

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 ترکیب‌شونده
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 تحصیل‌کننده
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
۸۰-۹۳	- شناخت و اندازه‌گیری سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت
۹۴-۹۵	- تحصیل مرحله‌ای

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

فهرست مندرجات

شماره بند

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 مابه‌ازا منتقل نمی‌شود، صورت می‌گیرد
۹۸-۱۰۳	- دوره اندازه‌گیری
۱۰۴-۱۰۶	- تعیین اجزای معامله تحصیل
۱۰۷-۱۱۳	- اندازه‌گیری و حسابداری پس از تحصیل
۱۱۴-۱۲۰	- افشا

۱۲۱

• تاریخ اجرا

• پیوست: رهنمود بکارگیری



شماره ثبت ۴۴۰۱۰

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

هدف

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

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

ب. نحوه شناخت و اندازه‌گیری داراییهای قابل تشخیص دریافت‌شده، بدهیهای تقبل‌شده و منافع فاقد حق کنترل در ادغام در صورتهای مالی واحد حاصل؛

پ. نحوه شناخت و اندازه‌گیری اجزای ارزش خالص و سایر تعدیلات شناسایی‌شده در ادغام توسط واحد حاصل؛

ت. نحوه شناخت و اندازه‌گیری داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده، بدهیهای تقبل‌شده و منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل‌شده در صورتهای مالی واحد تحصیل‌کننده؛

ث. نحوه شناخت و اندازه‌گیری سرقتی تحصیل‌شده یا سود یا زیان ناشی از تحصیل توسط واحد تحصیل‌کننده؛ و

ج. تعیین اطلاعاتی که باید افشا شود تا استفاده‌کنندگان 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 می‌کند، کاربرد دارد. این استاندارد در موارد زیر بکار گرفته نمی‌شود:

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 تشکیل‌دهنده یک عملیات نباشد. در چنین مواردی، واحد گزارشگر باید هر یک از داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده یا دریافت‌شده (شامل داراییهایی که تعریف و معیارهای شناخت داراییهای نامشهود در استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷ با عنوان داراییهای نامشهود را احراز می‌کنند) و بدهیهای تقبل‌شده را مشخص و شناسایی کند. چنین معامله یا رویداد دیگری، منجر به ایجاد سرقتی نمی‌شود.

پ. تقبل یک بدهی یا گروهی از بدهی‌ها که تشکیل‌دهنده یک عملیات نمی‌باشد. در چنین مواردی، واحد گزارشگر باید هر یک از بدهی‌های تقبل‌شده را مشخص و شناسایی نماید.

تعاریف

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

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

تعاریف عمومی مرتبط با تمام ترکیبهای بخش عمومی

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

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. جداشدنی 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، صرف نظر 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 شرکتهای 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 ۱ 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.

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.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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

عملیات تحصیل شده: عملیاتی که واحد تحصیل کننده در تحصیل، کنترل آن را به دست می آورد.

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

واحد تحصیل کننده: واحد گزارشگری که کنترل یک یا چند عملیات را در تحصیل به دست می آورد.

اصطلاحاتی که در سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی بکار رفته است در این استاندارد نیز، با معانی مشخص شده 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 تشکیل دهنده یک عملیات هستند. اگر داراییها و بدهیها تشکیل دهنده 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.

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 می‌کند 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 می‌کند. 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، می‌شود. 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.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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 می‌کند 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 می‌نماید. 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 می‌شود (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 نمی‌شود (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 نمی‌شود (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 می‌شود و هیچ یک از طرفین ترکیب در فرایند تصمیم‌گیری مشارکت ندارند (در بندهای ۳۱ تا ۳۴، رهنمود بیشتری در این زمینه ارائه شده است)؛
- 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

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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 دریافت‌شده، بدهیهای تقبل‌شده 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.

تعیین تاریخ ادغام

۱۷. واحد حاصل باید تاریخ ادغام را، که تاریخ کسب کنترل عملیات ترکیب‌شونده است، مشخص نماید.

۱۸. تاریخی که واحد حاصل، کنترل عملیات ترکیب‌شونده را به دست می‌آورد، معمولاً تاریخی است که واحد حاصل

داراییهای عملیات ترکیب‌شونده را دریافت و بدهیهای آن را تقبل می‌کند. در مواردی ممکن است مالکیت

قانونی داراییهای عملیات ترکیب‌شونده 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 ترکیب‌شونده را در تاریخی

به دست می‌آورد 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 ترکیب‌شونده را در تاریخ معینی به دست آورد. واحد حاصل باید تمام

واقعیتهای و شرایط مربوط را در تشخیص تاریخ ادغام در نظر بگیرد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

شناخت و اندازه‌گیری داراییهای قابل تشخیص، بدهیهای تقبل‌شده و هرگونه منافع فاقد حق کنترل در عملیات ترکیب‌شونده

اصل شناخت

۱۹. در تاریخ ادغام، واحد حاصل باید داراییهای قابل تشخیص، بدهیهای تقبل‌شده و هرگونه منافع فاقد حق کنترل شناسایی شده در صورت‌های مالی عملیات ترکیب‌شونده در تاریخ ادغام را شناسایی کند. شناخت داراییهای قابل تشخیص دریافت‌شده و بدهیهای تقبل‌شده مشمول شرایط مشخص‌شده در بندهای ۲۰ و ۲۱ است.

شرایط شناخت

۲۰. در تهیه صورت‌های مالی واحد حاصل، آثار تمام معاملات بین عملیات ترکیب‌شونده حذف می‌شود (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 تعدیل‌شده، 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 ترکیب‌شونده یا خاتمه استخدام یا جابجایی کارکنان عملیات ترکیب‌شونده در آینده متحمل شود، اما متعهد به انجام آن نیست، در تاریخ ادغام، بدهی محسوب نمی‌شود. از این رو، واحد حاصل این مخارج را به عنوان بخشی از بکارگیری روش اتحاد منافع تعدیل‌شده، شناسایی نمی‌کند. بلکه واحد حاصل این مخارج را در صورت‌های مالی پس از ادغام، طبق سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی مربوط شناسایی می‌کند.

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 به‌گونه‌ای 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.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

۲۷. بندهای ۳۰ تا ۳۲، انواع داراییهای قابل تشخیص و بدهیها، از جمله اقلامی که در این استاندارد موارد استثناهای 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 به‌جز 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.

