

# پیش‌نویس



سازمان حسابرسی

اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

ترکیبهای بخش عمومی

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی بر اساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری و با توجه به شرایط محیطی، متن پیش‌نویس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷ با عنوان "ترکیبهای بخش عمومی" را تدوین کرده است. انتشار استاندارد تدوین شده به صورت پیش‌نویس با هدف کسب نظرات و پیشنهادات افراد ذینفع و ذی‌علاقه در جامعه صورت می‌گیرد و از ضروریات افزایش کیفیت استانداردهای حسابداری بخش عمومی است.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی از تمام افراد صاحب‌نظر تقاضا دارد که ضمن مطالعه دقیق پیش‌نویس استاندارد، پیشنهادات خود را حداکثر تا پایان اسفند ماه ۱۴۰۰ برای مدیریت تدوین استانداردها (به آدرس - تهران، خیابان بیهقی، نبش خیابان ۱۲، پلاک ۱۲ و یا پایگاه اطلاع‌رسانی سازمان حسابرسی [www.audit.org.ir](http://www.audit.org.ir)) ارسال فرمایند.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره 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

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

#### شماره بند

- 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
- 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  
مابازا 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

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره 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 گزارشگر 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 شماره 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.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

پ - تقبل یک بدهی یا گروهی از بدهی‌ها که تشکیل دهنده یک عملیات نمی‌باشد. در چنین مواردی، واحد گزارشگر باید هریک 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

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.

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

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

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

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.

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: 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

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.

تعاریف مرتبط با ادغام

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

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

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 می‌شود.)

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

عملیات ترکیب شونده: 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).

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 ترکیب شونده در تاریخ ادغام اندازه‌گیری کند.

تعاریف مرتبط با تحصیل

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

واحد تحصیل کننده: واحد گزارشگری که کنترل یک یا چند عملیات را در تحصیل 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.

تاریخ تحصیل: تاریخی که واحد تحصیل کننده، کنترل عملیات تحصیل شده را به دست می‌آورد.

مابازای 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، مابازای احتمالی همچنین ممکن است به واحد تحصیل کننده حق استرداد مابازای انتقالی قبلی را مشروط به احراز شرایطی خاص بدهد.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره 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.

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 می‌شود.

### طبقه‌بندی ترکیبهای بخش عمومی

۵. اگر هیچ یک از طرفین در ترکیب بخش عمومی، کنترل یک یا چند عملیات را کسب نکنند، باید ترکیب به عنوان ادغام طبقه‌بندی شود. در بندهای ۱۰ تا ۱۸، 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 کسب کند، 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 مابازا 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 ۱۹ تا ۳۹، رهنمود بیشتری در این زمینه ارائه می‌شود.

۸. تجزیه و تحلیل معیارهای مابازا 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

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

آن، اطمینان خواهد داد که استفاده‌کنندگان به اطلاعات برای تأمین اهداف گزارشگری و احراز ویژگیهای کیفی دسترسی دارند.

۹. در شرایط استثنایی، پس از بکارگیری معیارهای مندرج در بندهای ۱۰ و ۱۱، نتایج ممکن است قطعی نباشد یا شواهد کافی در رابطه با محتوای اقتصادی ترکیب بخش عمومی ارائه نکند. در چنین شرایطی، همچنین واحد گزارشگر بررسی 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 ۴۰ و ۴۱، رهنمود بیشتری در این زمینه ارائه می‌شود.

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

#### معیارهای مابازا

۱۰. معیارهای زیر ممکن است شواهدی مبنی بر اینکه ترکیب از نوع ادغام است، ارائه کند:

الف- مابازا به دلایلی غیر از جبران واگذاری حق اشخاص دارای حق نسبت به خالص داراییهای عملیات منتقل شده پرداخت می‌شود (در بندهای ۲۷ و ۲۸، رهنمود بیشتری در این زمینه ارائه شده است)؛

ب- مابازا به اشخاص دارای حق نسبت به خالص داراییهای عملیات منتقل شده پرداخت نمی‌شود (در بندهای ۲۹ و ۳۰، 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، مابازایی پرداخت نمی‌شود (در بند ۳۱، 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 ۳۲ تا ۳۵، رهنمود بیشتری در این زمینه ارائه شده است)؛

ب- ترکیب بخش عمومی منوط به تأیید هریک از شهروندان از طریق نظرسنجی است (در بند ۳۶، رهنمود بیشتری در این زمینه ارائه شده است)؛ یا



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

پ- ترکیب، بین عملیات تحت کنترل مشترک صورت می‌گیرد (در بندهای ۳۷ تا ۳۹، رهنمود بیشتری در این زمینه ارائه شده است).

در صورتی که معیارهای مابازا 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 مابازا و فرایند تصمیم‌گیری بر مبنای محتوای اقتصادی ترکیب بخش عمومی ممکن است منجر به حصول نتیجه قطعی نشود یا 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 آن اطلاعاتی را فراهم خواهد نمود که به بهترین شکل اهداف گزارشگری مالی را تأمین می‌کند. در بندهای ۴۲ تا ۴۶، رهنمود بیشتری در این زمینه ارائه می‌شود. همچنین، واحد گزارشگر بررسی می‌کند که کدام طبقه‌بندی یا روش حسابداری آن، به بهترین شکل ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابل فهم بودن، به موقع بودن، قابل مقایسه بودن و قابلیت تأیید را احراز می‌کند. در بندهای ۴۷ تا ۵۰، رهنمود بیشتری در این زمینه ارائه می‌شود.

### حسابداری ادغام

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

### روش حسابداری اتحاد منافع تعدیل شده

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

الف- تشخیص واحد حاصل؛

ب- تعیین تاریخ ادغام؛

پ- شناخت و اندازه‌گیری داراییهای قابل تشخیص دریافت شده، بدهیهای تقبل شده و هرگونه منافع فاقد

حق کنترل در عملیات ترکیب‌شونده، مطابق با الزامات استانداردهای حسابداری بخش عمومی؛ و

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

### تشخیص واحد حاصل

۱۵. در هر ادغام واحد حاصل باید مشخص شود.

۱۶. بند ۳ این استاندارد، واحد حاصل را به عنوان «واحدی که در نتیجه ترکیب دو یا چند عملیات در

ادغام تشکیل می‌شود» تعریف می‌کند. بنابراین واحد حاصل باید به عنوان واحدی که کنترل عملیات

ترکیب‌شونده را در اثر ادغام به دست می‌آورد، مشخص شود.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

#### تعیین تاریخ ادغام

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

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

#### اصل شناخت

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

#### شرایط شناخت

۲۰. در تهیه صورتهای مالی واحد حاصل، آثار تمام معاملات بین عملیات ترکیب شونده حذف می شود (رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع در بندهای ۵۱ و ۵۲ ارائه می شود).
۲۱. برای احراز شرایط شناخت به عنوان بخشی از بکارگیری روش اتحاد منافع تعدیل شده، داراییهای قابل تشخیص و بدهیها باید در تاریخ ادغام، تعریف داراییها و بدهیها طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی را احراز کند. برای مثال، مخارجی که واحد حاصل انتظار دارد به منظور اجرای طرح خروج از یک فعالیت مربوط به عملیات ترکیب شونده یا خاتمه استخدام یا جابجایی کارکنان عملیات ترکیب شونده، در آینده متحمل شود، اما متعهد به انجام آن نیست، در تاریخ ادغام، بدهی محسوب نمی شود. از این رو، واحد حاصل این مخارج را به عنوان بخشی از بکارگیری روش اتحاد منافع

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

تعدیل شده، شناسایی نمی‌کند. بلکه واحد حاصل این مخارج را در صورتهای مالی پس از ترکیب، طبق سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی مربوط شناسایی می‌کند.

طبقه‌بندی داراییهای قابل تشخیص دریافت شده و بدهیهای تقبل شده در ادغام

۲۲. در تاریخ ادغام، واحد حاصل باید طبقه‌بندی داراییهای دریافت شده و بدهیهای تقبل شده در ادغام را به گونه‌ای که قبلاً توسط عملیات ترکیب شونده 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 ترکیب شونده را به مبلغ دفتری آنها در صورتهای مالی عملیات ترکیب شونده در تاریخ ادغام، طبق الزامات بند ۲۴ اندازه‌گیری کند (رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع در بندهای ۵۳ و ۵۴ ارائه می‌شود).

