



**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵**  
**صورت‌های مالی تلفیقی**



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

فهرست مندرجات

شماره بند

- هدف
  - ۱-۲
- دامنه کاربرد
  - ۳-۹
- ترکیب‌های بخش عمومی
  - ۴
- ارائه صورت‌های مالی تلفیقی
  - ۵-۹
- تعاریف
  - ۱۰- ۱۲
- توافق الزام‌آور
  - ۱۱
- گروه
  - ۱۲
- کنترل
  - ۱۳-۳۲
- تسلط
  - ۱۸-۲۴
- منافع
  - ۲۵-۲۹
- ارتباط بین تسلط و منافع
  - ۳۰-۳۲
- الزامات حسابداری
  - ۳۳-۴۹
- رویه‌های تلفیق
  - ۳۵
- روش‌های حسابداری یکنواخت
  - ۳۶
- اندازه‌گیری
  - ۳۷
- حق رأی بالقوه
  - ۳۸-۳۹
- تاریخ گزارشگری
  - ۴۰
- منافع فاقد حق کنترل
  - ۴۱-۴۵
- از دست دادن کنترل
  - ۴۶-۴۸
- تاریخ اجرا و دوره گذار
  - ۴۹-۵۰
- پیوست



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵ صورت‌های مالی تلفیقی

### هدف

۱. هدف این استاندارد، تعیین اصول تهیه و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی برای واحد گزارشگری است که یک یا چند واحد دیگر را کنترل می‌کند.
۲. برای دستیابی به هدف مندرج در بند یک، این استاندارد:
  - الف. واحد گزارشگری را که بر یک یا چند واحد دیگر کنترل دارد، ملزم به ارائه صورت‌های مالی تلفیقی می‌کند؛
  - ب. اصل کنترل را تعریف می‌کند و کنترل را مبنای تلفیق قرار می‌دهد؛
  - پ. نحوه بکارگیری اصل کنترل را برای تشخیص کنترل واحد گزارشگر بر واحد دیگر و در نتیجه الزام تلفیق آن واحد، مشخص می‌کند؛ و
  - ت. الزامات حسابداری تهیه صورت‌های مالی تلفیقی را تعیین می‌کند.

### دامنه کاربرد

۳. این استاندارد باید در تهیه و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی گروه بکار گرفته شود.
- ترکیب‌های بخش عمومی
۴. این استاندارد، الزامات حسابداری ترکیب‌های بخش عمومی و آثار آن بر تلفیق، از جمله سرقتی ناشی از ترکیب را در بر نمی‌گیرد.

### ارائه صورت‌های مالی تلفیقی

۵. هر واحد کنترل‌کننده باید صورت‌های مالی تلفیقی ارائه کند. یک واحد کنترل‌کننده تنها در صورت احراز تمام شرایط زیر، ملزم به ارائه صورت‌های مالی تلفیقی نیست:
  - الف. واحد مزبور تماماً متعلق به واحد گزارشگر دیگر باشد یا واحد تحت کنترلی باشد که کمتر از ۱۰ درصد مالکیت آن متعلق به واحد گزارشگر دیگر است و سایر مالکان آن یا نهادها یا مقامات قانونی ذیربط، از عدم ارائه صورت‌های مالی تلفیقی توسط واحد گزارشگر مطلع بوده و مخالفت خود را با آن اعلام نکرده باشند؛
  - ب. ابزارهای بدهی یا مالکانه واحد گزارشگر، در بازار در دسترس عموم (بورس اوراق بهادار داخلی یا خارجی یا فرابورس، شامل بازارهای محلی و منطقه‌ای) معامله نمی‌شود؛



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

- پ. واحد گزارشگر، برای انتشار هر طبقه از ابزارهای مالی خود در بازار در دسترس عموم، صورت‌های مالی خود را به سازمان بورس و اوراق بهادار یا نهاد نظارتی سایر بازارهای مربوط، ارائه نکرده باشد و یا در فرایند ارائه آن نیز نباشد؛ و
- ت. واحد کنترل کننده نهایی یا یکی از واحدهای کنترل کننده میانی، صورت‌های مالی در دسترس برای عموم را طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه می‌کند که در صورت‌های مزبور، واحدهای تحت کنترل طبق این استاندارد، تلفیق می‌شود.
۶. این استاندارد، برای طرح‌های مزایای پس از بازنشستگی کارکنان که استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۲ با عنوان مزایای بازنشستگی کارکنان در مورد آنها کاربرد دارد، بکار گرفته نمی‌شود.
۷. واحد تحت کنترل، به علت داشتن فعالیت‌های غیرمشابه با سایر واحدهای درون گروه، از شمول تلفیق مستثنی نمی‌شود، برای مثال، تلفیق واحدهای دارای فعالیت‌های انتفاعی با واحدهای دارای فعالیت‌های غیرانتفاعی. از طریق تلفیق این گونه واحدهای تحت کنترل و افشای اطلاعات بیشتر در مورد فعالیت‌های مختلف آنها در صورت‌های مالی تلفیقی، اطلاعات مربوط ارائه می‌شود.
۸. چنانچه نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان واحد تحت کنترل از طریق صورت‌های مالی تلفیقی واحد کنترل‌کننده برآورده نشود، معافیت از تهیه صورت‌های مالی تلفیقی مندرج در بند ۵ کاربرد ندارد. برای مثال، صورت‌های مالی تلفیقی در سطح کل دولت، ممکن است نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان یک واحد تحت کنترل را از نظر فعالیت‌ها یا بخش‌های اصلی یک واحد دولتی برآورده نکند.
۹. واحد گزارشگر ممکن است بنا به عللی ملزم به تهیه صورت‌های مالی تجمیعی شده باشد. اگرچه صورت‌های مالی مزبور در دامنه این استاندارد قرار ندارد و در تهیه آن الزامات این استاندارد رعایت نمی‌شود، واحد گزارشگر می‌تواند از رهنمودهای این استاندارد در تهیه این صورت‌های مالی تجمیعی استفاده کند.