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 دریافت‌کننده 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 اندازه‌گیری

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 می‌شود یا از آن ناشی می‌گردد طبق استاندارد حسابداری ۳۵ بخش تجاری با عنوان مالیات بر درآمد شناسایی و اندازه‌گیری نماید. واحد حاصل باید هرگونه درآمد مالیاتی را که مشمول شرایط ادغام 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

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

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

شناخت و اندازه‌گیری اجزای ارزش خالص ناشی از ادغام

۳۳. ادغام منجر به ایجاد سرفلی نمی‌گردد (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.

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 استثنای 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 بدهیهایی 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.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

۳۹. واحد حاصل، افزایش یا کاهش در مبلغ غیرقطعی شناسایی شده برای دارایی قابل تشخیص یا بدهی را با تعدیل اجزای ارزش خالص طبق بندهای 34 و 35 شناسایی می کند. با وجود این، اطلاعات جدید به دست آمده در دوره اندازه گیری، ممکن است برخی مواقع منجر به تعدیل مبلغ غیرقطعی بیش از یک دارایی و یا بدهی گردد. برای مثال واحد حاصل ممکن است بابت پرداخت خسارت های ناشی از وقوع حادثه در یکی از تأسیسات عملیات ترکیب شونده که تمام یا بخشی از آن تحت پوشش بیمه مسئولیت عملیات ترکیب شونده است، یک بدهی را تقبل کرده باشد. در صورتی که در دوره اندازه گیری، 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 دریافتنی از بیمه گر، تها تر می شود.

۴۰. در دوره اندازه گیری، واحد حاصل باید تعدیلات در مبالغ غیرقطعی را به گونه ای شناسایی کند که گویی حسابداری ادغام، در تاریخ ادغام تکمیل شده است. بنابراین، واحد حاصل باید در اطلاعات مقایسه ای که در دوره های قبل در صورت های مالی ارائه شده، شامل تغییر در استهلاک شناسایی شده در تکمیل حسابداری اولیه، در صورت نیاز تجدیدنظر کند.

۴۱. پس از پایان دوره اندازه گیری، واحد حاصل 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 ادغام تجدیدنظر کند. مخارج مرتبط با ادغام

۴۲. مخارج مرتبط با ادغام، مخارجی است که واحد حاصل یا عملیات ترکیب شونده برای انجام ادغام متحمل می شود. این مخارج شامل مخارج مشاوره، مخارج قانونی، مخارج حسابداری، ارزشیابی و سایر حق الزحمه های حرفه ای یا مشاوره؛ مخارج عمومی و اداری و هر گونه مخارج ثبت و انتشار اوراق بدهی و اوراق مالکانه است. واحد حاصل و عملیات ترکیب شونده باید مخارج مرتبط با ادغام را در دوره تحمل مخارج و دریافت خدمات، به عنوان هزینه به حساب منظور کند.

اندازه گیری 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، اندازه گیری 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 اندازه گیری و حسابداری پس از ادغام را ارائه می کند:

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

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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

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

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

۴۴. حق امتیاز یا حق مشابهی که در گذشته توسط یک عملیات ترکیب شونده به عملیات ترکیب شونده 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 ترکیب شونده بر اساس معیاری که ممکن است در نتیجه ادغام تغییر کند

۴۵. انتقالات، وامهای ترجیحی یا منافع مشابه که در گذشته توسط یک عملیات ترکیب شونده 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 ر ۵۹ تا ر 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 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 هر یک از طبقات اصلی داراییها و بدهیها و اجزای ارزش خالص عملیات ترکیب شونده 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 هر یک 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 هر یک از عملیات ترکیب‌شونده در تاریخ ادغام به منظور:

۱. حذف اثر معاملات بین عملیات ترکیب‌شونده طبق بند ۴۰؛ و

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

ج. تجزیه و تحلیل ارزش خالص شامل هر یک 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 هر یک 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؛

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

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

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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 هر یک 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 مزاد یا کسری هر یک 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 هر یک از هزینه‌ها در واحد گزارشگر مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد، هر کدام که اطلاعات قابل اتکاتر و مربوطتری ارائه می‌کند.

۲. آخرین مبالغ گزارش شده برای هر یک از طبقات اصلی داراییها و بدهیها توسط عملیات ترکیبشونده قبل از تاریخ ادغام.

۳. آخرین مبالغ گزارش شده در ارزش خالص توسط هر یک 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 (چ) 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 شناسایی شده 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 شناسایی شده 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.

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 دریافتنی در صورتی که واحد حاصل یک مرجع مالیاتی است.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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 هر گونه منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل شده؛ و

ت. شناخت و اندازه گیری سرقتی، 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 به دست آورد که قبل یا بعد از تاریخ خاتمه باشد. برای مثال، تاریخ تحصیل در صورتی قبل از تاریخ خاتمه است که موافقت نامه ای مکتوب مشخص کند که واحد تحصیل کننده، در تاریخی قبل از تاریخ خاتمه، کنترل عملیات تحصیل شده را به دست می آورد. واحد تحصیل کننده باید تمام واقعیتهای و شرایط مربوط را در تشخیص تاریخ تحصیل در نظر بگیرد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

شناخت و اندازه‌گیری داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده و منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل شده

اصل شناخت

۶۱. در تاریخ تحصیل، واحد تحصیل کننده باید داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده و منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل شده را جدا از سرفلی شناسایی نماید. شناخت داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده 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 تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده، 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 تحصیل کننده انتظار دارد به منظور اجرای طرح خروج از فعالیت تحصیل شده یا خاتمه استخدام یا جابجایی کارکنان عملیات تحصیل شده در آینده متحمل شود، اما متعهد به انجام آن نیست، در تاریخ تحصیل، بدهی محسوب نمی‌شود. از این رو، واحد تحصیل کننده این مخارج را به عنوان بخشی از بکارگیری روش تحصیل، شناسایی نمی‌کند. بلکه واحد تحصیل کننده 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 تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده باید بخشی از آنچه که واحد تحصیل کننده و عملیات تحصیل شده (یا مالکان قبلی آن) در معامله ترکیب مبادله کرده‌اند، تلقی شود و نه نتیجه معاملات جداگانه. واحد تحصیل کننده برای تعیین اینکه کدام یک از داراییهای تحصیل شده یا بدهیهای تقبل شده، بخشی از مبادله با عملیات تحصیل شده 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 تحصیل کننده، ممکن است منجر به شناسایی داراییها و بدهیهایی شود که عملیات تحصیل شده، پیش از این آنها را به عنوان دارایی و بدهی در صورتهای مالی خود شناسایی نکرده است. برای مثال، واحد تحصیل کننده، دارایی نامشهود قابل تشخیص تحصیل شده مانند حق اختراع را که به دلیل ایجاد آن در داخل، عملیات تحصیل شده آنها را در صورتهای مالی خود به عنوان دارایی شناسایی نکرده و مخارج مربوط را به هزینه منظور کرده است، شناسایی می‌کند.