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

۲۵. روش اتحاد منافع تعدیل شده 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 ترکیب شونده تعدیل می‌شود.

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

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

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

#### استثنا از اصول شناخت و یا اندازه‌گیری

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

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

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

#### استثنا از اصل شناخت

حق امتیازها و حقوق مشابهی که در گذشته توسط یک عملیات ترکیب‌شونده به عملیات ترکیب‌شونده دیگر اعطا 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 ۵۵ تا ۵۶ ارائه می‌شود).

#### 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 ۵۷ و ۵۸ ارائه می‌شود).

۳۱. واحد حاصل باید سایر اقلام مالیاتی را که مشمول شرایط ادغام می‌شود یا از آن ناشی می‌گردد طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۵ با عنوان مالیات بر درآمد شناسایی و اندازه‌گیری نماید. واحد حاصل باید هرگونه درآمد مربوط به اقلام مالیاتی را که مشمول شرایط ادغام می‌شود یا از آن ناشی می‌گردد طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳ با عنوان درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات) شناسایی و اندازه‌گیری نماید.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

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 شماره ۱۲ با عنوان مزایای بازنشستگی کارکنان شناسایی و اندازه‌گیری کند.

### شناخت و اندازه‌گیری اجزای ارزش خالص ناشی از ادغام

۳۳. ادغام منجر به ایجاد سرقفی نمی‌گردد (رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع در بندهای ۵۹ و ۶۰ ارائه می‌شود).

۳۴. واحد حاصل باید در ارزش خالص، مبلغی معادل ارقام 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 ۲۰؛

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

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

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

الف - یک رقم منفرد در ابتدای دوره؛ 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 واقعیتهای و شرایط موجود در تاریخ ادغام باشد که در صورت اطلاع از آن، اندازه‌گیری مبالغ شناسایی‌شده در آن تاریخ، تحت تأثیر قرار می‌گرفت. در دوره اندازه‌گیری، واحد حاصل باید داراییها یا بدهیهای را نیز، در صورت به‌دست‌آوردن

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

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

۳۹. واحد حاصل، افزایش یا کاهش در مبلغ غیرقطعی شناسایی شده برای دارایی قابل تشخیص یا بدهی را با تعدیل اجزای ارزش خالص طبق بندهای ۳۴ و ۳۵ شناسایی می‌کند. با وجود این، اطلاعات جدید به دست آمده در دوره اندازه‌گیری، ممکن است برخی مواقع منجر به تعدیل مبلغ غیرقطعی بیش از یک داراییها و یا بدهیها گردد. برای مثال واحد حاصل ممکن است بابت پرداخت خسارتهای ناشی از وقوع حادثه در یکی از تأسیسات عملیات ترکیب‌شونده که تمام یا بخشی از آن تحت پوشش بیمه مسئولیت عملیات ترکیب‌شونده است، یک بدهی را تقبل کرده باشد. در صورتی که در دوره اندازه‌گیری، واحد حاصل اطلاعات جدیدی درباره مبلغ دفتری بدهی به دست آورد، تعدیل سود یا زیان ناشی از تغییر در مبلغ غیرقطعی شناسایی شده برای بدهی (تمام یا بخشی از آن)، از طریق تعدیل متقابل سود یا زیان ناشی از تغییر در مبلغ غیرقطعی شناسایی شده بابت ادعای دریافتی از بیمه‌گر، تهاتر می‌شود.

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

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

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

#### مخارج مرتبط با ادغام

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

#### اندازه‌گیری و حسابداری پس از ادغام

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

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

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

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

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

۴۴. حق امتیاز یا حق مشابهی که در گذشته توسط یک عملیات ترکیب‌شونده به عملیات ترکیب‌شونده دیگر واگذار شده و به عنوان دارایی نامشهود شناسایی شده است باید زمانی که حق برای دوره محدودی واگذار شده است، طی دوره باقیمانده توافق الزام‌آوری 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

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

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 می‌فروشد 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 می‌کند، 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 ۶۱ تا ۶۳ ارائه می‌شود).

*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 شماره ۳۵ واحدهای 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 ابتدای دوره 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؛



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

ث - صورت مقایسه بودجه و عملکرد برای دوره زمانی بین تاریخ ادغام و تاریخ گزارشگری (چنانچه واحد حاصل مکلف به تهیه و ارائه صورت مقایسه بودجه و عملکرد برای کل دوره گزارشگری باشد، تاریخ ادغام از ابتدای دوره گزارشگری در نظر گرفته می شود)؛ 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 ترکیب‌شونده در واحد حاصل؛

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 ۶۴ و ۶۵ ارائه می‌شود). زمانی که واحد حاصل تصمیم به ارائه صورتهای مالی برای دوره‌های زمانی قبل از تاریخ ادغام بگیرد باید اطلاعات الزامی طبق بند ۵۱-ج 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.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

ث- تعدیل مبلغ دفتری داراییها و بدهیهای ثبت شده توسط هریک از عملیات ترکیب شونده در تاریخ ادغام به منظور:

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

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

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

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

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

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

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

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

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

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

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

۵۲. واحد حاصل باید اطلاعاتی افشا کند که استفاده کنندگان 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 اندازه گیری 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 دریافتی در صورتی که واحد حاصل یک مرجع مالیاتی است.

۵۴. چنانچه الزامات این استاندارد و سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی، اهداف مشخص شده در بندهای ۵۰ و ۵۲ را برآورده نکند، واحد حاصل باید هر گونه اطلاعات دیگری را که برای دستیابی به آن اهداف ضروری است، افشا نماید.

### حسابداری تحصیل

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

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

#### روش حسابداری تحصیل

۵۶. بکارگیری روش تحصیل مستلزم انجام موارد زیر است:

الف- تشخیص واحد تحصیل کننده؛

ب- تعیین تاریخ تحصیل؛

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

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

#### تشخیص واحد تحصیل کننده

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

۵۸. تشخیص واحد تحصیل کننده، هنگام تعیین طبقه ترکیب بخش عمومی، طبق بندهای ۵ و ۶ و ۱۰ تا ۱۸ 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 مابازا را 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 واقعات و شرایط مربوط را در تشخیص تاریخ تحصیل در نظر بگیرد.

شناخت و اندازه گیری 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 سرقفلی شناسایی نماید. شناخت داراییهای

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

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 اندازه گیری به شیوه ای 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 نمی شود. از این رو، واحد تحصیل کننده این مخارج را به عنوان بخشی از بکارگیری روش تحصیل، شناسایی نمی کند. بلکه واحد تحصیل کننده این مخارج را در صورتهای مالی پس از تحصیل، طبق سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی شناسایی می کند.

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 کرده اند، 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 می شود و کدام یک، در صورت وجود، نتیجه معاملات جداگانه ای 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 می کند.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

۶۵. بندهای ۷۲ تا ۸۴، رهنمودهای مربوط به شناسایی اجاره‌های عملیاتی و داراییهای نامشهود را ارائه می‌کند. بندهای ۷۲ تا ۷۸، انواع داراییهای قابل تشخیص و بدهیها، از جمله اقلامی که در این استاندارد موارد استثنای محدودی بر اصل شناخت و شرایط شناخت آنها ارائه کرده است را معین می‌کند.

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

۶۶. در تاریخ تحصیل، واحد 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 شماره ۲۱ واحدهای 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.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

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 تحصیل‌کننده باید آن اقلام را با بکارگیری الزامات مندرج در بندهای ۷۲ تا ۷۹ به حساب منظور کند که این امر موجب خواهد شد برخی اقلام:

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

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

استثنا از اصل شناخت

بدهیهای احتمالی

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

۷۳. الزامات استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی برای تعیین اینکه کدام بدهیهای احتمالی باید در تاریخ تحصیل شناسایی شود، کاربرد ندارد. در مقابل، واحد تحصیل‌کننده باید در تاریخ تحصیل، بدهی احتمالی تقبل‌شده در تحصیلی که در آن، مابازا 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 شماره ۸ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی، واحد تحصیل‌کننده، بدهی احتمالی تقبل‌شده در تحصیلی که در آن، مابازا 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.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

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 ۸۵ تا ۸۷ ارائه می‌شود).