تعاریف

۱۰. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- توافق الزام‌آور: توافقی که تعهدات و حقوق لازم الاجرا را همانند یک قرارداد به طرفین اعطا می‌کند.
- توافق الزام‌آور شامل حقوق ناشی از قراردادهای یا سایر حقوق قانونی می‌شود.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵

### صورتهای مالی تلفیقی

تصمیم گیرنده: واحد گزارشگر دارای حق تصمیم گیری که می تواند اصیل یا نماینده سایر اشخاص باشد. حق برکناری: حق عزل تصمیم گیرنده از اختیار تصمیم گیری. حق حمایتی: حقی که برای حمایت از منافع دارنده آن، بدون ایجاد تسلط بر واحدی که این حق مرتبط با آن است، برقرار شده است. صورتهای مالی تلفیقی: صورتهای مالی یک گروه که در آن داراییها، بدهیها، ارزش خالص، درآمدها، هزینهها و جریانهای نقدی واحد کنترل کننده و واحدهای تحت کنترل آن به گونه ای ارائه می شود که گویی متعلق به یک شخصیت واحد است. فعالیتهای مربوط: فعالیتهای واحدی که به طور بالقوه تحت کنترل است و آن فعالیتها بر ماهیت یا میزان منافی که واحد گزارشگر به واسطه ارتباط با آن واحد دریافت می کند اثر قابل ملاحظه ای دارد. تسلط: حقی که توانایی فعلی برای هدایت فعالیتهای مربوط واحد دیگر را می دهد. کنترل: واحد گزارشگر زمانی بر واحد دیگر کنترل دارد که در معرض منافع متغیر ناشی از ارتباط با آن واحد قرار گیرد یا نسبت به آن منافع از حقی برخوردار باشد، و از طریق تسلط بر واحد دیگر، توانایی تاثیرگذاری بر ماهیت یا میزان آن منافع را داشته باشد. گروه: واحد کنترل کننده و واحدهای تحت کنترل آن. منافع: مزایایی که واحد گزارشگر به واسطه ارتباط با واحد دیگر کسب می کند. منافع می تواند مالی یا غیرمالی باشد. اثر واقعی ارتباط واحد گزارشگر با واحد دیگر می تواند دارای جنبه های مثبت یا منفی باشد. منافع فاقد حق کنترل: آن بخش از خالص داراییها/ ارزش خالص واحد تحت کنترل که به طور مستقیم یا غیرمستقیم، قابل انتساب به واحد کنترل کننده نیست. واحد تحت کنترل: واحدی که توسط واحد دیگری کنترل می شود. واحد کنترل کننده: واحدی که یک یا چند واحد دیگر را کنترل می کند.

### توافق الزام آور

۱۱. وجود توافقه های الزام آور به چندین روش احراز می شود. توافق الزام آور اغلب به صورت کتبی، در قالب یک قرارداد یا مذاکرات مستند بین طرفها است. سازوکارهای قانونی نظیر اختیار اجرایی یا قانون گذاری نیز می تواند مشابه توافقه های قراردادی، به تنهایی یا همراه با قراردادهای بین طرفین، توافقه های الزام آور را ایجاد کند.

### گروه

۱۲. برای تشخیص گروه باید به مقررات قانونی حاکم به ویژه مواردی که به واسطه آنها تسلط دولت محدود شده و تخصیص یافته است و اینکه سیستم دولت چگونه ایجاد شده و عمل می کند،



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

توجه شود. برای نمونه، در کشوری با قوه مجریه، قوه قضائیه و قوه مقننه، ممکن است همه آنها مجموعاً تشکیل دهنده گروه باشند که استفاده‌کننده نیازمند صورت‌های مالی تلفیقی آن است. از این صورت‌های مالی تلفیقی معمولاً تحت عنوان صورت‌های مالی دولت به عنوان یک مجموعه واحد یاد می‌شود.

کنترل (به بندهای ۲ تا ۸۶ مراجعه شود)

۱۳. یک واحد گزارشگر، صرف‌نظر از ماهیت ارتباط با یک واحد دیگر، باید از طریق ارزیابی وجود کنترل بر آن واحد، تعیین کند که واحد کنترل‌کننده است یا خیر.
۱۴. واحد گزارشگر زمانی بر واحد دیگر کنترل دارد که در معرض منافع متغیر ناشی از ارتباط با آن واحد قرار گیرد یا نسبت به آن منافع از حق برخورداری باشد و از طریق تسلط بر واحد دیگر، توانایی تأثیرگذاری بر ماهیت و میزان این منافع را داشته باشد.
۱۵. بنابراین، تنها در صورت وجود تمام موارد زیر، واحد گزارشگر بر واحد دیگر کنترل دارد:  
الف. تسلط بر واحد دیگر (به بندهای ۱۸ تا ۲۴ مراجعه شود)؛  
ب. قرار گرفتن در معرض منافع متغیر ناشی از ارتباط با واحد دیگر یا برخورداری از حق نسبت به آن منافع (به بندهای ۲۵ تا ۲۹ مراجعه شود)؛ و  
پ. توانایی اعمال تسلط بر واحد دیگر برای تأثیرگذاری بر ماهیت یا میزان منافع ناشی از ارتباط با آن واحد (به بندهای ۳۰ تا ۳۲ مراجعه شود).
۱۶. واحد گزارشگر هنگام ارزیابی وجود کنترل بر واحد دیگر، باید تمام واقعیتهای و شرایط موجود را مورد توجه قرار دهد. اگر واقعیتهای و شرایط موجود حاکی از تغییر در یک یا چند مورد از موارد مندرج در بند ۱۵ باشد، واحد گزارشگر باید وجود کنترل بر واحد دیگر را مجدداً ارزیابی کند (به بندهای ۸۱ تا ۸۶ مراجعه شود).
۱۷. دو یا چند واحد گزارشگر، در صورتی به‌طور جمعی بر واحد دیگر کنترل دارند که ملزم باشند برای هدایت فعالیتهای مربوط، با یکدیگر همکاری کنند. در این حالت، از آن جا که هیچ یک از واحدهای گزارشگر به تنهایی نمی‌توانند بدون همکاری سایرین، فعالیتهای مربوط را هدایت کنند، هیچ یک از واحدهای گزارشگر به تنهایی بر واحد دیگر کنترل ندارند. در این شرایط، هر واحد گزارشگر، منافع خود در واحد دیگر را طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی مربوط، به حساب منظور می‌کند.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵ صورتهای مالی تلفیقی

تسلط

۱۸. واحد گزارشگر در صورتی بر واحد دیگر تسلط دارد که دارای حقی باشد که به آن واحد توانایی فعلی برای هدایت فعالیتهای مربوط، یعنی فعالیتهای دارای اثر قابل ملاحظه بر ماهیت یا میزان منافع ناشی از ارتباط با واحد دیگر را بدهد. حق هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی واحد دیگر بیانگر این است که واحد گزارشگر توانایی هدایت فعالیتهای مربوط واحد دیگر را دارد و اغلب شیوه‌ای برای تعیین تسلط در بخش عمومی است.

