کسر منافع فاقد حق کنترل نیز نامیده می شود)، مشروط بر اینکه فعالان بازار، چنین صرف یا کسری را هنگام قیمت گذاری منافع فاقد حق کنترل در نظر بگیرند.

*اندازه گیری سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت در تحصیل (بکارگیری بندهای ۸۰ تا ۹۳)*

رابطه بین سرقفلی و جریانهای نقد (بکارگیری بند ۸۱)

۸۵. واحد تحصیل کننده باید تنها تا میزانی که برآورد می کند تغییرات در خالص جریانهای نقدی آن (حاصل از افزایش جریانهای نقد ورودی یا کاهش جریانهای نقد خروجی) مطلوب باشد، سرقفلی را شناسایی کند. واحد تحصیل کننده نباید سرقفلی مرتبط با توان خدمت رسانی به شکل غیر از جریان نقد را شناسایی کند.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

اندازه‌گیری ارزش منصفانه منافع واحد تحصیل‌کننده در عملیات تحصیل‌شده، در تاریخ تحصیل، با استفاده از تکنیکهای ارزشیابی (بکارگیری بند ۸۲)

۸۶. در یک تحصیل که بدون انتقال مابه‌ازا انجام شده است، واحد تحصیل‌کننده به منظور اندازه‌گیری سرقفلی، زیان یا سود حاصل از خرید زیر قیمت، باید ارزش منصفانه منافع خود در عملیات تحصیل‌شده در تاریخ تحصیل را جایگزین ارزش منصفانه مابه‌ازای انتقال یافته در تاریخ تحصیل کند (به بندهای ۸۰ تا ۸۲ مراجعه شود).

ملاحظات خاص در بکارگیری روش تحصیل در ترکیب‌های واحدهای اشتراکی (بکارگیری بند ۸۲)

۸۷. هرگاه دو واحد اشتراکی ترکیب شوند، ارزش منصفانه منافع مالکانه یا منافع اعضا در عملیات تحصیل‌شده (یا ارزش منصفانه عملیات تحصیل‌شده) ممکن است به گونه‌ای قابل‌انکاتر از ارزش منصفانه منافع انتقال یافته اعضا توسط واحد تحصیل‌کننده، قابل اندازه‌گیری باشد. در این شرایط، بند ۸۲، واحد تحصیل‌کننده را ملزم می‌کند مبلغ سرقفلی را با استفاده از ارزش منصفانه منافع مالکانه عملیات تحصیل‌شده در تاریخ تحصیل، به جای ارزش منصفانه منافع مالکانه واحد تحصیل‌کننده در تاریخ تحصیل که به عنوان مابه‌ازای انتقال یافته است، تعیین کند. افزون بر این، در ترکیب واحدهای اشتراکی، واحد تحصیل‌کننده باید خالص داراییهای عملیات تحصیل‌شده را به عنوان افزایش مستقیم در سرمایه یا حقوق مالکانه مندرج در صورت وضعیت مالی خود، و نه افزایش در مازاد یا کسری انباشته، شناسایی کند، که مطابق با شیوه بکارگیری روش تحصیل توسط سایر واحدهای گزارشگر است.

۸۸. اگرچه واحدهای اشتراکی شباهتهای بسیاری با سایر واحدها دارند، اما دارای ویژگیهای متمایزی هستند که اساساً ناشی از این است که اعضای آنها هم مشتریان و هم مالکان می‌باشند. اعضای واحدهای اشتراکی، عموماً انتظار دارند منافع عضویت خود را به صورت کاهش قیمت کالاها و خدمات یا سود حمایتی دریافت کنند. بخشی از سود حمایتی تخصیص یافته به هر عضو، اغلب بر مبنای میزان فعالیت تجاری است که آن عضو، طی سال با واحد اشتراکی انجام داده است.