۷۵. واحد تحصیل‌کننده باید سایر اقلام مالیاتی را که مشمول شرایط تحصیل می‌شود یا از آن ناشی می‌گردد طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۵ واحدهای 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 شماره ۳ با عنوان درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات) شناسایی و اندازه‌گیری نماید.

مزایای بازنشستگی کارکنان

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

داراییهای جبرانی

۷۷. در تحصیل، فروشنده ممکن است بطور قراردادی، نتایج رویداد احتمالی یا نامطمئن مرتبط با تمام یا بخشی از دارایی یا بدهی خاصی را برای واحد تحصیل‌کننده جبران کند. برای مثال، فروشنده ممکن است زیانهای مربوط به بدهی ناشی از یک رویداد احتمالی خاص را چنانچه بیشتر از یک مبلغ مشخص باشد، برای واحد تحصیل‌کننده جبران کند؛ به عبارتی دیگر، فروشنده تضمین می‌کند که بدهی واحد تحصیل‌کننده، از مبلغ معینی بیشتر نخواهد شد. در نتیجه، واحد تحصیل‌کننده دارایی جبرانی به دست می‌آورد. واحد تحصیل‌کننده باید در همان زمانی که اقلام قابل جبران را شناسایی می‌کند، دارایی جبرانی را شناسایی کند و بر همان مبنایی که اقلام قابل جبران اندازه‌گیری می‌شوند، دارایی جبرانی را اندازه‌گیری نماید و در صورت نیاز، بابت مبالغ غیرقابل وصول، ذخیره در نظر بگیرد. بنابراین، اگر جبران خسارت، مربوط به دارایی یا بدهی باشد که در تاریخ تحصیل، شناسایی شده و به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری شده است، واحد تحصیل‌کننده باید دارایی جبرانی را در تاریخ تحصیل شناسایی کند و به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری نماید. برای دارایی جبرانی اندازه‌گیری شده به ارزش منصفانه،



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

آثار عدم اطمینان جریانهای نقدی آتی، به دلیل ملاحظات مربوط به قابلیت وصول، در اندازه‌گیری ارزش منصفانه در نظر گرفته می‌شود و ذخیره جداگانه ضرورتی ندارد (رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بند ۸۸ ارائه می‌شود).

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

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 ۷۹ و ۸۰ ارائه می‌شود.

### شناخت و اندازه‌گیری سرقتی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت

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

الف - حاصل جمع:

۱. مابازای انتقال یافته 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

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

۳. در تحصیل مرحله‌ای (به بندهای ۹۴ و ۹۵ مراجعه شود)، ارزش منصفانه منافع مالکانه قبلی واحد تحصیل‌کننده در عملیات تحصیل‌شده در تاریخ تحصیل.

ب - خالص مبلغ داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده در تاریخ تحصیل که طبق این استاندارد اندازه‌گیری می‌شود.

۸۱. واحد تحصیل‌کننده باید تنها تا میزانی سرفقلی 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 حائز شرایط فوق نباشد را به عنوان زیان در صورت تغییرات در وضعیت مالی شناسایی نماید. رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع در بند ۹۳ ارائه می‌شود.

۸۲. در یک تحصیل که واحد تحصیل‌کننده و عملیات تحصیل‌شده (یا مالکان قبلی آن)، تنها منافع مالکانه را مبادله می‌کنند، ممکن است ارزش منصفانه منافع مالکانه عملیات تحصیل‌شده در تاریخ تحصیل نسبت به ارزش منصفانه منافع مالکانه واحد تحصیل‌کننده در تاریخ تحصیل، به گونه‌ای قابل اتکاتر قابل اندازه‌گیری باشد. در این صورت، واحد تحصیل‌کننده باید مبلغ سرفقلی را با استفاده از ارزش منصفانه منافع مالکانه عملیات تحصیل‌شده در تاریخ تحصیل، به جای ارزش منصفانه منافع مالکانه انتقال‌یافته در تاریخ تحصیل، تعیین کند. برای تعیین مبلغ سرفقلی در یک تحصیل که در آن مابازایی منتقل نمی‌شود، واحد تحصیل‌کننده باید از ارزش منصفانه منافع واحد تحصیل‌کننده در عملیات تحصیل‌شده در تاریخ تحصیل، به جای ارزش منصفانه مابازای انتقال‌یافته در تاریخ تحصیل (بند ۸۰-الف-۱) استفاده کند. رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بند ۹۴، ارائه می‌شود.

#### خریده‌های زیر قیمت

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

۸۴. خرید زیر قیمت، برای مثال، ممکن است در یک تحصیل واقع شود که در آن، فروشنده بنا به ضرورت اقتصادی، مجبور به فروش شده باشد. با وجود این، استثنا از شناخت یا اندازه‌گیری ارقام خاص مطرح در

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

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 واحد تحصیل شده، در صورت وجود؛

پ- در یک تحصیل مرحله ای، منافع مالکانه قبلی واحد تحصیل کننده در عملیات تحصیل شده؛ و

ت- مابازای 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 مابازای 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 مابازا؛ و

ب- انتقال یک عملیات به واحد تحصیل کننده توسط اهدا کننده در قبال مابازای 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.

#### تحویل غیرمبادله ای بدون انتقال مابازا

۸۸ در بخش عمومی، واحد گزارشگر گاهی اوقات کنترل یک عملیات را در نتیجه یک معامله غیرمبادله ای که در آن مابازایی منتقل نمی شود، به دست می آورد. چنین شرایطی شامل موارد زیر است، اما محدود به این موارد نمی شود:

الف- مصادره عملیات یا واحدها بدون پرداخت مابازا (که به عنوان ملی شدن اجباری شناخته می شود)؛

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

ب- انتقال یک عملیات به واحد گزارشگر توسط اهدا کننده بدون پرداخت مابازا. چنین انتقالی ممکن است به صورت سهم الارث 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 می شود.

۸۹. زمانی که محتوای اقتصادی ترکیب بخش عمومی از نوع تحصیل است، واحد تحصیل کننده که کنترل عملیات تحصیل شده را در یک معامله غیرمبادله ای بدون انتقال مابازا به دست می آورد، سرفلی شناسایی نمی کند. واحد تحصیل کننده سود یا زیان را در صورت تغییرات در وضعیت مالی طبق بند ۸۱ شناسایی کند.

#### مابازای انتقال یافته

۹۰. مابازای انتقال یافته در تحصیل باید به ارزش منصفانه اندازه گیری شود. ارزش منصفانه مابازای 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، مابازای احتمالی، ابزارهای مالکانه عادی یا ممتاز، اختیارهای معامله، امتیازهای خرید سهام و منافع اعضای واحدهای اشتراکی، مثالهایی از انواع بالقوه مابازا است.

۹۱. مابازای 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 اندازه گیری 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 می ماند (برای مثال، به این دلیل که داراییها یا بدهیها، به جای مالکان قبلی به عملیات تحصیل شده انتقال می یابند) و در نتیجه، واحد تحصیل کننده کنترل آنها را حفظ می کند. در این شرایط، واحد تحصیل کننده باید داراییها و بدهیهای مزبور را به آخرین مبلغ دفتری قبل از تاریخ تحصیل، اندازه گیری کند و نباید سود یا زیانی از این بابت در صورت تغییرات در وضعیت مالی شناسایی نماید.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

#### مابازای احتمالی

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

۹۳. در صورتی که تعهد پرداخت مابازای 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 شماره ۳۶ واحدهای تجاری با عنوان ابزارهای مالی (ارائه)، تعهد مزبور را به عنوان بدهی مالی یا جزئی از ارزش خالص طبقه بندی نماید. در صورت تحقق شرایط خاص، واحد تحصیل کننده باید حق برگشت مابازای انتقال یافته قبلی را به عنوان دارایی طبقه بندی کند. رهنمود مربوط به حسابداری مابازای احتمالی پس از تحصیل، در بند ۱۱۲ ارائه می شود.

#### تحصیل مرحله ای

۹۴. برخی مواقع، واحد تحصیل کننده کنترل عملیات تحصیل شده ای را به دست می آورد 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 می کند که موجب می شود واحد گزارشگر الف، کنترل واحد ب را در اختیار گیرد.