۱۹. تسلط از حق نشأت می‌گیرد. برخی مواقع، ارزیابی تسلط ساده است، مانند زمانی که تسلط بر واحد دیگر، به طور مستقیم و تنها از طریق حق رأی ناشی از ابزارهای مالکانه مانند سهام به دست می‌آید و با در نظر گرفتن میزان حق رأی سهامداران، قابل ارزیابی است. با وجود این، واحدهای بخش عمومی اغلب تسلط بر واحد دیگر را از طریق حقی غیر از حق رأی کسب می‌کنند. همچنین آنها ممکن است تسلط بر واحد دیگر را بدون داشتن ابزار مالکانه که بیانگر سرمایه‌گذاری مالی باشد به دست آورند. واحد گزارشگر ممکن است از طریق توافقیهای الزام‌آور حقی را کسب نماید. به واسطه تسلط ناشی از این حق، واحد گزارشگر می‌تواند به صورت مستقیم یا غیرمستقیم ملزم به استفاده از داراییها یا تقبل بدهیها به شیوه‌ای کند که ماهیت یا میزان واحد گزارشگر را تحت تاثیر قرار دهد. ارزیابی اینکه چنین حقی موجب تسلط بر واحد گزارشگر می‌شود یا خیر ممکن است پیچیده و مستلزم توجه به بیش از یک عامل باشد.

۲۰. واحد گزارشگر می‌تواند بر واحد دیگر تسلط داشته باشد حتی اگر در قبال عملیات روزمره واحد دیگر یا شیوه انجام وظایف توسط آن، مسئولیتی نداشته باشد. طبق قوانین ممکن است نهادها یا مقامات قانونی قدرت انجام وظایف، به طور مستقل از دولت را داشته باشند. برای مثال، دیوان محاسبات کشور معمولاً دارای قدرت قانونی برای کسب اطلاعات و انتشار گزارشهای خود بدون نیاز به مجوز دولت است و قوه قضائیه اغلب برای پیاده‌سازی مفهوم استقلال قضایی قدرت خاصی دارد. علاوه بر این، در قوانین ممکن است معیارهایی در خصوص فعالیت نهاد قانونی تعیین شده باشد که آن نهاد ملزم به رعایت آنها است، و در نتیجه آن، نهاد قانونی به شیوه‌ای منطبق با اهداف تعیین شده توسط مجلس عمل خواهد کرد. وجود قدرت قانونی یک واحد

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

گزارشگر برای انجام فعالیتها به طور مستقل، به خودی خود، نافی این موضوع نیست که واحد گزارشگر توانایی هدایت سیاستهای عملیاتی و مالی آن واحد را برای کسب منافع ندارد. برای مثال، استقلال بانک مرکزی در رابطه با سیاست پولی مانع تحت کنترل بودن بانک مرکزی نمی شود. با وجود این، تمام واقعیتها و شرایط باید مد نظر قرار گیرد.

۲۱. وجود حق نسبت به واحد دیگر لزوماً منجر به ایجاد تسلط نمی شود. صرف وجود موارد زیر، واحد گزارشگر بر واحد دیگر تسلط ندارد:

الف. کنترل مقرراتی (به بند ر ۱۲ مراجعه شود)؛ یا

ب. وابستگی اقتصادی (به بندهای ر ۴۰ و ر ۴۱ مراجعه شود).

۲۲. یک واحد گزارشگر که از توانایی فعلی برای هدایت فعالیتهای مربوط واحد دیگر برخوردار است، حتی در صورتی که از حق خود برای هدایت استفاده نکرده باشد، دارای تسلط است. شواهدی که نشان دهد واحد گزارشگر فعالیتهای مربوط را هدایت کرده است، می تواند در تعیین اینکه واحد گزارشگر بر واحد دیگر تسلط دارد یا خیر، کمک کند، اما این شواهد، به خودی خود، برای تعیین تسلط واحد گزارشگر بر آن واحد، کفایت نمی کند. در مورد واحدی که با فعالیتهای از پیش تعیین شده تاسیس شده است، حق هدایت فعالیتهای مربوط ممکن است در زمان تاسیس آن واحد تعیین شده باشد.

۲۳. چنانچه دو یا چند واحد گزارشگر، هر کدام دارای حقی باشند که به آنها توانایی یکجانبه برای هدایت فعالیتهای مربوط متفاوت را بدهد، واحد گزارشگری بر واحد دیگر تسلط دارد که از توانایی فعلی برای هدایت فعالیتهایی با بیشترین اثر بر ماهیت یا میزان منافع حاصل از واحد دیگر، برخوردار باشد.

۲۴. واحد گزارشگر، حتی در صورتی که سایر واحدها دارای حقی باشند که بر اساس آن از توانایی فعلی برای مشارکت در هدایت فعالیتهای مربوط برخوردار شوند (برای مثال، زمانی که واحد دیگری نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد)، می تواند بر واحدی که برای کنترل ارزیابی می شود، تسلط داشته باشد. با وجود این، واحد گزارشگری که فقط دارای حق حمایتی است، بر واحد دیگر تسلط ندارد (به بندهای ر ۲۹ تا ر ۳۱ مراجعه شود) و بنابراین، بر آن واحد کنترل ندارد.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵ صورتهای مالی تلفیقی

### منافع

۲۵. چنانچه منافع ناشی از ارتباط واحد گزارشگر با واحدی که برای کنترل ارزیابی می شود، در نتیجه عملکرد آن واحد امکان تغییر داشته باشد، واحد گزارشگر در معرض منافع متغیر ناشی از ارتباط با آن واحد قرار می گیرد، یا نسبت به آن منافع از حقی برخوردار می شود. واحدهای گزارشگر با انتظار کسب منافع مالی یا غیرمالی مثبت طی زمان، با واحدهای دیگر ارتباط برقرار می کنند. با وجود این، در یک دوره گزارشگری خاص، اثر واقعی ارتباط با واحدی که برای کنترل ارزیابی می شود، می تواند مثبت، منفی یا ترکیبی از هر دو باشد.