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 استثناهای محدودی بر اصل شناخت و شرایط شناخت آنها ارائه کرده است را معین می‌کند.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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

۶۶. در تاریخ تحصیل، واحد تحصیل کننده 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 تحصیل کننده 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 تحصیل کننده باید توافقیهای 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 تحصیل کننده 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 تحصیل کننده 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.

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 تحصیل کننده 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:

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

الف. با بکارگیری شرایط شناختی به جز 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 تحصیل 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 قابل‌اتکا، اندازه‌گیری کرد. بنابراین، بر خلاف استاندارد حسابداری بخش عمومی ۸ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی، واحد تحصیل‌کننده، بدهی احتمالی تقبل‌شده در تحصیل 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 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.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

مزایای بازنشستگی کارکنان

۷۶. واحد تحصیل کننده باید بدهی (یا در صورت وجود دارایی) مربوط به توافق های مزایای بازنشستگی کارکنان عملیات تحصیل شده را طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۲ با عنوان مزایای بازنشستگی کارکنان شناسایی و اندازه گیری 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 تحصیل کننده 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 تحصیل کننده جبران کند؛ به عبارتی دیگر، فروشنده تضمین می کند که بدهی واحد تحصیل کننده، از مبلغ معینی بیشتر نخواهد شد. در نتیجه، واحد تحصیل کننده دارایی جبرانی به دست می آورد. واحد تحصیل کننده باید در همان زمانی که اقلام قابل جبران را شناسایی می کند، دارایی جبرانی را شناسایی کند و بر همان مبنایی که اقلام قابل جبران اندازه گیری می شوند، دارایی جبرانی را اندازه گیری 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 اندازه گیری شده است، واحد تحصیل کننده باید دارایی جبرانی را در تاریخ تحصیل شناسایی کند و به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه گیری نماید. برای دارایی جبرانی اندازه گیری شده به ارزش منصفانه، آثار عدم اطمینان جریانهای نقدی آتی، به دلیل ملاحظات مربوط به قابلیت وصول، در اندازه گیری ارزش منصفانه در نظر گرفته می شود 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 اندازه گیری 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 گونه ای قابل اتکا، قابل اندازه گیری 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، اندازه گیری شده است. در چنین شرایطی، دارایی جبرانی باید با استفاده از مفروضاتی یکسان با مفروضات مورد استفاده در اندازه گیری اقلام قابل جبران، که مشمول ارزیابی مدیریت از قابلیت وصول دارایی جبرانی و محدودیت های قراردادی مربوط به مبالغ قابل جبران است، شناسایی و اندازه گیری 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 اندازه‌گیری

حقوق باز تحصیل شده

۷۹. واحد تحصیل‌کننده باید ارزش حقوق باز تحصیل شده را که به عنوان دارایی نامشهود شناسایی شده است، بر مبنای دوره باقیمانده از توافق الزام‌آور مرتبط، صرف‌نظر از اینکه فعالان بازار برای تعیین ارزش منصفانه توافق، به تمدید بالقوه آن توجه می‌کنند یا خیر، اندازه‌گیری کند. رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بندهای ۷۱ و ۷۲ ارائه شده است.

شناخت و اندازه‌گیری سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت

۸۰. واحد تحصیل‌کننده باید سرقفلی را در تاریخ تحصیل و با اندازه‌گیری مازاد (الف) بر (ب)، با در نظر گرفتن الزامات بند ۸۱ شناسایی کند:

الف. حاصل جمع:

۱. مابه‌ازای انتقال‌یافته اندازه‌گیری 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 اندازه‌گیری می‌شود (به بند ۶۹ مراجعه شود)؛ و
 ۳. در تحصیل مرحله‌ای (به بندهای ۹۴ و ۹۵ مراجعه شود)، ارزش منصفانه منافع مالکانه قبلی واحد تحصیل‌کننده 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 اندازه‌گیری می‌شود.

۸۱. واحد تحصیل‌کننده باید تنها تا میزانی سرقفلی 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 تحصیل‌کننده.

واحد تحصیل‌کننده 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 تحصیل‌کننده و عملیات تحصیل شده (یا مالکان قبلی آن)، تنها منافع مالکانه را مبادله می‌کنند، ممکن است ارزش منصفانه منافع مالکانه عملیات تحصیل شده در تاریخ تحصیل نسبت به ارزش منصفانه منافع مالکانه واحد تحصیل‌کننده در تاریخ تحصیل، به گونه‌ای قابل‌اتکاتر قابل اندازه‌گیری باشد. در این صورت، واحد تحصیل‌کننده باید مبلغ سرقفلی را با استفاده از ارزش منصفانه منافع مالکانه عملیات تحصیل شده در تاریخ تحصیل، به جای ارزش منصفانه منافع مالکانه انتقال‌یافته 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 انتقال‌یافته در تاریخ تحصیل (بند ۸۰-الف-۱) استفاده کند. رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بند ۸۶، ارائه شده است).

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

خریدهای زیر قیمت

۸۳. برخی مواقع ممکن است در ترکیب بخش عمومی که به عنوان تحصیل طبقه بندی می شود، واحد تحصیل کننده 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 می باشد. اگر پس از بکارگیری الزامات بند ۸۵، آن مبلغ مازاد، باقی مانده باشد، واحد تحصیل کننده باید در تاریخ تحصیل، سود حاصل را در صورت تغییرات در وضعیت مالی شناسایی کند. این سود باید به واحد تحصیل کننده 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 اندازه گیری 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 تحصیل کننده باید مجدداً بررسی کند که آیا تمام داراییهای تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده، به درستی تشخیص داده شده اند یا خیر و باید هرگونه دارایی یا بدهی دیگری که در آن بررسی مشخص می شود را شناسایی نماید. سپس، واحد تحصیل کننده باید شیوه های مورد استفاده در اندازه گیری 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 مرحله ای، منافع مالکانه قبلی واحد تحصیل کننده در عملیات تحصیل شده؛ و

ت. مابه ازای انتقال یافته.

هدف این بررسی، حصول اطمینان از این است که اندازه گیری ها، ارزش تمام اطلاعات در دسترس در تاریخ تحصیل را بطور مناسب منعکس می کند.

۸۶. در بخش عمومی، واحد گزارشگر گاهی اوقات کنترل یک عملیات را در نتیجه یک معامله غیرمبادله ای که در آن مابه ازای انتقالی تقریباً برابر با ارزش منصفانه عملیات تحصیل شده نیست را، به دست می آورد. چنین شرایطی شامل موارد زیر است، اما محدود به این موارد نمی شود:

الف. مصادره عملیات یا واحدها با پرداخت مابه ازای؛ و

ب. انتقال یک عملیات به واحد تحصیل کننده توسط اهدا کننده در قبال مابه ازای ناچیز.