۸۹. اندازه‌گیری ارزش منصفانه واحد اشتراکی، باید مفروضات فعالان بازار درباره منافع آتی اعضا و نیز هرگونه مفروضات مربوط دیگری که فعالان بازار درباره واحد اشتراکی در نظر می‌گیرند را شامل شود. برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه واحد اشتراکی ممکن است از روش ارزش فعلی استفاده شود. جریانهای نقدی مورد استفاده به عنوان ورودیهای مدل، باید مبتنی بر جریانهای نقدی مورد انتظار واحد اشتراکی که احتمالاً نشان‌دهنده کاهش مخارج اعضا است، مانند قیمت کالاها و خدمات، باشد.

تعیین اجزای معامله تحصیل (بکارگیری بندهای ۱۰۴ تا ۱۰۶)

۹۰. واحد تحصیل‌کننده باید عوامل زیر را، که نه متقابلاً ناسازگار هستند و نه به تنهایی تعیین‌کننده، برای تعیین اینکه معامله بخشی از تحصیل است یا خیر، در نظر بگیرد:



## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

الف. دلایل انجام معامله - درک دلایل اینکه چرا طرفین تحصیل (واحد تحصیل کننده و عملیات تحصیل شده و مالکان، اعضای هیئت مدیره و مدیران آنها - و نمایندگان آنها) وارد معامله یا توافقی خاص می شوند، ممکن است به تشخیص اینکه معامله بخشی از مابه‌ازای انتقال یافته و داراییهای تحصیل شده یا بدهیهای تقبل شده می باشد یا خیر، کمک کند. برای مثال، اگر معامله‌ای در درجه اول در جهت منافع واحد تحصیل کننده یا گروه و نه در درجه اول در جهت منافع عملیات تحصیل شده یا مالکان قبلی آن پیش از ترکیب انجام شود، احتمال کمتری وجود دارد که آن بخش از قیمت معامله که پرداخت می شود (و هرگونه دارایی یا بدهی مربوط)، بخشی از مابه‌ازای عملیات تحصیل شده محسوب شود. در نتیجه، واحد تحصیل کننده آن بخش را جدا از تحصیل در نظر می گیرد.

ب. آغازکننده معامله - اطلاع از شخصی که آغازکننده معامله است، ممکن است به تشخیص اینکه معامله، بخشی از تحصیل است یا خیر، کمک کند. برای مثال، معامله یا رویداد دیگری که توسط واحد تحصیل کننده آغاز می شود، ممکن است با هدف کسب منافع اقتصادی آتی برای واحد تحصیل کننده یا گروه در مقابل عدم کسب منافع یا منافع اندک برای عملیات تحصیل شده یا مالکان قبلی آن پیش از ترکیب، انجام شود. از سوی دیگر، احتمال کمتری وجود دارد که معامله یا توافق آغاز شده توسط عملیات تحصیل شده یا مالکان پیشین آن، به منظور کسب منفعت واحد تحصیل کننده یا گروه انجام شود و احتمال بیشتری وجود دارد که بخشی از معامله تحصیل باشد.

پ. زمانبندی معامله - زمانبندی معامله نیز ممکن است به تشخیص اینکه معامله بخشی از تحصیل است یا خیر، کمک کند. برای مثال، معامله بین واحد تحصیل کننده و عملیات تحصیل شده که در حین مذاکره درباره شرایط تحصیل واقع می شود، ممکن است با هدف کسب منافع اقتصادی آتی برای واحد تحصیل کننده یا گروه، انجام شده باشد. در این صورت احتمال دارد به جز منافع دریافتی به عنوان بخشی از گروه، عملیات تحصیل شده یا مالکان قبلی آن پیش از تحصیل هیچ منفعتی از معامله کسب نکنند یا منافع اندکی از معامله را دریافت کنند.