۲۶. منافع ناشی از ارتباط واحد گزارشگر با واحدی که برای کنترل ارزیابی می شود، می تواند مالی، غیرمالی، یا ترکیبی از آنها باشد. منافع مالی شامل بازده سرمایه گذاری نظیر سود سهام یا توزیع های مشابه است. منافع غیرمالی شامل مزایای ناشی از منابعی است که به واحد پولی اندازه گیری نمی شود و همچنین شامل منافع اقتصادی است که مستقیماً توسط دریافت کنندگان خدمات از واحد دیگر دریافت شده است. منافع غیرمالی می تواند هنگامی ایجاد شود که فعالیتهای واحد دیگر هم راستای اهداف واحد گزارشگر باشد و واحد گزارشگر را در دستیابی به اهداف آن حمایت کند. برای نمونه، واحد گزارشگر ممکن است هنگامی منتفع شود که واحد دیگر دارای فعالیتهای هم راستا، خدماتی را ارائه نماید که در صورت عدم ارائه، واحد گزارشگر متعهد به ارائه آن باشد. فعالیتهای هم راستا ممکن است به طور اختیاری انجام شود یا واحد گزارشگر ممکن است نسبت به هدایت واحد دیگر جهت انجام آن فعالیتها تسلط داشته باشد. همچنین، منافع غیرمالی ممکن است هنگامی حاصل شود که دو واحد، اهداف مکمل دارند (یعنی، اهداف یک واحد به اهداف واحد دیگر اضافه می شود و آن را تکمیل تر می کند).

۲۷. موارد زیر نمونه هایی از منافع مالی است که واحد گزارشگر ممکن است به واسطه ارتباط با واحد دیگر به دست آورد:

- الف. سود سهام، سود متغیر اوراق بدهی و سایر منافع اقتصادی توزیع شده؛
- ب. قرارگرفتن در معرض افزایش یا کاهش ارزش سرمایه گذاری در واحد دیگر؛



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورتهای مالی تلفیقی

- پ. قرار گرفتن در معرض زیان ناشی از توافقهها برای ارائه حمایت مالی، از جمله حمایت مالی پروژههای عمده؛
- ت. صرفهجویی در هزینهها (برای نمونه، چنانچه واحد گزارشگر از طریق ترکیب عملیات یا داراییهای واحد دیگر با عملیات یا داراییهای خود به صرفهجویی در مقیاس یا همافزایی دست پیدا کند)؛ و
- ث. منافع باقیمانده در داراییها و بدهیهای واحد دیگر هنگام انحلال آن واحد.
۲۸. نمونههایی از منافع غیرمالی که واحد گزارشگر ممکن است به واسطه ارتباط با واحد دیگر به دست آورد:
- الف. توانایی منتفع شدن از دانش تخصصی واحد دیگر؛
- ب. ارزش آفرینی برای واحد گزارشگر توسط واحد دیگر، به واسطه انجام فعالیتهایی که به واحد گزارشگر در دستیابی به اهداف آن کمک می کند؛
- پ. بهبود نتایج؛
- ت. ارائه کاراتر نتایج؛
- ث. تولید و ارائه کاراتر یا اثربخش تر کالا و خدمات؛
- ج. دسترسی به هنگام تر به داراییها و خدمات مرتبط؛ و
- چ. دستیابی به سطح بالاتری از کیفیت خدمات.
۲۹. اگر چه تنها یک واحد گزارشگر می تواند بر واحد دیگر کنترل داشته باشد، اما اشخاص متعددی می توانند در منافع آن واحد سهام باشند. برای مثال، دارندگان منافع فاقد حق کنترل می توانند در منافع مالی نظیر مازاد یا سایر منابع توزیع شده آن واحد یا منافع غیرمالی نظیر هم راستایی فعالیتها با نتایج مورد انتظار سهام باشند.

ارتباط بین تسلط و منافع

۳۰. واحد گزارشگر زمانی بر واحد دیگر کنترل دارد که علاوه بر تسلط بر آن واحد و قرار گرفتن در معرض منافع متغیر ناشی از ارتباط با آن واحد یا برخورداری از حق نسبت به منافع مذکور، بتواند با استفاده از تسلط خود، بر ماهیت یا میزان آن منافع نیز تاثیر بگذارد.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵

### صورتهای مالی تلفیقی

۳۱. وجود اهداف هم‌راستا به تنهایی کافی نیست تا واحد گزارشگر به این نتیجه برسد که بر واحد دیگر کنترل دارد. علاوه بر این، واحد گزارشگر جهت داشتن کنترل باید توانایی استفاده از تسلط بر واحد دیگر را به منظور هدایت فعالیت آن واحد در راستای پیشبرد اهداف خود داشته باشد.

۳۲. واحد گزارشگری که دارای حق تصمیم‌گیری است، باید تعیین کند که اصیل است یا نماینده. همچنین واحد گزارشگر باید تعیین کند که آیا واحد دیگری که دارای حق تصمیم‌گیری از طرف وی است، به عنوان نماینده واحد گزارشگر است یا خیر. نماینده، شخصی است که اساساً از طرف شخص یا اشخاص دیگر (اصیل) و به نفع آنها کار می‌کند و بنابراین، در زمان اعمال اختیار تصمیم‌گیری، بر آن واحد کنترل ندارد. به این ترتیب، برخی مواقع تسلط اصیل ممکن است توسط نماینده، اما از جانب اصیل، حفظ شده و قابل اعمال باشد.

### الزامات حسابداری

۳۳. واحد کنترل‌کننده باید صورتهای مالی تلفیقی را با استفاده از رویه‌های حسابداری یکنواخت برای معاملات و سایر رویدادهای همسان در شرایط مشابه تهیه کند.

۳۴. تلفیق واحد تحت کنترل باید از تاریخی که واحد گزارشگر کنترل آن واحد را به دست می‌آورد، آغاز شود و زمانی که کنترل را از دست می‌دهد، متوقف گردد.

### رویه‌های تلفیق

۳۵. در تلفیق صورتهای مالی:

الف. اقلام مشابه دارایی، بدهی، ارزش خالص، درآمد، هزینه و جریانهای نقدی واحد کنترل‌کننده با واحدهای تحت کنترل، ترکیب می‌شود.