۸۷. زمانی که محتوای اقتصادی ترکیب بخش عمومی از نوع تحصیل است، چنین تحصیل های غیرمبادله ای به عنوان خریدهای زیر قیمت تلقی و طبق بندهای ۸۳ تا ۸۵ به حساب منظور می شوند.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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 تحصیل کننده که کنترل عملیات تحصیل شده را در یک معامله غیرمبادله‌ای بدون انتقال مابه‌ازا به دست می‌آورد، سرقفلی شناسایی نمی‌کند. واحد تحصیل کننده 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 تحصیل کننده در تاریخ تحصیل محاسبه شود. نقد، سایر داراییها، یک عملیات یا یک واحد تحت کنترل واحد تحصیل کننده، 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 تحصیل کننده باشد که مبلغ دفتری آنها متفاوت با ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل است، برای مثال، داراییهای غیر پولی یا یک عملیات واحد تحصیل کننده. در این صورت، واحد تحصیل کننده 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 می‌مانند (برای مثال، به این دلیل که داراییها یا بدهیها، به جای مالکان قبلی به عملیات تحصیل شده انتقال می‌یابند) و در نتیجه، واحد تحصیل کننده کنترل آنها را حفظ می‌کند. در این شرایط، واحد تحصیل کننده 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 تحصیل کننده در ازای عملیات تحصیل شده انتقال می‌دهد، شامل هرگونه دارایی یا بدهی ناشی از توافق، مابه‌ازای احتمالی است (به بند ۹۰ مراجعه شود). واحد تحصیل کننده باید ارزش منصفانه مابه‌ازای

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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 تحصیل کننده 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 تحصیل کننده 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.

تحویل مرحله‌ای

۹۴. برخی مواقع، واحد تحصیل کننده 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 تحصیل کننده 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 تحصیل کننده 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 تحصیل کننده، الزامی می‌شد.

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 تحصیل کننده، کنترل عملیات تحصیل شده 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 تحصیل کننده)، عملیات تحصیل شده تعداد کافی از سهام خود را باز خرید می‌کند.

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

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

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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

دوره اندازه گیری

۹۸. اگر حسابداری اولیه برای تحصیل، در پایان دوره گزارشگری که تحصیل در آن واقع می شود کامل نشده باشد، واحد تحصیل کننده باید برای اقلامی که حسابداری آنها کامل نیست، مبالغ غیرقطعی را در صورتهای مالی افشا کند. در دوره اندازه گیری، واحد تحصیل کننده باید مبالغ غیرقطعی شناسایی شده در تاریخ تحصیل را با تسری به گذشته تعدیل کند تا بازتابی از اطلاعات جدید به دست آمده درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل باشد که در صورت اطلاع از آن، اندازه گیری مبالغ شناسایی شده در آن تاریخ، تحت تأثیر قرار می گرفت. در دوره اندازه گیری، واحد تحصیل کننده در صورت به دست آوردن اطلاعات جدید درباره واقعیتها 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 می شد. به محض اینکه واحد تحصیل کننده، به اطلاعاتی درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل دست یابد یا به این نتیجه برسد که اطلاعات بیشتر قابل دستیابی نیست، دوره اندازه گیری به پایان می رسد. با وجود این، دوره اندازه گیری نباید فراتر از یک سال از تاریخ تحصیل باشد.

۹۹. دوره اندازه گیری، دوره پس از تاریخ تحصیل است که واحد تحصیل کننده ممکن است در آن دوره، مبالغ غیرقطعی شناسایی شده برای تحصیل را تعدیل کند. دوره اندازه گیری، برای واحد تحصیل کننده زمان معقولی جهت کسب اطلاعات ضروری برای تشخیص و اندازه گیری موارد زیر از تاریخ تحصیل، طبق الزامات این استاندارد فراهم می آورد:

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

ب. مابه ازای انتقال یافته در قبال عملیات تحصیل شده (یا سایر مبالغ مورد استفاده در اندازه گیری سرقفلی)؛

پ. در تحصیل مرحله ای، 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 ملاحظه ای متفاوت از ارزش منصفانه غیرقطعی

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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 تحصیل‌کننده، 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 تحصیل‌کننده 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 مسؤلیت عملیات تحصیل شده است، یک بدهی را پذیرفته باشد. در صورتی که در دوره اندازه‌گیری، واحد تحصیل‌کننده 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 تحصیل‌کننده باید تعدیلات در مبالغ غیرقطعی را به‌گونه‌ای شناسایی کند که گویی حسابداری تحصیل، در تاریخ تحصیل تکمیل شده است. بنابراین، واحد تحصیل‌کننده 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.

۱۰۳. پس از پایان دوره اندازه‌گیری، واحد تحصیل‌کننده باید تنها به منظور اصلاح اشتباهات طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۰ با عنوان رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات در حسابداری تحصیل تجدید نظر کند.

تعیین اجزای معامله تحصیل

۱۰۴. واحد تحصیل‌کننده 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 تحصیل‌کننده باید مبالغی که بخشی از مبلغ مبادله شده بین واحد تحصیل‌کننده و عملیات تحصیل شده (یا مالکان قبلی آن) در تحصیل نمی‌باشد، یعنی مبالغی که بخشی از مبادله در ازای عملیات تحصیل شده نیست را مشخص کند. واحد تحصیل‌کننده به عنوان بخشی از بکارگیری روش تحصیل، تنها باید مابه‌ازای 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. معامله‌ای که قبل از تحصیل، توسط واحد تحصیل‌کننده یا از طرف آن یا در اولویت اول در جهت منافع واحد تحصیل‌کننده یا گروه، و نه در اولویت اول در جهت منافع عملیات تحصیل شده (یا مالکان قبلی آن) انجام شده باشد، احتمالاً معامله‌ای جداگانه محسوب می‌شود. موارد زیر مثالهایی از معاملات جداگانه‌ای است که در بکارگیری روش تحصیل، نباید در نظر گرفته شود:

الف. معامله‌ای که در عمل، روابط قبلی موجود بین واحد تحصیل‌کننده و عملیات تحصیل شده را تسویه می‌کند؛

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

ب. معامله‌ای که منجر به پرداخت حقوق و مزایا به کارکنان یا مالکان قبلی عملیات تحصیل شده، بابت خدمات آتی می‌شود؛ و

پ. معامله‌ای که منجر به جبران مخارج مرتبط با تحصیل واحد تحصیل کننده، توسط عملیات تحصیل شده یا مالکان قبلی آن می‌شود.