۹۵. در تحصیل مرحله ای، واحد تحصیل کننده باید منافع مالکانه نگهداری شده قبلی خود در عملیات تحصیل شده را به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، تجدید اندازه گیری و سود یا زیان حاصل را، در صورت وجود، در مازاد (کسری) یا در ارزش خالص منعکس کند. در دوره های 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 می شود باید بر همان مبنایی منعکس شود که با فرض واگذاری مستقیم منافع مالکانه نگهداری شده قبلی توسط واحد تحصیل کننده، الزامی می شد.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

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

۹۶. در مواردی، واحد تحصیل‌کننده، کنترل عملیات تحصیل شده را بدون انتقال مابازا به دست می‌آورد. در چنین ترکیبهایی، روش حسابداری تحصیل بکار می‌رود. این موارد، شامل موارد زیر است:

الف- به منظور کسب کنترل توسط سرمایه‌گذار فعلی (واحد تحصیل‌کننده)، عملیات تحصیل شده تعداد کافی از سهام خود را بازخرید می‌کند.

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

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

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

### دوره اندازه‌گیری

۹۸. اگر حسابداری اولیه برای تحصیل، در پایان دوره گزارشگری که تحصیل در آن واقع می‌شود کامل نشده باشد، واحد تحصیل‌کننده باید برای اقلامی که حسابداری آنها کامل نیست، مبالغ غیرقطعی را در صورت‌های مالی افشا کند. در دوره اندازه‌گیری، واحد تحصیل‌کننده باید مبالغ غیرقطعی 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، اندازه‌گیری مبالغ شناسایی شده در آن تاریخ، تحت تأثیر قرار می‌گرفت. در دوره اندازه‌گیری، واحد تحصیل‌کننده در صورت به دست آوردن اطلاعات جدید درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل باید داراییها

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

یا بدهیهای را نیز، شناسایی کند که در صورت اطلاع از آن، منجر به شناخت داراییها و بدهیها در آن تاریخ می‌شود. به محض اینکه واحد تحصیل‌کننده، به اطلاعاتی درباره واقعهها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل دست یابد یا به این نتیجه برسد که اطلاعات بیشتر قابل دستیابی نیست، دوره اندازه‌گیری به پایان می‌رسد. با وجود این، دوره اندازه‌گیری نباید فراتر از یک سال از تاریخ تحصیل باشد.

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

الف- داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده، بدهیهای تقبل‌شده و منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل‌شده؛

ب- مابازای انتقال یافته در قبال عملیات تحصیل‌شده (یا سایر مبالغ مورد استفاده در اندازه‌گیری سرقفلی)؛

پ- در تحصیل مرحله‌ای، منافع مالکانه نگهداری‌شده قبلی واحد تحصیل‌کننده در عملیات تحصیل‌شده؛ و

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

۱۰۰. واحد تحصیل‌کننده در تعیین اینکه اطلاعات کسب‌شده 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 تحصیل‌کننده برای ارائه دلیل مشخص جهت تغییر در مبالغ غیرقطعی است. احتمال اینکه اطلاعات کسب‌شده در مدت کوتاهی پس از تاریخ تحصیل، نسبت به اطلاعات کسب‌شده در مدت چند ماه پس از تاریخ تحصیل، شرایط تاریخ تحصیل را بهتر منعکس کند، بیشتر است. برای مثال، فروش دارایی به شخص ثالث در مدت کوتاهی پس از تاریخ تحصیل، به مبلغی که به میزان قابل ملاحظه‌ای متفاوت از ارزش منصفانه غیرقطعی اندازه‌گیری شده در آن تاریخ است، احتمالاً نشان‌دهنده خطایی در مبلغ غیرقطعی است، مگر اینکه بتوان رویدادی را تشخیص داد که منجر به تغییر ارزش منصفانه دارایی شده باشد.

۱۰۱. واحد 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 تحصیل‌شده که تمام یا بخشی از آن تحت پوشش بیمه مسؤلیت عملیات تحصیل‌شده

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

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 سرفلی ناشی از تغییر در مبلغ غیرقطعی شناسایی شده برای بدهی (تمام یا بخشی از آن)، از طریق تعدیل متقابل سرفلی 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 شماره 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 تحصیل‌شده 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 تحصیل‌شده (یا مالکان قبلی آن) در تحصیل نمی‌باشد، یعنی مبالغی که بخشی از مبادله در ازای عملیات تحصیل‌شده نیست را مشخص کند. واحد تحصیل‌کننده به عنوان بخشی از بکارگیری روش تحصیل، تنها باید مابازای انتقال یافته در قبال عملیات تحصیل‌شده، داراییهای تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده 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 تحصیل‌شده (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 تحصیل‌شده را تسویه می‌کند؛



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره 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 ر ۹۹ تا ر ۱۰۶ ارائه می‌شود.

#### 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 شماره ۳۶ واحدهای 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 اقلام، 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- مابازای احتمالی؛ و

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

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع، در بندهای ۱۰۷ و ۱۰۸ ارائه می‌شود.

#### حقوق بازتحصیل شده

۱۰۸. حقوق بازتحصیل 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 تحصیل‌کننده باید آزمون کاهش ارزش دارایی را حداقل به صورت سالانه و همچنین در صورت وجود شواهدی از احتمال کاهش ارزش حق، انجام دهد. واحد تحصیل‌کننده در صورتی که بعداً حقوق بازتحصیل 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 تحصیل‌کننده 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 تحصیل‌کننده یا یک عملیات تحصیل شده بر مبنای معیاری که در نتیجه تحصیل تغییر می‌کند، دریافت شده است، باید با تسری به آینده بر اساس سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی تجدید ارزیابی شود (رهنمود بکارگیری مربوط به این موضوع در بندهای ۱۰۹ تا ۱۱۱ ارائه می‌شود).

#### بدهیهای احتمالی

۱۱۰. پس از شناخت اولیه و تا زمان تسویه، فسخ یا انقضای بدهی، واحد تحصیل‌کننده باید بدهی احتمالی شناسایی شده در تحصیل را به مبلغی که طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۸ قابل شناسایی است اندازه‌گیری کند.

#### داراییهای جبرانی

۱۱۱. در پایان هر دوره گزارشگری بعدی، واحد تحصیل‌کننده 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، اندازه‌گیری کند و برای دارایی جبرانی که اندازه‌گیری بعدی آن به ارزش منصفانه نیست، ارزیابی مدیریت از قابلیت وصول دارایی جبرانی، مبنای اندازه‌گیری باشد. واحد تحصیل‌کننده 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.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

#### مابازای احتمالی

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

الف- مابازای 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 مابازاهای احتمالی باید در هر دوره گزارشگری به ارزش منصفانه اندازه گیری شود و تغییرات آن در مازاد (کسری) شناسایی شود.

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

۱۱۳. تحصیل واحدهای بخش عمومی ممکن است منجر به بخشودگی مالیاتی پس از تحصیل گردد. واحد تحصیل کننده باید حسابداری بخشودگی مالیات را با تسری به آینده مطابق با استاندارد حسابداری شماره ۳۵ واحدهای 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.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

- 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 می‌دهند، مانند هم‌افزایی مورد انتظار ناشی از ترکیب عملیات تحصیل شده و واحد تحصیل کننده، داراییهای نامشهودی که شرایط شناخت جداگانه را احراز نمی‌کنند یا سایر عوامل.
- ج- ارزش منصفانه کل مابازای انتقال یافته در تاریخ تحصیل و ارزش منصفانه هر طبقه عمده مابازا 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 مابازای 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 توافقات مابازای احتمالی و داراییهای جبرانی:
۱. مبلغ شناسایی شده در تاریخ تحصیل؛
  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 تحصیل کننده باید این موضوع را افشا کند.
- ح- موارد زیر در رابطه با دریافتهای تحصیل 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.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

این افشاءها باید براساس طبقات اصلی دریافتنی‌ها مانند تسهیلات اعطایی، اجاره‌های تأمین مالی مستقیم و سایر طبقات دریافتنی‌ها 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 شماره ۸ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی، بدهیهای احتمالی. اگر بدهی احتمالی به دلیل اینکه ارزش منصفانه آن به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری نیست شناسایی نشود، واحد تحصیل کننده باید موارد زیر را افشا نماید:

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

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

ذ- کل مبلغ سرفلی 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 تحصیل کننده؛

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 مبلغ تسویه.