*تسویه مؤثر رابطه قبلی بین واحد تحصیل کننده و عملیات تحصیل شده در تحصیل (بکارگیری بند ۱۰۵-الف)*

۹۱. واحد تحصیل کننده و عملیات تحصیل شده ممکن است قبل از اینکه در نظر داشته باشند تحصیل انجام دهند با یکدیگر ارتباط داشته باشند که در اینجا به عنوان «رابطه قبلی» نامیده می شود. رابطه قبلی بین واحد تحصیل کننده و عملیات تحصیل شده می تواند ناشی از یک توافق الزام آور (برای مثال، فروشنده و مشتری یا واگذارکننده امتیاز و دریافت کننده امتیاز) یا ناشی از توافقی غیر از توافق الزام آور (برای مثال مدعی و خوانده) باشد.

۹۲. اگر تحصیل، عملاً رابطه قبلی را تسویه کند، واحد تحصیل کننده سود یا زیانی شناسایی می کند که به شرح زیر اندازه گیری می شود:

الف. در مورد رابطه قبلی ناشی از توافقی غیر از توافق الزام آور (نظیر دعاوی حقوقی)، ارزش منصفانه.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

ب. در مورد رابطه قبلی ناشی از توافق الزام آور، اقل مبلغ (۱) و (۲) زیر:

۱. مبلغی که به موجب آن، توافق الزام آور از دیدگاه واحد تحصیل کننده، در مقایسه با شرایط معاملات فعلی بازار برای اقلام یکسان یا مشابه، مطلوب یا نامطلوب است (توافق الزام آور نامطلوب، توافق الزام آوری است که بر حسب شرایط فعلی بازار نامطلوب است و لزوماً، توافق الزام آوری نیست که مخارج اجتناب ناپذیر ایفای تعهدات طبق توافق، بیش از منافع اقتصادی مورد انتظار دریافتی باشد).
۲. مبلغی که طبق شرایط تسویه اظهار شده در توافق الزام آور، به طرفی که توافق الزام آور برای وی نامطلوب است، تعلق می گیرد.

اگر مبلغ (۲) کمتر از مبلغ (۱) باشد، تفاوت ایجاد شده، بخشی از تحصیل محسوب می شود.

مبلغ سود یا زیان شناسایی شده، ممکن است تا اندازه ای بستگی به این داشته باشد که آیا واحد تحصیل کننده در گذشته دارایی یا بدهی مربوط را شناسایی کرده است یا خیر، و بنابراین سود یا زیان گزارش شده، ممکن است از مبلغ محاسبه شده با بکارگیری الزامات بالا، متفاوت باشد.

۹۳. رابطه قبلی، ممکن است توافق الزام آوری باشد که واحد تحصیل کننده به عنوان حقوق باز تحصیل شده، شناسایی می کند. اگر این توافق الزام آور، شامل شرایطی باشد که در مقایسه با قیمت گذاری اقلام یکسان یا مشابه در معاملات فعلی بازار، مطلوب یا نامطلوب است، واحد تحصیل کننده سود یا زیان تسویه مؤثر توافق الزام آور را، که طبق بند ۹۲ اندازه گیری می شود، جدا از تحصیل شناسایی می کند.

#### توافقیهای مربوط به پرداختهای احتمالی به کارکنان یا سهامداران فروشنده (بکارگیری بند ۱۰۵-ب)

۹۴. تعیین اینکه توافقیهای مربوط به پرداختهای احتمالی به کارکنان یا سهامداران فروشنده، مابه ازای احتمالی تحصیل است یا معاملات جداگانه محسوب می شود، به ماهیت آن توافقیها بستگی دارد. درک دلایل اینکه چرا موافقت نامه تحصیل شامل شرط برای پرداختهای احتمالی است، کدام طرف، توافق را آغاز کرده است و طرفهای توافق، چه زمانی توافق را منعقد کرده اند، می تواند در ارزیابی ماهیت توافق مفید باشد.