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 می‌شود. این مخارج شامل حق الزحمه واسطه‌گران، مخارج مشاوره، مخارج قانونی، مخارج حسابداری، مخارج ارزشیابی و سایر حق الزحمه‌های حرفه‌ای 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.

اندازه‌گیری و حسابداری پس از تحصیل

۱۰۷. بطور کلی، واحد تحصیل کننده باید داراییهای تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده یا تحمیل شده و ابزارهای مالکانه منتشر شده 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 تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده یا تحمیل شده و ابزارهای مالکانه منتشر شده در یک تحصیل که در زیر به آنها اشاره شده است، رهنمود اندازه‌گیری و حسابداری پس از تحصیل را ارائه می‌کند:

الف. حقوق باز تحصیل شده؛

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

پ. بدهیهای احتمالی شناسایی شده 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 باز تحصیل شده

۱۰۸. حقوق باز تحصیل شده 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 تحصیل کننده باید آزمون کاهش ارزش دارایی را حداقل به صورت سالانه و همچنین در صورت وجود شواهدی از احتمال کاهش ارزش حق،

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

انجام دهد. واحد تحصیل کننده در صورتی که بعداً حقوق باز تحصیل شده 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 دریافت شده توسط واحد تحصیل کننده یا عملیات تحصیل شده بر اساس معیاری که ممکن است در نتیجه تحصیل تغییر کند

۱۰۹. انتقالات، وام‌های ترجیحی یا منافع مشابه که قبلاً توسط واحد تحصیل کننده یا یک عملیات تحصیل شده بر مبنای معیاری که در نتیجه تحصیل تغییر می کند، 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).

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 واقیتهای 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.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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.

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 سرفلی 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 مابه‌ازای انتقال یافته در تاریخ تحصیل و ارزش منصفانه هر طبقه عمده مابه‌ازا 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 مابه‌ازای احتمالی؛ و

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

چ. در مورد توافقیهای مابه‌ازای احتمالی و داراییهای جبرانی:

۱. مبلغ شناسایی شده در تاریخ تحصیل؛

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

۲. شرحی از توافق و مبنای تعیین مبلغ قابل پرداخت؛ و
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 افساءها 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 به‌گونه‌ای 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 به‌گونه‌ای قابل اتکا.
- ذ. کل مبلغ سرفقلی 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.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

ز. افشا درباره معاملات 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 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 اندازه‌گیری 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 اندازه‌گیری آن مبلغ؛ و

۲. برای هر یک از منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل شده که به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود، تکنیک (تکنیکهای) ارزشیابی و ورودیهای اصلی مورد استفاده برای اندازه‌گیری 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 اندازه‌گیری 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 بی‌اهمیت، اما در مجموع بااهمیت 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 بااهمیت یا بطور تجمیعی برای تحصیلهایی که به صورت جداگانه بی‌اهمیت و در مجموع بااهمیت هستند، افشا کند:

الف. اگر حسابداری اولیه تحصیل برای برخی داراییها، بدهیها، منافع فاقد حق کنترل یا ارقام 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 ارقام 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؛

۲. هرگونه تغییر در دامنه نتایج (تنزیل نشده) و دلایل آن تغییرات؛ و

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

۳. تکنیکهای ارزشیابی و ورودیهای اصلی مدل که برای اندازه‌گیری مابه‌ازای احتمالی مورد استفاده قرار گرفته است.
- پ. در خصوص بدهیهای احتمالی شناسایی شده در هر تحصیل، واحد تحصیل‌کننده 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 تقبل 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
- 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 دریافتنی در صورتی که واحد تحصیل‌کننده یک مرجع مالیاتی باشد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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 «تجمیع 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.

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 گرفته‌شده برای آن ورودیها که کالاها و یا خدمات را فراهم می‌کند یا قابلیت فراهم کردن آن را دارد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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، امکان پذیر 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 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 سرقفلی وجود دارد باید به عنوان عملیات تلقی شود. با وجود این، لزوماً عملیات دارای سرقفلی نیست.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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).

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

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

عملیات را دارد. زمانی که واحد گزارشگر دارای یک حق رای اقلیت بزرگ باشد و مالک یا گروه سازمان یافته 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 بیش تر 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.

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، می‌شود. برای اینکه ترکیب به عنوان ادغام طبقه‌بندی 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 می‌گیرد.

۲۱. محتوای اقتصادی ادغام معمولاً به گونه‌ای است که یک واحد گزارشگر جدید، صرف‌نظر از شکل قانونی واحد حاصل، تشکیل می‌شود. این موضوع در رابطه با ترکیبی که یکی از طرفین آن کنترل یک یا چند عملیات را به

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

دست می‌آورد نیز مصداق دارد. چنانچه محتوای اقتصادی ترکیب بخش عمومی به‌گونه‌ای 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 کنترل‌کننده نهایی، عملیات را قبل و بعد از ترکیب کنترل می‌کند از اهمیت این عامل می‌کاهد.

۲۲. ادغام شامل یکپارچه‌سازی عملیاتی است که بخشی از ترکیب بخش عمومی می‌باشد. به عبارت دیگر، ادغام منجر به ایجاد رابطه‌ای بین طرفین ترکیب تحت عنوان عملیات تحصیل‌شده و واحد تحت کنترل نمی‌شود. 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 خدمت‌رسانی مشابه با آنچه که بر اساس توافق مشترک می‌توانست 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 صرفه‌جویی در مقیاس، خدمتی را که برای آن بودجه ارائه کرده است، متمرکز کند. در صورتی که واحد گزارشگر دسترسی به منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی مشابه با آنچه که در یک معامله داوطلبانه می‌توانست کسب کند، به دست نیاورد، 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 فراهم نشود، ترکیب باید به عنوان تحصیل طبقه‌بندی شود.

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 منتقل‌شده، 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 تحمل‌شده 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

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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.

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

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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 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

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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 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 مدنظر 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 تقبل‌شده 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 سرمایه‌گذارانی که اولیه و عملکرد بعدی این سرمایه‌گذارانها 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

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

عوامل (برای نمونه، خرید زیر قیمت) ممکن است شناسایی بلادرنگ سود یا زیان در صورت تغییرات در وضعیت مالی صورت بگیرد.