ب. مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری واحد کنترل‌کننده در هر یک از واحدهای تحت کنترل، با سهم واحد کنترل‌کننده از ارزش خالص هر یک از واحدهای تحت کنترل، تهاتر (حذف) می‌شود (نحوه حسابداری سرقفلی، در استاندارد حسابداری مربوط تشریح شده است).

پ. داراییها، بدهیها، ارزش خالص، درآمدها، هزینه‌ها و جریانهای نقدی درون‌گروهی مرتبط با معاملات بین واحدهای گروه، به‌طور کامل حذف می‌شود. سودها یا زیانهای ناشی از معاملات درون‌گروهی که در داراییهایی مانند موجودیها و داراییهای ثابت شناسایی شده



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

است، به طور کامل حذف می‌شود. زیانهای درون گروهی ممکن است نشان‌دهنده کاهش ارزشی باشد که مستلزم شناسایی در صورت‌های مالی تلفیقی است.

رویه‌های حسابداری یکنواخت

۳۶. اگر یکی از واحدهای عضو گروه، برای معاملات و رویدادهای همسان در شرایط مشابه، از رویه‌های حسابداری متفاوتی نسبت به رویه‌های بکار گرفته شده در صورت‌های مالی تلفیقی استفاده کند، برای انطباق با رویه‌های حسابداری گروه، هنگام تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، در صورت‌های مالی آن عضو گروه تعدیلات مناسب انجام می‌شود.

اندازه‌گیری

۳۷. واحد گزارشگر از تاریخ کسب کنترل تا تاریخی که کنترل بر واحد تحت کنترل را از دست می‌دهد، درآمدها و هزینه‌های واحد تحت کنترل را در صورت‌های مالی تلفیقی منظور می‌کند. درآمدها و هزینه‌های واحد تحت کنترل بر مبنای مبالغ داراییها و بدهیهای شناسایی شده در صورت‌های مالی تلفیقی در تاریخ تحصیل، تعیین می‌شود. برای مثال، هزینه استهلاک شناسایی شده در صورت تغییرات در وضعیت مالی تلفیقی پس از تاریخ تحصیل، بر مبنای ارزش داراییهای استهلاک‌پذیر مربوط که در صورت‌های مالی تلفیقی در تاریخ تحصیل شناسایی شده است، تعیین می‌شود.

حق رأی بالقوه

۳۸. زمانی که حق رأی بالقوه و یا سایر ابزارهای مشتقه دارای حق رأی بالقوه وجود داشته باشد، برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، سهم تخصیص‌یافته به واحد کنترل‌کننده و منافع فاقد حق کنترل از مازاد یا کسری دوره و تغییرات در ارزش خالص، صرفاً بر مبنای منافع مالکیت فعلی تعیین می‌شود و اعمال یا تبدیل احتمالی حق رأی بالقوه و یا سایر ابزارهای مشتقه در آن منعکس نمی‌گردد، مگر اینکه بند ۳۹ کاربرد داشته باشد.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵

### صورت‌های مالی تلفیقی

۳۹. در برخی شرایط، واحد گزارشگر در نتیجه معامله‌ای که در حال حاضر دسترسی به منافع مرتبط با منافع مالکیت برای آن را فراهم می‌کند، از نظر محتوا، از منافع مالکیت فعلی برخوردار می‌گردد. در چنین شرایطی، برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، سهم تخصیص یافته به واحد کنترل کننده و منافع فاقد حق کنترل، با در نظر گرفتن اعمال نهایی آن دسته از حق رأی بالقوه و یا سایر ابزارهای مشتقه‌ای که در حال حاضر برای واحد کنترل کننده دسترسی به منافع را فراهم می‌کند، تعیین می‌شود.

### تاریخ گزارشگری

۴۰. برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، تاریخ گزارشگری صورت‌های مالی واحد کنترل کننده و واحدهای تحت کنترل آن باید یکسان باشد. هرگاه پایان دوره گزارشگری واحد کنترل کننده و واحد تحت کنترل متفاوت باشد، باید یکی از دو اقدام زیر صورت گیرد:

الف. برای مقاصد تلفیق، مجموعه دیگری از اطلاعات مالی واحد تحت کنترل به تاریخ صورت‌های مالی واحد کنترل کننده دریافت شود، یا

ب. از آخرین صورت‌های مالی واحد تحت کنترل که بابت تاثیر معاملات یا رویدادهای عمده واقع شده بین تاریخ صورت‌های مالی مزبور و تاریخ صورت‌های مالی تلفیقی تعدیل شده است، استفاده شود.

### منافع فاقد حق کنترل

۴۱. واحد کنترل کننده باید منافع فاقد حق کنترل را در بخش ارزش خالص صورت وضعیت مالی تلفیقی، جدا از ارزش خالص مالکان واحد کنترل کننده ارائه کند.

۴۲. تغییر در منافع واحد کنترل کننده در واحد تحت کنترل، که منجر به از دست دادن کنترل واحد تحت کنترل نمی‌شود، جزء معاملات مالکانه (یعنی معاملات با مالکان در نقش مالک) محسوب می‌گردد.

۴۳. واحد گزارشگر باید مازاد یا کسری دوره و هر گونه سود یا زیانی که مستقیماً در ارزش خالص شناسایی شده است (از جمله تفاوت تسعیر ارز و مازاد تجدید ارزیابی) را به مالکان واحد کنترل کننده و منافع فاقد حق کنترل انتساب دهد. همچنین واحد گزارشگر باید مجموع مبلغ شناسایی شده در صورت تغییرات در ارزش خالص را به مالکان واحد کنترل کننده و منافع فاقد حق کنترل منتسب کند، حتی اگر منجر به ایجاد کسری در مانده منافع فاقد حق کنترل گردد.



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورتهای مالی تلفیقی

تغییر در نسبت منافع فاقد حق کنترل

۴۴. هرگاه نسبت منافع فاقد حق کنترل تغییر کند، واحد گزارشگر به منظور انعکاس تغییر در نسبت منافع دارای حق کنترل و منافع فاقد حق کنترل در واحد تحت کنترل، باید مبالغ دفتری منافع آنها را تعدیل کند. واحد گزارشگر باید هرگونه تفاوت بین مبلغ تعدیل منافع فاقد حق کنترل و ارزش منصفانه مابه ازای پرداختی یا دریافتی را به طور مستقیم در ارزش خالص شناسایی و آن را به مالکان واحد کنترل کننده منتسب کند.