۹۵. اگر مشخص نباشد که توافقیهای مربوط به پرداخت به کارکنان یا سهامداران فروشنده، بخشی از تحصیل است یا خیر، واحد تحصیل کننده باید به موارد زیر توجه کند:

الف. ادامه همکاری- شروط ادامه همکاری توسط سهامداران فروشنده که به کارکنان اصلی تبدیل می شوند، ممکن است محتوای توافق مابه ازای احتمالی را داشته باشد. شروط مربوط به ادامه همکاری، ممکن است در موافقت نامه استخدام، موافقت نامه تحصیل یا برخی مستندات دیگر درج شده باشد. توافق مابه ازای احتمالی که در آن در صورت خاتمه همکاری، پرداختها بطور خودکار متوقف شود، به عنوان حقوق و مزایای خدمات پس

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

از ترکیب در نظر گرفته می‌شود. توافقهایی که در آن پرداختهای احتمالی تحت تأثیر پایان همکاری قرار نمی‌گیرد، ممکن است مؤید آن باشد که پرداختهای احتمالی، مابه‌ازای اضافی است و نه حقوق و مزایا.

ب. دوره ادامه همکاری- چنانچه دوره همکاری مورد نظر، با دوره پرداخت احتمالی همزمان یا طولانی‌تر از آن باشد، این موضوع ممکن است مؤید آن باشد که پرداختهای احتمالی، از نظر محتوا، حقوق و مزایا هستند.

پ. میزان حقوق و مزایا- در شرایطی که حقوق و مزایای این کارکنان، به غیر از پرداختهای احتمالی، در مقایسه با حقوق و مزایای سایر کارکنان اصلی گروه در سطح معقولی باشد، این موضوع می‌تواند بیانگر این باشد که پرداختهای احتمالی، مابه‌ازای اضافی محسوب شود، نه حقوق و مزایا.

ت. پرداختهای اضافی به کارکنان- اگر سهامداران فروشنده که به کارکنان گروه تبدیل نمی‌شوند در مقایسه با سهامداران فروشنده‌ای که به کارکنان گروه تبدیل می‌شوند، پرداختهای احتمالی کمتری بر مبنای هر سهم دریافت کنند، این موضوع می‌تواند نشان‌دهنده آن باشد که مبلغ اضافی پرداختهای احتمالی به سهامداران فروشنده‌ای که به کارکنان گروه تبدیل می‌شوند، حقوق و مزایا است.

ث. تعداد سهام تحت مالکیت. تعداد نسبی سهام تحت مالکیت سهامداران فروشنده که همچنان کارکنان اصلی باقی می‌مانند، ممکن است محتوای توافق مابه‌ازای احتمالی را داشته باشد. برای مثال، اگر سهامداران فروشنده که مالک تقریباً تمام سهام عملیات تحصیل‌شده هستند، همچنان به عنوان کارکنان اصلی به همکاری ادامه دهند، این موضوع می‌تواند مؤید این باشد که توافق مزبور، از نظر محتوا، مشارکت در سود به قصد تامین حقوق و مزایا بابت خدمات پس از ترکیب است. همچنین، اگر سهامداران فروشنده که به عنوان کارکنان اصلی به همکاری ادامه می‌دهند، تنها مالک تعداد کمی از سهام عملیات تحصیل‌شده باشند و تمام سهامداران فروشنده مبلغ یکسانی مابه‌ازای احتمالی بر مبنای هر سهم دریافت کنند، این موضوع می‌تواند نشان‌دهنده آن باشد که پرداختهای احتمالی، مابه‌ازای اضافی هستند. همچنین، منافع مالکیت قبل از تحصیل که در اختیار اشخاص وابسته سهامداران فروشنده‌ای است که همچنان به عنوان کارکنان اصلی به همکاری ادامه می‌دهند، مانند اعضای خانواده، باید مد نظر قرار گیرد.