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 ترکیب شونده و مالکان یا اعضا آنها.	دیدگاه
کمک به استفاده کنندگان صورتهای مالی در ارزیابی سرمایه گذارهای اولیه و عملکرد بعدی این سرمایه گذارها	کمک به استفاده کنندگان در ارزیابی عملکرد واحد حاصل براساس داراییها و بدهیهای تاریخی ترکیب شده عملیات ترکیب شونده در تاریخ ادغام و مقایسه نتایج عملیات با دوره‌های قبل.	استفاده کنندگان 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	اندازه گیری داراییها و بدهیهای گزارش شده به مبلغ دفتری آنها در صورتهای مالی عملیات ترکیب شونده در تاریخ ادغام	مبنای اندازه گیری
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

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.

۴۶. در صورتی که تجزیه و تحلیل معیارهای مابه‌ازا و فرآیند تصمیم‌گیری منجر به دستیابی به نتیجه قطعی و ایجاد شواهد کافی برای تعیین طبقه‌بندی ترکیب نشود، واحد گزارشگر بررسی می‌کند کدام طبقه‌بندی اطلاعاتی

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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.

۴۷. هنگام بررسی طبقه‌بندی ترکیب بخش عمومی، برخی ویژگی‌های کیفی با اهمیت تر 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 قابل اتکا نشان می‌دهد؟

ب. کدام طبقه‌بندی به درک استفاده‌کنندگان از ماهیت ترکیب بخش عمومی کمک می‌کند؟ برای نمونه، در ادغام، هرگونه تفاوت بین مجموع داراییهای شناسایی‌شده و مجموع بدهیهای شناسایی‌شده 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 ترکیب‌شونده در گذشته تحصیل شده باشد (یعنی در گذشته یک عملیات تحصیل شده باشد)، مبلغ دفتری داراییها و بدهیهای عملیات ترکیب‌شونده 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 ترکیب‌شونده به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود. با وجود این، در صورتهای مالی عملیات ترکیب‌شونده، داراییها و بدهیها به مبلغ دفتری قبلی آن ارائه می‌شود.

۵۲. واحد حاصل برای رعایت الزامات مندرج در بندهای ۲۳ و ۲۴، داراییهای قابل تشخیص و بدهیهای عملیات ترکیب‌شونده را به مبلغ دفتری آنها در صورتهای مالی عملیات ترکیب‌شونده در تاریخ ادغام، با در نظر گرفتن الزام به تعدیل مبالغ دفتری برای تطابق با رویه‌های حسابداری واحد حاصل، اندازه‌گیری می‌کند. واحد حاصل، داراییها و بدهیها را به مبلغ دفتری در صورتهای مالی تلفیقی، اندازه‌گیری نمی‌کند.

حق امتیازها و حقوق مشابهی که در گذشته توسط یک عملیات ترکیب‌شونده به عملیات ترکیب‌شونده 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 ترکیب‌شونده به عملیات ترکیب‌شونده دیگر برای استفاده از یک یا چند دارایی شناسایی شده یا شناسایی نشده واحد اهداکننده، واگذار شده است، دریافت کند. نمونه‌های چنین حقی شامل حق استفاده از فناوری واحد تحصیل‌کننده طبق مجوز استفاده از فناوری است. واحد حاصل، این حق امتیاز یا حق مشابه را به عنوان یک دارایی نامشهود قابل تشخیص شناسایی می‌کند و آن را به مبلغ دفتری آن در صورتهای مالی عملیات ترکیب‌شونده در تاریخ ادغام، اندازه‌گیری می‌کند. از آنجا که حق امتیاز یا حق مشابه در گذشته بخشی از یک توافق‌الزام آور بوده است، هر دو معیار جداشدنی بودن و معیار توافق‌الزام آور مندرج در استاندارد حسابداری بخش عمومی ۷ با عنوان داراییهای نامشهود را احراز می‌کند. رهنمود حسابداری پس از ادغام حق امتیاز یا حق مشابه که در گذشته توسط یک عملیات ترکیب‌شونده به عملیات ترکیب‌شونده 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 ترکیب‌شونده به عملیات ترکیب‌شونده 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 می‌کند.

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 ترکیب‌شونده، 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 می‌گیرد. در بکارگیری روش حسابداری اتحاد منافع تعدیل‌شده، واحد حاصل باید این مبالغ تحت شمول شرایط ادغام را به عنوان مبالغی که قبل از ادغام قطع شناخت شده است، تلقی کند. واحد حاصل باید مالیات عملیات ترکیب‌شونده را که توسط یک مرجع

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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 تعیین‌شده در بند ۵۱-ج بگیرد. در صورتی که واحد حاصل، تصمیم به ارائه صورتهای مالی برای دوره‌های قبل از تاریخ ادغام نگیرد، نیازهای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در مورد اطلاعات مربوط به عملیات ترکیب‌شونده قبل از تاریخ ادغام را به روشهای زیر تأمین می‌کند:

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

الف. ارجاع استفاده کنندگان صورتهای مالی به صورتهای مالی منتشرشده از طرف عملیات ترکیبشونده در صورتی که این صورتهای مالی از طرف عملیات ترکیبشونده 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 ترکیبشونده برای آخرین دوره‌ای که پایان آن قبل از تاریخ ادغام است، منتشر نشده باشد.

۶۳. به منظور رعایت الزامات قانون گذار، ممکن است ضروری باشد واحد تحصیل‌کننده 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)

اجاره‌های عملیاتی

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

۶۵. واحد تحصیل‌کننده باید تعیین کند که آیا شرایط هر اجاره عملیاتی که در آن، عملیات تحصیل شده اجاره‌کننده است مطلوب است یا نامطلوب. در صورتی که شرایط اجاره عملیاتی در مقایسه با شرایط بازار مطلوب باشد، واحد تحصیل‌کننده 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 اندازه‌گیری ارزش منصفانه تاریخ تحصیل داراییهای موضوع اجاره عملیاتی که در آن، عملیات تحصیل شده، اجاره‌دهنده است تعیین می‌شود.

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 می‌باشد. برای مثال، اجاره ورودی فرودگاه یا اجاره فضای خرده‌فروشی 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 استفاده‌کننده ارائه خدمات، است. در این شرایط، واحد تحصیل‌کننده باید دارایی(های) نامشهود قابل تشخیص را طبق بند ۶۷ شناسایی کند.