از دست دادن کنترل

۴۵. اگر واحد کنترل کننده، کنترل واحد تحت کنترل را از دست دهد:  
الف. داراییها و بدهیهای واحد تحت کنترل پیشین را از صورت وضعیت مالی تلفیقی قطع شناخت می کند؛

ب. هرگونه منافع باقیمانده در واحد تحت کنترل پیشین را به ارزش منصفانه در زمان از دست دادن کنترل شناسایی می کند و بعد از آن حسابداری سرمایه گذاری و هرگونه مبالغ پرداختنی به واحد تحت کنترل پیشین یا دریافتنی از آن را طبق استانداردهای حسابداری مربوط انجام می دهد. ارزش منصفانه مزبور، باید به عنوان ارزش منصفانه در زمان شناخت اولیه دارایی مالی در نظر گرفته شود یا در صورت تبدیل به سرمایه گذاری در واحد وابسته یا مشارکت خاص به عنوان بهای تمام شده در شناخت اولیه در نظر گرفته شود؛ و

پ. سود یا زیان مرتبط با از دست دادن کنترل را که قابل انتساب به منافع دارای حق کنترل پیشین است، شناسایی می کند.

۴۶. واحد کنترل کننده ممکن است از طریق دو یا چند توافق (معامله)، کنترل واحد تحت کنترل را از دست دهد. با وجود این، برخی مواقع شرایط نشان می دهد که توافقات چندگانه باید به عنوان معامله ای واحد در نظر گرفته شود. برای تعیین اینکه این توافقات به عنوان معامله ای واحد تلقی می شوند یا خیر، واحد کنترل کننده باید تمام شرایط توافقات و آثار اقتصادی آنها را مورد توجه قرار دهد. وجود یک یا چند مورد زیر، نشان می دهد که واحد کنترل کننده باید توافقات چندگانه را به عنوان معامله ای واحد در نظر بگیرد:

الف. این توافقات به صورت همزمان انجام می گیرند یا با هم در نظر گرفته می شوند.

ب. این توافقات به عنوان یک معامله واحد برای دستیابی به یک نتیجه واحد سازماندهی می شوند.

پ. وقوع یک توافق، بستگی به وقوع حداقل یک توافق دیگر دارد.

ت. توافق به تنهایی توجیه اقتصادی ندارد، اما زمانی که همراه با توافقات دیگر مورد بررسی قرار می گیرد به لحاظ اقتصادی قابل توجیه می شود. مثال آن مربوط به زمانی است که قیمت



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵

### صورتهای مالی تلفیقی

واگذاری سرمایه گذاری کمتر از قیمت بازار است و از طریق واگذاری بعدی با قیمتی بالاتر از قیمت بازار جبران می شود.

۴۷. اگر واحد کنترل کننده، کنترل واحد تحت کنترل را از دست بدهد، باید:

الف. موارد زیر را قطع شناخت کند:

۱- داراییها (شامل سرقفلی) و بدهیهای واحد تحت کنترل به مبالغ دفتری آنها در تاریخ از دست دادن کنترل؛ و

۲- مبلغ دفتری منافع فاقد حق کنترل در واحد تحت کنترل پیشین در تاریخ از دست دادن کنترل (شامل هر گونه سود یا زیانی که مستقیماً در ارزش خالص قابل انتساب به آنها شناسایی شده است).

ب. موارد زیر را شناسایی کند:

۱- ارزش منصفانه مابه ازای دریافتی ناشی از معامله، رویداد یا شرایطی که منجر به از دست رفتن کنترل شده است (در صورت وجود)؛

۲- توزیع سهام واحد تحت کنترل بین مالکان در مقام مالک، مشروط بر اینکه معامله، رویداد یا شرایطی که منجر به از دست دادن کنترل شده است، شامل چنین توزیعی بوده باشد؛ و

۳- هر گونه منافع باقیمانده در واحد تحت کنترل پیشین به ارزش منصفانه آن در تاریخی که کنترل از دست می رود.

پ. در صورت الزام سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی، مبالغی که در ارتباط با واحد تحت کنترل مستقیماً در ارزش خالص شناسایی شده است را بر مبنای توضیحات بند ۸، به طور مستقیم به مازاد یا کسری انباشته انتقال دهد.

ت. هر گونه تفاوت حاصل را به عنوان سود یا زیان، در مازاد یا کسری قابل انتساب به واحد کنترل کننده، شناسایی کند.

۴۸. اگر واحد کنترل کننده کنترل واحد تحت کنترل را از دست بدهد، باید تمام مبالغی را که قبلاً در ارتباط با آن واحد مستقیماً در ارزش خالص شناسایی کرده است، به شیوه ای همانند زمانی که واحد کنترل کننده به طور مستقیم داراییها یا بدهیهای مربوط را واگذار می کند، به حساب منظور کند. اگر مازاد تجدید ارزیابی که قبلاً مستقیماً در ارزش خالص شناسایی شده است، هنگام واگذاری دارایی به طور مستقیم به مازاد یا کسری انباشته انتقال یابد، واحد کنترل کننده در زمان از دست دادن کنترل واحد تحت کنترل نیز باید مازاد تجدید ارزیابی را به طور مستقیم به مازاد یا کسری انباشته منتقل کند.

### تاریخ اجرا و دوره گذار

۴۹. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۴۰۰ و پس از آن شروع می شود، لازم الاجراست.



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

۵۰. تلفیق واحدهای انتفاعی بخش عمومی با دولت، تا پایان سال ۱۴۰۳ و فراهم شدن امکان اجرای تلفیق کامل، می‌تواند بدون رعایت الزامات بندهای ۳۳ و ۳۵-پ انجام شود.

پیوست: رهنمود بکارگیری

این پیوست، بجز مثالها، بخشی از این استاندارد است.

۱. در مثالهای این پیوست، وضعیتهای فرضی توصیف می‌شود. اگرچه برخی جنبه‌های مثالهای ذکر شده ممکن است در الگوهای واقعی وجود داشته باشد، اما در زمان بکارگیری استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵، ارزیابی تمام واقعیتهای و شرایط یک الگوی واقعی خاص، ضرورت دارد.