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

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

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 تحصیل‌کننده کمتر از ۱۰۰ درصد منافع مالکیت قابل اندازه‌گیری یا معادل آن را در عملیات تحصیل‌شده در تاریخ تحصیل دارد:

۱. مبلغ منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل‌شده که در تاریخ تحصیل شناسایی می‌شود و مبنای اندازه‌گیری آن مبلغ؛ و

۲. برای هر یک از منافع فاقد حق کنترل در عملیات تحصیل‌شده 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 تحصیل‌شده در تاریخ تحصیل، که بلافاصله قبل از تاریخ تحصیل در اختیار واحد تحصیل‌کننده بوده است؛ و

۲. مبلغ سود یا زیان شناسایی شده در نتیجه تجدید اندازه‌گیری ارزش منصفانه منافع مالکانه در عملیات تحصیل‌شده که پیش از تحصیل در اختیار واحد تحصیل‌کننده 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 (کسری) عملیات تحصیل‌شده از تاریخ تحصیل که در صورت تغییرات در وضعیت مالی تلفیقی دوره گزارشگری درج شده است؛ و

۲. درآمد عملیاتی، هزینه‌ها و مازاد (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 تحصیل‌کننده باید این موضوع را افشا کند و توضیح دهد که چرا افشا عملی نیست. در این استاندارد، از واژه «عملی نبودن» با

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

همان معنی مندرج در استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره 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 تحصیل‌کننده 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 تحصیل‌کننده 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 تحصیل‌کننده باید تشریح کند که امکان افشای کدام موارد وجود ندارد و دلایل عدم امکان‌پذیری چیست.

۱۱۸. واحد تحصیل‌کننده باید اطلاعاتی افشا کند که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند آثار مالی تعدیلات شناسایی‌شده در دوره جاری که مرتبط با تحصیل‌های واقع‌شده طی دوره یا دوره‌های قبل است را ارزیابی کنند.

۱۱۹. برای دستیابی به هدف بند ۱۱۸، واحد تحصیل‌کننده 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 مابازا کامل‌نشده باشد (به بند ۹۸ مراجعه شود) و در نتیجه، مبالغ شناسایی‌شده 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 مابازایی 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 مابازای احتمالی را از دست نداده باشد، یا تا زمانی که واحد گزارشگر بدهی مابازای احتمالی را تسویه نکرده باشد یا بدهی لغو یا منقضی نشده باشد:

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

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

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

۳. تکنیکهای ارزشیابی و ورودیهای اصلی مدل که برای اندازه‌گیری مابازای 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 شماره ۸ با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی، بدهیهای 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 شماره ۳۵ واحدهای 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 شماره ۳۲ واحدهای تجاری با عنوان کاهش ارزش داراییها. (طبق استاندارد حسابداری شماره 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 شماره ۱۳ با عنوان آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز ایجاد شده است.

۷. هر تغییر دیگر در مبلغ دفتری 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.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

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 دریافتی در صورتی که واحد تحصیل کننده یک مرجع مالیاتی باشد.

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

### تاریخ اجرا

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

### 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 می شود» تعریف می کند. 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 ترکیب شونده 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 به گونه ای است که واحد حاصل محتوای یک واحد جدید را دارد.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

تشخیص ترکیب بخش عمومی (بکارگیری بند ۴)

۲.ر 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- به صورت اجباری (برای نمونه، طبق قوانین).

۳.ر 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.ر عملیات متشکل از ورودیها و فرایندهای بکار گرفته شده 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 به صورت 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 گرفته شده برای آن ورودیها که کالاها و یا خدمات را فراهم می‌کند یا قابلیت فراهم کردن آن را دارد.

۵.ر 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

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

و فرآیند خود برخوردار باشد، لزومی ندارد که عملیات شامل تمام ورودیها و فرآیندهای مورد استفاده انتقال دهنده در اجرای آن عملیات باشد.

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

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

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

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

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

ت- آیا دسترسی به دریافت کنندگان خدمات که خروجیها را دریافت خواهند کرد، امکان‌پذیر است؟ ضرورتی ندارد که تمام این عوامل وجود داشته باشند تا مجموعه یکپارچه معینی از فعالیتها و داراییها و یا بدهیهای مرتبط، در مرحله توسعه واجد شرایط عملیات شود.

۸. تعیین اینکه مجموعه معینی از فعالیتها و داراییها و یا بدهیها، 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 تحصیل‌کننده تمایل به اداره مجموعه به عنوان یک عملیات دارد، مربوط نیست.

۹. در صورت نبود شواهد نقض‌کننده، 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 شماره 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 شماره 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 شماره 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 شماره 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 ۱۶ تا ۲۲ مراجعه شود)؛

ب- قرار گرفتن در معرض منافع متغیر ناشی از ارتباط با عملیات یا برخورداری از حق نسبت به آن منافع (به بندهای ۲۳ تا ۲۶ مراجعه شود)؛ و

پ- توانایی اعمال تسلط بر واحد دیگر برای تأثیرگذاری بر ماهیت یا میزان منافع ناشی از ارتباط با آن عملیات (به بندهای ۲۷ تا ۲۹ مراجعه شود).

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

- ۱۲ر. واحد گزارشگر برای بکارگیری این اصول و رهنمود استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی، باید به بندهای ۱۳ تا ۱۸ توجه نماید.
- ۱۳ر. در یک ترکیب بخش عمومی که اساساً از طریق انتقال مابازا (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.
- ۱۴ر. در یک ترکیب بخش عمومی که اساساً از طریق مبادله منافع مالکانه انجام می‌شود، معمولاً منجر به ایجاد واحد گزارشگری می‌شود که کنترل یک یا چند عملیات را به دست می‌آورد. ترکیبی که دربرگیرنده مبادله منافع مالکانه است، معمولاً منجر به ایجاد واحد گزارشگری می‌شود که حق رای کافی برای کسب کنترل یک یا چند عملیات را دارد. زمانی که واحد گزارشگر یک حق رای اقلیت بزرگ دارد و مالک یا گروه سازمان‌یافته دیگری از مالکان، حق رای قابل ملاحظه‌ای ندارد، نیز ممکن است واحد گزارشگر بدون داشتن اکثریت حق رای کنترل را کسب کند.
- ۱۵ر. ترکیب بخش عمومی که در برگیرنده انتشار منافع مالکانه است، ممکن است منجر به تحصیل معکوس گردد (به بندهای ۶۶ تا ۷۱ مراجعه شود). واحد گزارشگر این احتمال را در تعیین اینکه یکی از طرفین ترکیب، کنترل عملیات را به دست می‌آورد یا خیر، در نظر می‌گیرد.
- ۱۶ر. در ترکیب بخش عمومی متشکل از بیش از دو واحد گزارشگر، احتمال اینکه طرف آغازکننده ترکیب (در صورت وجود) کنترل عملیات را به دست آورد نسبت به سایر طرفهای ترکیب بیش تر است.
- ۱۷ر. 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.
- ۱۸ر. 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 ۱۹ تا ۵۰ را بکار می‌گیرد. در صورتی که

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

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)

۱۹. 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)

۲۰. تجزیه و تحلیل معیارهای مندرج در بندهای ۱۰ و ۱۱ معمولاً به تنهایی یا در ترکیب با هم 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.

۲۱. در صورتی که بررسی معیارهای مندرج در بندهای ۱۰ و ۱۱ منجر به حصول نتیجه قطعی یا 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.

۲۲. 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 دست می‌آورد نیز مصداق دارد. چنانچه محتوای اقتصادی ترکیب بخش عمومی به گونه‌ای 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.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

۲۳. 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 واحد کنترل‌کننده 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.

۲۴. 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.

۲۵. 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 مابازا (بکارگیری بند ۱۰)

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

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

۲۸. پرداخت ما به ازای 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

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

می باشد، ممکن است شواهدی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است، فراهم نماید.

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

۳۰. در صورتی که ترکیب بخش عمومی شامل پرداخت مابازا نباشد، واحد گزارشگر دلایل عدم پرداخت مابازا را بررسی می کند. 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 می شود.