ج. ارتباط با ارزشیابی. اگر مابه‌ازای اولیه انتقال‌یافته در تاریخ تحصیل، مبتنی بر حد پایین دامنه تعیین‌شده در ارزشیابی عملیات تحصیل‌شده باشد و فرمول احتمالی با آن رویکرد ارزشیابی مرتبط باشد، این موضوع ممکن است نشان‌دهنده آن باشد که پرداختهای احتمالی، مابه‌ازای اضافی هستند. همچنین، اگر فرمول پرداخت احتمالی، با توافقهایی قبلی مشارکت در سود سازگار باشد، این موضوع ممکن است مؤید آن باشد که محتوای آن توافق، تامین حقوق و مزایا است.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

ج. فرمول تعیین مابه‌ازا. فرمول مورد استفاده برای تعیین پرداخت احتمالی، ممکن است در ارزیابی محتوای توافق مفید باشد. برای مثال، اگر پرداخت احتمالی بر مبنای ضربی از سود تعیین شود، ممکن است بیانگر این باشد که تعهد، مابه‌ازای احتمالی در تحصیل است و فرمول مورد نظر با هدف تعیین یا تأیید ارزش منصفانه عملیات تحصیل شده بکار می‌رود. در مقابل، پرداخت احتمالی که درصد مشخصی از سود است، ممکن است بیانگر این باشد که تعهد نسبت به کارکنان، توافق مشارکت در سود برای تامین حقوق و مزایا برای کارکنان بابت خدمات ارائه شده می‌باشد.

ح. سایر موافقت‌نامه‌ها و موضوعات. شرایط سایر توافقات با سهامداران فروشنده (مانند موافقت‌نامه برای رقابت نکردن، قراردادهای اجرایی، قراردادهای مشاوره و موافقت‌نامه‌های اجاره املاک) و روش حسابداری مالیات بر درآمد پرداختهای احتمالی، ممکن است نشان‌دهنده این باشد که پرداختهای احتمالی، قابل انتساب به چیزی غیر از مابه‌ازای عملیات تحصیل شده است. برای مثال، در ارتباط با تحصیل، واحد تحصیل‌کننده ممکن است توافق اجاره املاک را با سهامدار فروشنده عمده، منعقد کند. اگر مبالغ اجاره که در موافقت‌نامه اجاره تعیین شده است به میزان قابل ملاحظه‌ای کمتر از بازار باشد، تمام یا قسمتی از پرداختهای احتمالی به اجاره‌کننده (سهامدار فروشنده)، که طبق موافقت‌نامه جداگانه‌ای بابت پرداختهای احتمالی الزامی شده است، ممکن است از نظر محتوا، پرداخت بابت استفاده از املاک اجاره‌ای باشد که واحد تحصیل‌کننده باید در صورتهای مالی پس از ترکیب، به صورت جداگانه شناسایی کند. در مقابل، اگر طبق موافقت‌نامه اجاره، مبالغ اجاره به گونه‌ای تعیین شده باشد که با شرایط بازار برای املاک اجاره‌ای سازگار باشد، توافق پرداختهای احتمالی به سهامدار فروشنده، می‌تواند مابه‌ازای احتمالی در تحصیل تلقی شود.

#### اندازه‌گیری و حسابداری پس از تحصیل (بکارگیری بند ۱۰۷)

۹۶. مثالهایی از سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی که در خصوص اندازه‌گیری و حسابداری پس از تحصیل داراییهای تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده یا تحمیل شده در تحصیل رهنمود ارائه می‌کنند، به شرح زیر است:

الف. حسابداری داراییهای نامشهود قابل تشخیص تحصیل شده در تحصیل در استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷ با عنوان داراییهای نامشهود تعیین شده است. واحد تحصیل‌کننده، سرقفلی را به مبلغ شناسایی شده در تاریخ تحصیل پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته اندازه‌گیری می‌کند. سرقفلی باید بر مبنایی سیستماتیک طی عمر مفید آن مستهلک شود. دوره استهلاک باید بهترین برآورد از دوره زمانی کسب منافع اقتصادی آتی توسط واحد گزارشگر باشد. این فرض قابل رد وجود دارد که عمر مفید سرقفلی از تاریخ شناسایی اولیه حداکثر بیست سال است. روش استهلاک سرقفلی، باید نشان‌دهنده الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی سرقفلی باشد. برای مستهلک کردن سرقفلی باید از روش خط مستقیم استفاده شود مگر این که شواهد متقاعدکننده‌ای درباره مناسب بودن روش دیگر وجود داشته باشد. دوره استهلاک و روش استهلاک

## استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

باید حداقل در پایان هر سال مالی بررسی شود. اگر برآورد جدید عمر مفید سرقفلی با برآوردهای قبلی تفاوت عمده 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 انعکاس الگوی جدید تغییر کند. این تغییرات طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۰ با عنوان رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات به حساب منظور می‌شود. روش حسابداری کاهش ارزش، در استاندارد حسابداری ۳۲ بخش تجاری با عنوان کاهش ارزش داراییها تجویز شده است.

ب. استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۵ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی، در خصوص حسابداری تغییر در منافع مالکیت واحد کنترل‌کننده در واحد تحت کنترل پس از کسب کنترل، رهنمود ارائه می‌کند.

۹۷. واحد تحصیل‌کننده برای اندازه‌گیری و حسابداری پس از تحصیل مالیات بر درآمد باید به استاندارد حسابداری ۳۵ بخش تجاری با عنوان مالیات بر درآمد مراجعه کند.

*اندازه‌گیری پس از تحصیل انتقالات، وام‌های ترجیحی و منافع مشابه دریافت‌شده توسط یک واحد تحصیل‌کننده یا عملیات تحصیل‌شده بر مبنای معیاری که ممکن است در نتیجه تحصیل تغییر کند (بکارگیری بند ۱۰۹)*

۹۸. پیش از اینکه تحصیل واقع شود، واحد تحصیل‌کننده یا عملیات تحصیل‌شده ممکن است انتقالی را از یک شخص ثالث بر مبنای معیار مشخص دریافت کنند. برای نمونه، دولت ممکن است به شهرداریهایی که متوسط درآمد خانوارهای آنها کمتر از یک مبلغ مشخص است کمک‌هایی ارائه کند. تحصیل یک عملیات مولد وجه نقد توسط یک شهرداری ممکن است متوسط درآمد خانوارهای آن شهرداری را افزایش دهد به طوری که بیشتر از آن مبلغ شود. این امر ممکن است موجب شود دولت، اعطای کمک را مجدداً ارزیابی کند.

۹۹. واحد تحصیل‌کننده نباید تجدیدنظر در مبلغ کمک را در تاریخ تحصیل به حساب منظور کند بلکه باید آن را در زمانی که اهداکننده تصمیم خود را در خصوص کمک مزبور اعلام می‌کند، مطابق با سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی به حساب منظور کند.

۱۰۰. شرایط مشابه ممکن است در رابطه با وامهای ترجیحی و سایر منافع ایجاد شود. واحد تحصیل‌کننده نباید تجدیدنظر در این معاملات را در تاریخ تحصیل به حساب منظور کند بلکه باید آن را در زمانی که واحد اهداکننده تصمیم خود را در خصوص معاملات مزبور اعلام می‌کند، مطابق با سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی به حساب منظور کند.

### تحصیل طی دوره گزارشگری

۱۰۱. واحد تحصیل‌کننده نیاز استفاده‌کنندگان صورتهای مالی به اطلاعات قبل از تحصیل عملیات تحصیل‌شده را با افشای اطلاعات مندرج در بند ۱۱۵-ض برآورده می‌کند.

۱۰۲. به منظور رعایت الزامات قانون‌گذار، ممکن است ضروری باشد واحد تحصیل‌کننده اطلاعاتی افزون بر اطلاعاتی که در این استاندارد الزامی شده است را ارائه یا افشا کند.