ارزیابی کنترل

۲. واحد گزارشگر برای تعیین وجود کنترل بر واحد دیگر باید ارزیابی کند که آیا از تمام موارد زیر برخوردار است یا خیر:

الف. تسلط بر واحد دیگر؛

ب. قرار گرفتن در معرض منافع متغیر ناشی از ارتباط با واحد دیگر یا برخورداری از حق نسبت به آن منافع (به بندهای ۵۷ تا ۵۸ مراجعه شود)؛ و

پ. توانایی استفاده از تسلط بر واحد دیگر، برای تحت تأثیر قراردادن ماهیت یا میزان منافع ناشی از ارتباط با آن واحد (به بندهای ۵۹ تا ۷۳ مراجعه شود).

۳. توجه به عوامل زیر می‌تواند در تعیین کنترل واحد گزارشگر بر واحد دیگر کمک کند:

الف. هدف و سازماندهی واحد دیگر (به بندهای ۵ تا ۸ مراجعه شود)؛

ب. فعالیتهای مربوط و نحوه تصمیم‌گیری درخصوص آنها (به بندهای ۱۳ تا ۱۵ مراجعه شود)؛ و

پ. اینکه حقوق واحد گزارشگر به آن توانایی فعلی برای هدایت فعالیتهای مربوط واحد دیگر را می‌دهد یا خیر (به بندهای ۱۶ تا ۵۶ مراجعه شود).



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵

### صورت‌های مالی تلفیقی

۴. واحد گزارشگر، هنگام ارزیابی وجود کنترل بر واحد دیگر، باید ماهیت رابطه خود با اشخاص دیگر را مد نظر قرار دهد (به بندهای ۷۴ تا ۷۶ مراجعه شود).

#### هدف و سازماندهی واحد دیگر

۵. واحد گزارشگر باید هدف و سازماندهی واحدی که برای کنترل ارزیابی می‌شود را به منظور تشخیص فعالیت‌های مربوط، نحوه تصمیم‌گیری در خصوص فعالیت‌های مربوط، شخصی که توانایی فعلی برای هدایت فعالیت‌های مربوط را دارد و شخص دریافت‌کننده منافع حاصل از این فعالیت‌ها، مورد بررسی قرار دهد.

۶. هنگام بررسی هدف و سازماندهی واحدی که برای کنترل ارزیابی می‌شود، ممکن است مشخص شود که آن واحد از طریق ابزارهای مالکانه، مانند سهام عادی که به دارنده، حق رأی متناسب با سهام می‌دهد، کنترل می‌شود. در این مورد، در نبود هرگونه توافق دیگری که تصمیم‌گیری را تغییر می‌دهد، در ارزیابی کنترل تأکید بر شخصی است که توانایی اعمال حق رأی به میزان کافی برای تعیین سیاست‌های عملیاتی و مالی واحدی که برای کنترل ارزیابی می‌شود را دارد (به بندهای ۳۲ تا ۵۲ مراجعه شود). در ساده‌ترین حالت، در نبود سایر عوامل، واحد گزارشگری که اکثریت حق رأی را در اختیار دارد، بر واحد دیگر کنترل دارد.

۷. در موارد پیچیده‌تر، برای تعیین وجود کنترل واحد گزارشگر بر واحد دیگر، بررسی برخی یا تمام عوامل دیگر مندرج در بندهای ۲ و ۳، ممکن است ضرورت یابد.

۸. حق رأی ممکن است در تشخیص کنترل‌کننده واحدی که برای کنترل ارزیابی می‌شود، عامل تعیین‌کننده نباشد. در صورت وجود حق رأی، دامنه آن ممکن است محدود شده باشد. فعالیت‌های مربوط واحدی که برای کنترل ارزیابی می‌شود ممکن است از طریق توافقات الزام‌آور یا مفاد اسناد تأسیس نظیر قانون تأسیس و یا اساسنامه هدایت شود. در این موارد، بررسی هدف و سازماندهی واحدی که برای کنترل ارزیابی می‌شود باید شامل بررسی ریسک‌هایی که مقرر شده است واحد دیگر در معرض آنها قرار بگیرد، ریسک‌هایی که مقرر شده است واحد دیگر به سایر اشخاص مرتبط انتقال دهد، و اینکه واحد گزارشگر در معرض تمام یا برخی از این ریسک‌ها قرار



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

می‌گیرد یا خیر نیز باشد. بررسی ریسکها نه تنها شامل جنبه‌های نامطلوب، بلکه شامل جنبه‌های بالقوه مطلوب نیز می‌شود.

تسلط

۹. واحد گزارشگر برای داشتن تسلط بر واحد دیگر، باید دارای حقی باشد که به او توانایی فعلی برای هدایت فعالیتهای مربوط را بدهد. برای ارزیابی تسلط، فقط حق ماهوی و حق غیرحمایتی باید مورد توجه قرار گیرد (به بندهای ۲۵ تا ۳۱ مراجعه شود).

۱۰. تعیین تسلط واحد گزارشگر بر واحد به طور بالقوه تحت کنترل، به فعالیتهای مربوط، نحوه تصمیم‌گیری درباره این فعالیتهای و حقوق واحد گزارشگر و سایر واحدها در ارتباط با آن واحد بستگی دارد.

مثال ۱

وزارتخانه الف بخشی از فعالیتهای شهرداری ب را حمایت مالی می‌کند. بخشی از این حمایتها باید در فعالیتهای مشخص صرف شود. شهرداری یک شورا دارد که هر چهار سال یکبار توسط شهروندان انتخاب می‌شود. شورا تصمیم می‌گیرد که منابع شهرداری چگونه برای منفعت‌رسانی به شهروندان استفاده شود. فعالیتهای شهرداری متنوع است و شامل خدمات کتابخانه‌ای، تأمین امکانات تفریحی، مدیریت پسماند و فاضلاب، اجرای مقررات ساخت‌وساز و بهداشت و ایمنی می‌شود. این فعالیتهای مربوط شهرداری هستند. بیشتر این فعالیتهای هم با منافع دستگاه اجرایی همخوانی دارند.