۳۱. در صورتی که ترکیب بخش عمومی به این دلیل که هیچ یک از طرفین از حقی نسبت به خالص داراییهای یک عملیات برخوردار نیستند، شامل پرداخت مابازا نباشد، محتوای اقتصادی ترکیب معمولاً از نوع ادغام خواهد بود. تحصیل شامل انتقال یک عملیات از مالک قبلی به مالک جدید آن است. چنانچه هیچ یک 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 می شود؛ زمانی که یک عملیات منتقل می شود، 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، نمونه هایی از واحدهای گزارشگر فاقد مالک (مالکان) قبلی است.

معیارهای فرآیند تصمیم گیری (بکارگیری بند ۱۱)

۳۲. 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 هیچ یک از طرفین در فرآیند تصمیم گیری مشارکت نداشته باشند، ممکن است شواهدی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است فراهم شود.

۳۳. در سایر شرایط، طرفین ترکیب بخش عمومی می توانند شرایط ترکیب را به میزان متفاوت، حتی در زمان تحمیل ترکیب از سوی شخص ثالث تحت تأثیر قرار دهند. با افزایش میزان تأثیرگذاری طرفین



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

ترکیب به ویژه طرفی که کنترل یک یا چند عملیات را به دست می‌آورد، احتمال نتیجه‌گیری در خصوص محتوای ترکیب کاهش می‌یابد.

۳۴. 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.

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

۳۶. در صورتی که ترکیب بخش عمومی مستلزم تأیید از سوی شهروندان هریک از طرفین از طریق فراندوم (نظرسنجی) 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.

۳۷. در صورتی که ترکیب بخش عمومی بین دو طرف که تحت کنترل مشترک هستند صورت بگیرد، شواهدی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است، فراهم می‌کند. 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.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

۳۸. 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 تایید (اعم از صریح یا ضمنی) واحد کنترلکننده است. در صورتی که تایید 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 می شود. بنابراین، شواهدی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است، فراهم می شود.

۳۹. 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 طبقه بندی ترکیب بخش عمومی بررسی می کند.

در صورتی که معیارهای مابازا و فرآیند تصمیم گیری، 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)

۴۰. در صورتی که تجزیه و تحلیل معیارهای مابازا و فرآیند تصمیم گیری منجر به دستیابی به نتایج قطعی و ایجاد شواهد کافی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است، نشود، واحد گزارشگر بررسی می کند که کدام طبقه بندی و روش حسابداری اطلاعاتی فراهم می نماید که:

الف- به بهترین وجه اهداف گزارشگری مالی را برآورده می کند؛ و

ب- به بهترین وجه ویژگیهای کیفی را احراز می کند.

۴۱. تجزیه و تحلیل معیارهای مابازا و فرآیند تصمیم گیری معمولاً منجر به حصول نتیجه قطعی و ایجاد شواهد کافی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است، می شود. معیارهای مابازا و فرآیند تصمیم گیری معمولاً در همه موارد به جز شرایط استثنایی، شواهدی در رابطه با محتوای اقتصادی ترکیب بخش عمومی فراهم می کند. در نتیجه، در صورتی که معیارها به روشنی احراز شده باشد موضوعات بیشتر مندرج در بند ۱۲ در تعیین طبقه بندی مدنظر قرار نمی گیرد.

۴۲. در صورتی که تجزیه و تحلیل معیارهای مابازا و فرآیند تصمیم گیری منجر به دستیابی به نتیجه قطعی و ایجاد شواهد کافی مبنی بر اینکه محتوای اقتصادی ترکیب از نوع ادغام است نشود، واحد گزارشگر بررسی می کند که کدام طبقه بندی اطلاعاتی فراهم می کند که به بهترین نحو اهداف گزارشگری مالی

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

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.

۴۳. روش اتحاد منافع تعدیل‌شده، ترکیب را از دیدگاه هریک از عملیات ترکیب‌شونده و مالکان یا اعضای آنها که منافع خود را در واحد حاصل تجمیع می‌کنند مد نظر قرار می‌دهد. در بکارگیری روش حسابداری اتحاد منافع تعدیل‌شده، واحد حاصل، داراییها و بدهیهای گزارش‌شده را به مبلغ دفتری آنها در صورتهای مالی عملیات ترکیب شونده، 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.

۴۴. 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 سرمایه‌گذارهای اولیه و عملکرد بعدی این سرمایه‌گذارها و مقایسه آنها با عملکرد سایر واحدها براساس سرمایه‌گذاری انجام‌شده توسط واحد تحصیل‌کننده کمک می‌کند. این اطلاعات همچنین شامل اطلاعاتی درباره ارزش جریانهای نقدی آتی مورد انتظار بازار در رابطه با داراییها و بدهیهای مذکور می‌شود. اگرچه داراییها و بدهیهای عملیات تحصیل‌شده مجدداً ارزشیابی می‌شوند اما تأثیری بر ارزشیابی داراییها و بدهیهای واحد تحصیل‌کننده که پیش از تحصیل نیز نگهداری می‌شدند، ندارد. علاوه بر این، با توجه به رابطه بین مقادیر مرتبط با بندهای ۸۰-الف و ۸۰-ب و سایر عوامل (برای نمونه، خرید زیر قیمت) ممکن است شناسایی بلادرنگ سود یا زیان در صورت تغییرات در وضعیت مالی صورت بگیرد.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

ر ۴۵. 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 سرمایه‌گذاریهای اولیه و عملکرد بعدی این سرمایه‌گذاریها	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	اندازه‌گیری داراییها و بدهیهای گزارش شده به مبلغ دفتری در صورت‌های مالی عملیات ترکیب شونده در تاریخ ادغام	مبنای اندازه‌گیری
دشواری مقایسه نتایج عملیات با دوره‌های قبل	تسهیل مقایسه نتایج عملیات با دوره‌های قبل. زمانی که تعدیلات برای دستیابی به رویه‌های حسابداری یکنواخت الزامی است، قابلیت مقایسه ممکن است کاهش یابد	قابلیت مقایسه با نتایج عملیات دوره‌های قبل

ر ۴۶. در صورتی که تجزیه و تحلیل معیارهای مابازا و فرایند تصمیم‌گیری منجر به حصول نتیجه قطعی و ایجاد شواهد کافی برای تعیین اینکه 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 تأمین نماید، شواهدی در رابطه با محتوای اقتصادی ترکیب بخش عمومی فراهم می‌کند.

ر ۴۷. در صورتی که تجزیه و تحلیل معیارهای مابازا و فرایند تصمیم‌گیری منجر به دستیابی به نتیجه قطعی و ایجاد شواهد کافی برای تعیین طبقه ترکیب نشود، واحد گزارشگر بررسی می‌کند کدام طبقه‌بندی

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

اطلاعاتی فراهم می‌کند که به بهترین نحو ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابل فهم بودن، به موقع بودن و قابل مقایسه بودن را احراز می‌کند. واحد گزارشگر همچنین در انجام این ارزیابی محدودیتهای حاکم بر اطلاعات صورتهای مالی با مقاصد عمومی شامل اهمیت، فزونی منافع بر مخارج و توازن بین ویژگیهای کیفی را در نظر می‌گیرد.

۴۸. 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.

۴۹. 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 قابل اتکا ترین 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 شناسایی شده و مجموع بدهیهای شناسایی شده در ارزش خالص شناسایی می‌شود در حالی که در تحصیل، واحد تحصیل‌کننده سرقفلی، یا سود یا زیان را در دوره گزارشگری شناسایی می‌کند.

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

### حسابداری ادغام

حذف معاملات بین عملیات ترکیب‌شونده (بکارگیری بند ۲۰)

۵۱. 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 در مازاد یا کسری انباشته آن

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

عملیات ترکیب‌شونده در تاریخ ادغام منعکس می‌شود. واحد حاصل، هر دو مبلغ را در ارزش خالص شناسایی می‌کند.

۵۲. 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.

استفاده از مبالغ دفتری (بکارگیری بندهای ۲۳ و ۲۴)

۵۳. 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.

۵۴. 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 اعطا شده است (بکارگیری بند ۲۹)

۵۵. 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

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

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 شماره 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 می‌شود.

۵۶. 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 شماره ۳۲ واحدهای 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)

۵۷. 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 تعدیل شده، 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 مالیاتی بخشوده نشده است مطابق با استاندارد حسابداری شماره ۳۵ واحدهای تجاری با عنوان **مالیات بر درآمد** به حساب منظور کند.