داراییهای نامشهود

۶۷. واحد تحصیل‌کننده باید داراییهای نامشهود قابل تشخیص تحصیل شده در تحصیل را، جدا از سرقفلی، شناسایی کند. دارایی نامشهود در صورتی قابل تشخیص است که معیار جداسدنی 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 می‌کند، حتی اگر قابل انتقال یا جداسدنی از عملیات تحصیل شده یا سایر حقوق و تعهدات نباشد، قابل تشخیص تلقی می‌شود. برای مثال:

الف. یک عملیات تحصیل شده، طبق یک اجاره عملیاتی که شرایط آن در مقایسه با شرایط بازار، مطلوب است، تأسیساتی را اجاره می‌کند. شرایط اجاره به صراحت انتقال اجاره (از طریق فروش یا اجاره دست

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

دوم) را منع می‌کند. 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 الزام‌آور برای شناسایی مجزا از سرقفلی است، حتی اگر واحد تحصیل‌کننده نتواند توافق اجاره را بفروشد یا به طریقی دیگر آن را انتقال دهد.

ب. یک عملیات تحصیل‌شده، نیروگاهی در اختیار دارد و از آن استفاده عملیاتی می‌کند. مجوز استفاده عملیاتی از نیروگاه، دارایی نامشهودی است که حتی اگر واحد تحصیل‌کننده نتواند این امتیاز را جدا از تجهیزات نیروگاه تحصیل‌شده بفروشد یا انتقال دهد، معیار توافق الزام‌آور برای شناسایی مجزا از سرقفلی را احراز می‌کند. برای مقاصد گزارشگری مالی، واحد تحصیل‌کننده می‌تواند 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 تحصیل‌شده، 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 می‌کند. حق اختراع فناوری و مجوز استفاده از آن، معیار توافق الزام‌آور برای شناسایی مجزا از سرقفلی را احراز می‌کند، 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 تحصیل‌شده را بتوان به منظور فروش، انتقال، اعطای مجوز استفاده از آن، اجاره یا مبادله به صورت جداگانه یا همراه با توافق الزام‌آور، دارایی قابل تشخیص یا بدهی مربوط، از عملیات تحصیل‌شده جدا کرد. دارایی نامشهودی که واحد تحصیل‌کننده 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 می‌کند؛ حتی اگر واحد تحصیل‌کننده قصد فروش، اعطای امتیاز استفاده یا مبادله آن را نداشته باشد. دارایی نامشهود تحصیل‌شده در صورتی معیار جداشدنی بودن را احراز می‌کند که شواهدی از انجام معاملات مبادله‌ای برای آن نوع دارایی یا دارایی از نوع مشابه وجود داشته باشد، حتی اگر آن معاملات غیرمکرر باشند، صرف‌نظر از اینکه واحد تحصیل‌کننده در آنها مداخله داشته باشد یا خیر. برای مثال، بانک اطلاعاتی استفاده‌کنندگان یک خدمت بطور مکرر واگذار می‌شود؛ بنابراین، معیار جداشدنی بودن احراز می‌گردد. حتی اگر عملیات تحصیل‌شده بر این باور باشد که ویژگیهای بانکهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان یک خدمت خود، متفاوت از دیگر بانکهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان یک خدمت است، این موضوع که بانک اطلاعاتی استفاده‌کنندگان یک خدمت بطور مکرر واگذار می‌شود، عموماً به این معنی است که بانک اطلاعاتی استفاده‌کنندگان یک خدمت تحصیل‌شده، معیار جداشدنی بودن را احراز می‌کند. با وجود این، بانک اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خدمت تحصیل‌شده در تحصیل، در صورتی معیار جداشدنی بودن را احراز نمی‌کند که شرط محرمانه بودن یا سایر موافقت‌نامه‌ها، واحد گزارشگر را از فروش، اجاره یا تبادل اطلاعات استفاده‌کنندگان خدمت خود به‌گونه‌ای دیگر، منع کند.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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 ارقام 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.

مجموعه نیروی کار و سایر اقلامی که قابل تشخیص نیستند

۷۳. واحد تحصیل کننده، ارزش دارایی نامشهود تحصیل شده ای را که در تاریخ تحصیل قابل تشخیص نیست، در سرقفلی منظور می کند. برای مثال، واحد تحصیل کننده ممکن است ارزشی را به مجموعه نیروی کار موجود منتسب کند. نیروی کار موجود، شامل مجموعه ای از کارکنان فعلی است که به واحد تحصیل کننده اجازه می دهد فعالیت عملیات تحصیل شده را از تاریخ تحصیل ادامه دهد. از آنجا که مجموعه نیروی کار، دارایی قابل تشخیص نمی باشد 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 می گردد.

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 می کند. برای مثال، واحد تحصیل کننده ممکن است ارزشی را به توافقه های الزام آور بالقوه عملیات تحصیل شده، که در تاریخ تحصیل با مشتریان جدید احتمالی درباره آنها مذاکره انجام می دهد، منتسب کند. از آنجا که این توافقه های الزام آور 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 نمی کند. واحد تحصیل کننده نباید بعداً بابت رویدادهایی که پس از تاریخ تحصیل واقع می شود، ارزش این توافقه های

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

الزام آور را از سرفلی تجدید طبقه بندی 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 می کند. 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 سرفلی است. با وجود این، این معیارها نه رهنمودی برای اندازه گیری ارزش منصفانه دارایی نامشهود ارائه می کنند و نه مفروضات مورد استفاده در اندازه گیری ارزش منصفانه دارایی نامشهود را محدود می نمایند. برای مثال، واحد تحصیل کننده مفروضاتی که فعالان بازار هنگام قیمت گذاری دارایی نامشهود مورد استفاده قرار می دهند، مانند انتظارات نسبت به تمدید توافقه های الزام آور آتی در اندازه گیری ارزش منصفانه، را مدنظر قرار می دهند. برای تمدید توافقه های الزام آور آتی، احراز معیار قابل تشخیص بودن ضرورت ندارد. (با وجود این، به بند ۷۱ مراجعه شود، که استثنایی بر اصل اندازه گیری ارزش منصفانه حقوق باز تحصیل شده شناسایی شده در تحصیل، وضع می کند). بندهای ۲۸ پ و ۲۸ ت در استاندارد بخش عمومی شماره ۷ با 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 می کنند.

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

۷۷. واحد تحصیل کننده نباید مبالغی در رابطه با مالیات عملیات تحصیل شده، 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 می شود، واحد تحصیل کننده الزامات مندرج در بند ۱۱۳ را بکار می گیرد. واحد تحصیل کننده باید مالیات عملیات تحصیل شده 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 تحصیل کننده خود مرجع مالیاتی باشد، باید مالیات دریافتنی مرتبط با مالیات عملیات تحصیل شده که بخشوده شده است را مطابق استاندارد حسابداری بخش عمومی ۳ با عنوان درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله ای (مالیات و انتقالات)، قطع شناخت کند.