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

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

شناسایی سرقفلی (بکارگیری بند ۳۳)

۵۹. 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.

۶۰. 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 دریافت‌شده توسط یک عملیات ترکیب‌شونده بر اساس معیاری که ممکن است در نتیجه ادغام تغییر کند (بکارگیری بند ۴۵)

۶۱. 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 اعطا کننده، مبلغ کمک را مجدداً ارزیابی کند.

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

۶۳. 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 اهدا کننده 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)

۶۴. 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-چ بگیرد. در صورتی که واحد حاصل، تصمیم به ارائه صورتهای مالی



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

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:

الف- ارجاع استفاده‌کنندگان 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.

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

شناسایی برخی داراییهای تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده در تحصیل (بکارگیری بندهای ۶۱ تا ۶۵)

#### اجاره‌های عملیاتی

۷۲. به استثنای الزامات بندهای ۷۳ و ۷۴، واحد تحصیل‌کننده نباید هیچ‌گونه دارایی یا بدهی را در ارتباط با اجاره عملیاتی که در آن، عملیات تحصیل‌شده اجاره‌کننده است، شناسایی کند.

۷۳. واحد تحصیل‌کننده باید تعیین کند که آیا شرایط هر اجاره عملیاتی که در آن، عملیات تحصیل‌شده 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 ۸۹، رهنمود اندازه‌گیری ارزش منصفانه تاریخ تحصیل داراییهای موضوع اجاره عملیاتی که در آن، عملیات تحصیل‌شده، اجاره‌دهنده است تعیین می‌شود.

۷۴. 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 ۷۵ شناسایی کند.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

#### داراییهای نامشهود

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

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

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

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

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

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

۷۷. معیار جداشدنی بودن به این معنا است که دارایی نامشهود تحصیل شده را بتوان به منظور فروش، انتقال، اعطای مجوز استفاده از آن، اجاره یا مبادله به صورت جداگانه یا همراه با توافق الزام آور، دارایی قابل تشخیص یا بدهی مربوط، از عملیات تحصیل شده جدا کرد. دارایی نامشهودی که واحد تحصیل کننده بتواند آن را بفروشد، مجوز استفاده از آن را واگذار کند یا به طریقی دیگر در قبال دارایی با ارزش دیگری مبادله نماید، معیار جداشدنی بودن را احراز می کند؛ حتی اگر واحد تحصیل کننده قصد فروش، اعطای امتیاز استفاده یا مبادله آن را نداشته باشد. دارایی نامشهود تحصیل شده در صورتی معیار جداشدنی بودن را احراز می کند که شواهدی از انجام معاملات مبادله ای برای آن نوع دارایی یا دارایی از نوع مشابه وجود داشته باشد، حتی اگر آن معاملات غیرمکرر باشند، صرف نظر از اینکه واحد تحصیل کننده در آنها مداخله داشته باشد یا خیر. برای مثال، بانک اطلاعاتی استفاده کنندگان یک خدمت بطور مکرر واگذار می شود؛ بنابراین، معیار جداشدنی بودن احراز می گردد. حتی اگر عملیات تحصیل شده بر این باور باشد که ویژگیهای بانکهای اطلاعاتی استفاده کنندگان یک خدمت خود، متفاوت از دیگر بانکهای اطلاعاتی استفاده کنندگان یک خدمت است، این موضوع که بانک اطلاعاتی استفاده کنندگان یک خدمت بطور مکرر واگذار می شود، عموماً به این معنی است که بانک اطلاعاتی استفاده کنندگان یک خدمت تحصیل شده، معیار جداشدنی بودن را احراز می کند. با وجود این، بانک اطلاعاتی استفاده کنندگان خدمت تحصیل شده در تحصیل، در صورتی معیار جداشدنی بودن را احراز نمی کند که شرط محرمانه بودن یا سایر موافقت نامه ها، واحد گزارشگر را از فروش، اجاره یا تبادل اطلاعات استفاده کنندگان خدمت خود به گونه ای دیگر، منع کند.

۷۸. 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.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

حقوق باز تحصیل شده

۷۹ ر. 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. نمونه‌های چنین حقی شامل استفاده از فناوری واحد تحصیل کننده طبق مجوز استفاده از فناوری است. حقی که مجدداً تحصیل می‌شود، دارایی نامشهود قابل تشخیصی است که واحد تحصیل کننده آن را جدا از سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت شناسایی می‌کند. بند ۷۹، رهنمود اندازه‌گیری حقوق باز تحصیل شده را ارائه و بند ۱۰۸، رهنمود حسابداری پس از تحصیل حقوق باز تحصیل شده را ارائه می‌کند.

۸۰ ر. اگر شرایط توافق الزام‌آور موجب شود حقوق باز تحصیل شده در مقایسه با شرایط معاملات فعلی بازار برای اقلام یکسان یا مشابه مطلوب یا نامطلوب باشد، واحد تحصیل کننده باید سود یا زیان تسویه شناسایی کند. رهنمود اندازه‌گیری سود یا زیان تسویه، در بند ۱۰۰ ارائه می‌شود.

مجموعه نیروی کار و سایر اقلامی که قابل تشخیص نیستند

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

۸۲ ر. همچنین واحد تحصیل کننده، ارزش منتسب به اقلامی که در تاریخ تحصیل واجد شرایط دارایی نیستند را در سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت منظور می‌کند. برای مثال، واحد تحصیل کننده ممکن است ارزشی را به توافقیهای الزام‌آور بالقوه عملیات تحصیل شده، که در تاریخ تحصیل با مشتریان جدید احتمالی درباره آنها مذاکره انجام می‌دهد، منتسب کند. از آنجا که این توافقیهای الزام‌آور بالقوه، در تاریخ تحصیل به خودی خود دارایی نیستند، واحد تحصیل کننده آنها را جدا از سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت شناسایی نمی‌کند. واحد تحصیل کننده نباید بعداً بابت رویدادهایی که پس از تاریخ تحصیل واقع می‌شود، ارزش این توافقیهای الزام‌آور را از سرقفلی تجدید طبقه‌بندی کند. با وجود این، واحد تحصیل کننده باید واقعیتها و شرایط پیرامون رویدادهای

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

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.

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

۸۴. معیارهای قابل تشخیص بودن، ملاک شناسایی جداگانه دارایی نامشهود از سرقفلی 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 توافقیهای الزام آور آتی در اندازه گیری ارزش منصفانه، را مدنظر قرار می دهند. برای تمدید توافقیهای الزام آور آتی، احراز معیار قابل تشخیص بودن ضرورت ندارد. (با وجود این، به بند ۷۹ 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)

۸۵. 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 شماره ۳۵ واحدهای تجاری با عنوان مالیات بر درآمد به حساب منظور کند.

۸۶. 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 شماره ۳ با عنوان درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله ای (مالیات و انتقالات)، قطع شناخت کند.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

۸۷. 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 شماره ۳۵ واحدهای تجاری با عنوان مالیات بر درآمد، قطع شناخت کند.

اندازه گیری 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

۸۸. واحد تحصیل کننده نباید در تاریخ تحصیل برای داراییهای تحصیل شده در تحصیل که به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه گیری می شوند، ذخیره جداگانه ای شناسایی کند، زیرا آثار عدم اطمینان نسبت به جریانهای نقدی آتی، در اندازه گیری ارزش منصفانه منظور شده است. برای مثال، از آنجا که این استاندارد واحد تحصیل کننده را ملزم می کند دریافتی های تحصیل شده، شامل وامها، را به ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل اندازه گیری کند، واحد تحصیل کننده ذخیره جداگانه ای بابت جریانهای نقدی توافقی الزام آور که فرض می شود در آن تاریخ غیر قابل وصول هستند، شناسایی نمی کند.

داراییهای موضوع اجاره های عملیاتی که عملیات تحصیل شده، اجاره دهنده است

۸۹. در اندازه گیری ارزش منصفانه تاریخ تحصیل داراییهایی مانند ساختمان که موضوع اجاره عملیاتی هستند و در آن، عملیات تحصیل شده اجاره دهنده است، واحد تحصیل کننده باید شرایط اجاره را در نظر بگیرد. به عبارت دیگر، صرف نظر از مطلوب بودن یا نبودن شرایط اجاره عملیاتی در مقایسه با شرایط بازار، واحد تحصیل کننده دارایی یا بدهی جداگانه ای شناسایی نمی کند. در صورتی که طبق بند ۷۳، اگر عملیات تحصیل شده، اجاره کننده باشد باید دارایی یا بدهی شناسایی شود.

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

۹۰. واحد تحصیل کننده ممکن است برای حفظ موقعیت رقابتی یا به دلایل امنیتی یا دلایل دیگر، قصد استفاده فعال یا بیشترین و بهترین استفاده از دارایی غیرمالی تحصیل شده را نداشته باشد. برای مثال، این مورد زمانی مصداق دارد که واحد تحصیل کننده، دارایی نامشهود تحقیق و توسعه تحصیل شده را به منظور جلوگیری از استفاده دیگران، مورد استفاده قرار دهد. با وجود این، واحد تحصیل کننده باید ارزش منصفانه دارایی غیرمالی را، طبق مبانی مناسب ارزشیابی، با در نظر گرفتن بیشترین و بهترین

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

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

۹۱. 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.

۹۲. ارزش منصفانه منافع واحد تحصیل‌کننده 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 تحصیل‌کننده 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 می‌شود)، مشروط بر اینکه فعالان بازار، چنین صرف یا کسری را هنگام قیمت‌گذاری منافع فاقد حق کنترل در نظر بگیرند.

اندازه‌گیری سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت در تحصیل (بکارگیری بندهای ۱۰ تا ۹۳)

رابطه بین سرقفلی و جریانهای نقد (بکارگیری بند ۸۱)

۹۳. واحد تحصیل‌کننده باید تنها تا میزانی که برآورد می‌کند تغییرات در خالص جریانهای نقدی آن (حاصل از افزایش جریانهای نقد ورودی یا کاهش جریانهای نقد خروجی) مطلوب باشد، سرقفلی را شناسایی کند. واحد تحصیل‌کننده نباید سرقفلی مرتبط با توان خدمت‌رسانی به شکل غیر از جریان نقد را شناسایی کند.

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

۹۴. در یک تحصیل که بدون انتقال مابازا انجام شده است، واحد تحصیل‌کننده به منظور اندازه‌گیری سرقفلی، زیان یا سود حاصل از خرید زیر قیمت، باید ارزش منصفانه منافع خود در عملیات

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

تحصیل شده در تاریخ تحصیل را جایگزین ارزش منصفانه مابازای 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)

۹۵. 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 گونه‌ای قابل‌اتکاتر از ارزش منصفانه منافع انتقال یافته اعضا توسط واحد تحصیل کننده، قابل اندازه‌گیری باشد. در این شرایط، بند ۸۷، واحد تحصیل کننده را ملزم می‌کند 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 مابازای 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.

۹۶. اگرچه واحدهای اشتراکی شباهتهای بسیاری با سایر واحدها دارند، اما دارای ویژگیهای متمایزی هستند که اساساً ناشی از این است که اعضای آنها هم مشتریان و هم مالکان می‌باشند. اعضای واحدهای اشتراکی، عموماً انتظار دارند منافع عضویت آنها اغلب به صورت کاهش قیمت کالاها و خدمات یا سود حمایتی دریافت شود. 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.

۹۷. 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)

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



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

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

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

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

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

۹۹. 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،

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

فروشنده و مشتری یا واگذارکننده امتیاز و دریافت کننده امتیاز) یا ناشی از توافقی غیر از توافق الزام آور (برای مثال مدعی و خواننده) باشد.

ر ۱۰۰. 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 آوری است که بر حسب شرایط فعلی بازار نامطلوب است و لزوماً، توافق الزام آوری نیست که مخارج اجتناب ناپذیر ایفای تعهدات طبق توافق، بیش از منافع اقتصادی مورد انتظار دریافتی باشد).

۲. مبلغی که طبق شرایط تسویه اظهار شده در توافق الزام آور، به طرفی که توافق الزام آور برای وی نامطلوب است، تعلق می گیرد.

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

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

ر ۱۰۱. رابطه قبلی، ممکن است توافق الزام آوری باشد که واحد تحصیل کننده به عنوان حقوق بازتحویل 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 ر ۱۰۰ اندازه گیری می شود، جدا از تحصیل شناسایی می کند.

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

ر ۱۰۲. تعیین اینکه توافقیهای مربوط به پرداختهای احتمالی به کارکنان یا سهامداران فروشنده، مابازای 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

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

کرده است و طرفهای توافق، چه زمانی توافق را منعقد کرده‌اند، می‌تواند در ارزیابی ماهیت توافق مفید باشد.

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

الف - ادامه همکاری - شروط ادامه همکاری توسط سهامداران فروشنده که به کارکنان اصلی تبدیل می‌شوند، ممکن است محتوای توافق مابازای احتمالی را داشته باشد. شروط مربوط به ادامه همکاری، ممکن است در موافقت‌نامه استخدام، موافقت‌نامه تحصیل یا برخی مستندات دیگر درج شده باشد. توافق مابازای 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 می‌شود. توافقیهایی که در آن پرداختهای احتمالی تحت تأثیر پایان همکاری قرار نمی‌گیرد، ممکن است مؤید آن باشد که پرداختهای احتمالی، مابازای اضافی است و نه حقوق و مزایا.

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

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

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

ث - تعداد سهام تحت مالکیت. تعداد نسبی سهام تحت مالکیت سهامداران فروشنده که همچنان کارکنان اصلی باقی می‌مانند، ممکن است محتوای توافق مابازای احتمالی را داشته باشد. برای مثال، اگر سهامداران فروشنده که مالک تقریباً تمام سهام عملیات تحصیل‌شده هستند،

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

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

ج- ارتباط با ارزشیابی. اگر مابازای 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، مابازای اضافی هستند. همچنین، اگر فرمول پرداخت احتمالی، با توافقی 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 مابازا. 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، مابازای 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 مابازای عملیات تحصیل شده است. برای مثال، در ارتباط با تحصیل، واحد تحصیل‌کننده ممکن است توافق

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

اجاره املاک را با سهامدار فروشنده عمده، منعقد کند. اگر مبلغ 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، مبلغ اجاره به‌گونه‌ای تعیین شده باشد که با شرایط بازار برای املاک اجاره‌ای سازگار باشد، توافق پرداختهای احتمالی به سهامدار فروشنده، می‌تواند مابازای احتمالی در تحصیل تلقی شود.

اندازه‌گیری و حسابداری پس از تحصیل (بکارگیری بند ۱۰۷)

۱۰۷. مثالهایی از سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی که در خصوص اندازه‌گیری و حسابداری پس از تحصیل داراییهای تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده یا تحمیل‌شده در تحصیل رهنمود ارائه می‌کنند، به شرح زیر است:

الف- حسابداری داراییهای نامشهود قابل تشخیص تحصیل‌شده در استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷ با عنوان داراییهای نامشهود تعیین شده است. واحد تحصیل‌کننده، سرقفلی را به مبلغ شناسایی‌شده در تاریخ تحصیل پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته اندازه‌گیری می‌کند. روش حسابداری زیانهای کاهش ارزش، در استاندارد حسابداری شماره ۳۲ واحدهای تجاری با عنوان کاهش ارزش داراییها تجویز شده است.

ب- استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره 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.

۱۰۸. واحد تحصیل‌کننده برای اندازه‌گیری و حسابداری پس از تحصیل مالیات بر درآمد باید به استاندارد حسابداری شماره ۳۵ واحدهای 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)

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۷

### ترکیبهای بخش عمومی

۱۰۹. پیش از اینکه تحصیل واقع شود، واحد تحصیل کننده یا عملیات تحصیل شده 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 طوریکه بیشتر از مبلغ مشخص شود این امر ممکن است موجب شود دولت، اعطای کمک را مجدداً ارزیابی کند.

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

۱۱۱. شرایط مشابه ممکن است در رابطه با وامهای ترجیحی و سایر منافع ایجاد شود. واحد تحصیل کننده 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 می کند، مطابق با سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی به حساب منظور کند.

#### تحصیل طی دوره گزارشگری

۱۱۲. واحد تحصیل کننده نیاز استفاده کنندگان صورتهای مالی به اطلاعات قبل از تحصیل عملیات تحصیل شده را با افشای اطلاعات مندرج در بند ۱۱۵-ض برآورده می کند.

۱۱۳. 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.