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

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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

داراییهایی با جریانهای نقدی نامطمئن

۸۰. واحد تحصیل‌کننده نباید در تاریخ تحصیل برای داراییهای تحصیل شده 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 دریافتنی‌های تحصیل شده، 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 تحصیل شده، اجاره‌دهنده است

۸۱. در اندازه‌گیری ارزش منصفانه، تاریخ تحصیل داراییهایی مانند ساختمان که موضوع اجاره عملیاتی هستند و در آن، عملیات تحصیل شده 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 تحصیل شده، اجاره‌کننده باشد باید دارایی یا بدهی شناسایی شود.

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

۸۲. واحد تحصیل‌کننده 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 تحصیل‌کننده، دارایی نامشهود تحقیق و توسعه تحصیل شده را به منظور جلوگیری از استفاده دیگران، مورد استفاده قرار دهد. با وجود این، واحد تحصیل‌کننده 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 اندازه‌گیری اولیه و هم هنگام اندازه‌گیری ارزش منصفانه پس از کسر مخارج واگذاری بابت آزمون کاهش ارزش بعدی، اندازه‌گیری کند.

منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل شده

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

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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 بر آورد 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.

اندازه گیری ارزش منصفانه منافع واحد تحصیل کننده در عملیات تحصیل شده، در تاریخ تحصیل، با استفاده از تکنیکهای ارزشیابی (بکارگیری بند ۸۲)

۸۶. در یک تحصیل که بدون انتقال مابه ازای انجام شده است، واحد تحصیل کننده به منظور اندازه گیری سرقفلی، زیان یا سود حاصل از خرید زیر قیمت، باید ارزش منصفانه منافع خود در عملیات تحصیل شده در تاریخ تحصیل را جایگزین ارزش منصفانه مابه ازای 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 تحصیل شده (یا ارزش منصفانه عملیات تحصیل شده) ممکن است به گونه ای قابل اتکاتر از ارزش منصفانه منافع انتقال یافته اعضا توسط واحد تحصیل کننده، قابل اندازه گیری باشد. در این شرایط، بند ۸۲، واحد تحصیل کننده را ملزم می کند مبلغ سرقفلی را با استفاده از ارزش منصفانه منافع مالکانه عملیات تحصیل شده در تاریخ تحصیل، به جای ارزش منصفانه منافع مالکانه واحد تحصیل کننده در تاریخ تحصیل که به عنوان مابه ازای انتقال یافته است، تعیین کند. افزون بر این، در ترکیب واحدهای اشتراکی، واحد تحصیل کننده باید خالص داراییهای عملیات تحصیل شده 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 می باشند. 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.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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:

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

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 تحصیل‌کننده آغاز می‌شود، ممکن است با هدف کسب منافع اقتصادی آتی برای واحد تحصیل‌کننده یا گروه در مقابل عدم کسب منافع یا منافع اندک برای عملیات تحصیل‌شده یا مالکان قبلی آن پیش از ترکیب، انجام شود. از سوی دیگر، احتمال کمتری وجود دارد که معامله یا توافق آغازشده توسط عملیات تحصیل‌شده یا مالکان پیشین آن، به منظور کسب منفعت واحد تحصیل‌کننده 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 تحصیل‌کننده و عملیات تحصیل‌شده که در حین مذاکره درباره شرایط تحصیل واقع می‌شود، ممکن است با هدف کسب منافع اقتصادی آتی برای واحد تحصیل‌کننده یا گروه، انجام شده باشد. در این صورت احتمال دارد به جز منافع دریافتی به عنوان بخشی از گروه، عملیات تحصیل‌شده یا مالکان قبلی آن پیش از تحصیل هیچ منفعی از معامله کسب نکنند یا منافع اندکی از معامله را دریافت کنند.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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 واگذار کننده 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.

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 آور است که بر حسب شرایط فعلی بازار نامطلوب است و لزوماً، توافق الزام آور 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 آور 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.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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 مابه‌ازای احتمالی را داشته باشد. شروط مربوط به ادامه همکاری، ممکن است در موافقت‌نامه استخدام، موافقت‌نامه تحصیل یا برخی مستندات دیگر درج شده باشد. توافق مابه‌ازای احتمالی که در آن در صورت خاتمه همکاری، پرداختها بطور خودکار متوقف شود، به عنوان حقوق و مزایای خدمات پس از ترکیب در نظر گرفته می شود. توافقیهایی که در آن پرداختهای احتمالی تحت تأثیر پایان همکاری قرار نمی گیرد، 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 طولانی تر 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 می تواند 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 نمی شوند در مقایسه با سهامداران فروشنده‌ای که به کارکنان گروه تبدیل می شوند، پرداختهای احتمالی کمتری بر مبنای هر سهم دریافت کنند، این موضوع می تواند نشان دهنده آن باشد که مبلغ اضافی پرداختهای احتمالی به سهامداران فروشنده‌ای که به کارکنان گروه تبدیل می شوند، حقوق و مزایا است.

ث. تعداد سهام تحت مالکیت. تعداد نسبی سهام تحت مالکیت سهامداران فروشنده که همچنان کارکنان اصلی باقی می ماند، ممکن است محتوای توافق مابه‌ازای احتمالی را داشته باشد. برای مثال، اگر سهامداران فروشنده که مالک تقریباً تمام سهام عملیات تحصیل شده هستند، همچنان به عنوان کارکنان اصلی به همکاری ادامه دهند، این موضوع می تواند 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 می دهند، تنها مالک تعداد کمی از سهام عملیات تحصیل شده باشند و تمام سهامداران فروشنده مبلغ یکسانی مابه‌ازای احتمالی بر مبنای هر سهم دریافت کنند، این موضوع می تواند نشان دهنده 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 می دهند، مانند اعضای خانواده، باید مد نظر قرار گیرد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

ج. ارتباط با ارزشیابی. اگر مابه‌ازای اولیه انتقال یافته در تاریخ تحصیل، مبتنی بر حد پایین دامنه تعیین شده در ارزشیابی عملیات تحصیل شده 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 توافقیهای قبلی مشارکت در سود سازگار باشد، این موضوع ممکن است مؤید آن باشد که محتوای آن توافق، تامین حقوق و مزایا است.

چ. 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 ضریبی 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 توافقیها 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 به‌گونه‌ای 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

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

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 باید حداقل در پایان هر سال مالی بررسی شود. اگر برآورد جدید عمر مفید سرقفلی با برآوردهای قبلی تفاوت عمده داشته باشد، دوره استهلاک باید متناسب با آن تغییر کند. چنانچه تغییر قابل ملاحظه‌ای در الگوی جریان منافع اقتصادی مورد انتظار سرقفلی رخ داده باشد، روش استهلاک 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.

استاندارد حسابداری بخش عمومی ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

۱۰۲. 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.