به رغم اینکه بخشی از فعالیتهای شهرداری توسط وزارتخانه الف حمایت مالی می‌شود، وزارتخانه مذکور نسبت به هدایت فعالیتهای مربوط شهرداری تسلط ندارد. حقوق شهرداری نسبت به فعالیتهای مربوط مانع از این می‌شود که وزارتخانه الف، بر شهرداری کنترل داشته باشد.

۱۱. چنانچه طبق اسناد تأسیس یا مجوز قانونی واحد دیگر، واحد گزارشگر فعالیتهای عملیاتی یا تأمین مالی آن واحد را تعیین کند، به طور معمول واحد گزارشگر بر آن واحد تسلط خواهد داشت. با وجود این، تأثیر اسناد تأسیس یا قانون با در نظر گرفتن سایر شرایط حاکم ارزیابی می‌-



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵

### صورت‌های مالی تلفیقی

شود زیرا تمام واقعیتهای و شرایط باید در ارزیابی اینکه آیا واحد گزارشگر بر واحد دیگر تسلط دارد یا خیر مورد بررسی قرار گیرد. برای مثال، اگر وزارتخانه‌ای، واحد دیگری را طبق قانون، تأسیس و چارچوب فعالیت آن را مشخص کند، و از طرفی طبق قوانین مذکور یا مقررات دیگر، تسلط بر هدایت فعالیت‌های مربوط آن واحد به واحدهایی که تحت کنترل وزارتخانه نیستند، تفویض شده باشد، وزارتخانه مذکور بر آن واحد تسلط نخواهد داشت.

#### کنترل مقرراتی

۱۲. کنترل از طریق وضع مقررات معمولاً موجب تسلط بر یک واحد برای مقاصد این استاندارد نمی‌شود. دولت و سایر نهادهای بخش عمومی ممکن است دارای انواع مختلفی از تسلط باشند که به موجب آن، چارچوب مقرراتی فعالیت آن واحدها را مشخص کنند، و شرایط یا محدودیت‌های حاکم بر عملیات آنها را تعیین و اعمال کنند. برای مثال، دولت و سایر نهادهای بخش عمومی ممکن است مقرراتی را برای حفاظت از سلامت و ایمنی جامعه تصویب کنند، فروش یا استفاده از کالاهای پرخطر را محدود کنند یا سیاست‌های قیمت‌گذاری را مشخص کنند. با وجود این، هنگامی که الزام مقرراتی به حدی است که به طور موثر تعیین‌کننده نحوه انجام فعالیت آن واحد است، ممکن است بررسی اینکه آیا هدف و سازماندهی واحد مزبور به گونه‌ای است که توسط واحد گزارشگر مقررات‌گذار کنترل شود یا خیر، ضرورت داشته باشد.

|                                                                                                                                                                                     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| مثال ۲                                                                                                                                                                              |
| سازمان حفاظت محیط زیست توانایی تعطیل کردن عملیات واحدهایی را دارد که مقررات زیست محیطی را رعایت نمی‌کنند.<br>توانایی مزبور، تسلط بر فعالیت‌های مربوط تلقی نمی‌شود.                  |
| مثال ۳                                                                                                                                                                              |
| وزارت بهداشت توانایی تصویب مقرراتی جهت محدود یا ممنوع کردن تولید برخی داروها توسط شرکت‌های دارویی را دارد.<br>توانایی مزبور، تسلط بر فعالیت‌های مربوط شرکت‌های دارویی تلقی نمی‌شود. |
| مثال ۴                                                                                                                                                                              |
| وزارت ارتباطات و فناوری اطلاعات توانایی وضع کنترل مقرراتی نسبت به حقوق انحصاری را                                                                                                   |



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

دارد. همچنین سازمان تنظیم مقررات و ارتباطات رادیویی به عنوان یکی از سازمانهای تابعه وزارت مزبور جهت تنظیم مقررات نسبت به این حقوق انحصاری تسلط دارد و برای اپراتورهای شرکتهای ارائه‌دهنده خدمات دسترسی به اینترنت، تعرفه خدمات را تعیین می‌کند. وزارت ارتباطات و فناوری اطلاعات، منافع مالکانه‌ای در شرکتهای مذکور ندارد و منافع مالی از آنها دریافت نمی‌کند. در نتیجه تسلط مزبور، وزارت ارتباطات و فناوری اطلاعات بر شرکتهای ارائه‌دهنده خدمات دسترسی به اینترنت کنترل ندارد. هر گونه تسلط دیگر باید بطور جداگانه ارزیابی شود.

مثال ۵

اداره کل بهزیستی مقررات مهدکودکها را در شهرهای یک استان تنظیم و بر اجرای آن نظارت می‌کند. اداره مزبور مسئول انتشار اصول و مقرراتی است که بر اجرای فعالیتهای مهدکودکها در آن استان حاکم است. ضوابط و مقررات از قانون منبعث شده‌اند. قانون توسط قانونگذاران تصویب شده است و خط مشی کلی دولت را در خصوص مهدکودکها مشخص می‌کند؛ در حالی که در اصول و مقررات، الزامات تفصیلی مطرح شده است که باید توسط مهدکودکها، مالکان و کارکنان آنها اجرا شود. اصول و مقررات دامنه گسترده‌ای از فعالیتها، از جمله صدور مجوز، را پوشش می‌دهد.

اداره کل بهزیستی همچنین دارای اختیاری برای صدور یا ابطال مجوزها برای مهدکودکها است. متقاضی کسب مجوز باید ویژگیهای اخلاقی مورد نظر اداره مزبور را احراز کند. فرمهای درخواست مجوز معمولاً نیاز به اطلاعات دقیقی دارد. متقاضی همچنین بر اساس نوع مجوز مورد نظر، ممکن است ملزم به توضیح جزئیات مربوط به روابط کسب و کار قبلی، سابقه کار، سوابق کیفری، و ثبات مالی باشد.

اگرچه اصول و مقررات بر نحوه فعالیت مهدکودکها تأثیر می‌گذارد، اداره کل بهزیستی نسبت به فعالیتهای مربوط (طبق تعریف این استاندارد) در مهدکودکها تسلط ندارد. این مقررات برای همه مهدکودکها کاربرد دارد. هدف از اصول و مقررات حاکم بر مهدکودکها، حفاظت از منافع عموم است نه ایجاد منافع دارای حق کنترل در مهدکودکها.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵ صورتهای مالی تلفیقی

فعالیت‌های مربوط و هدایت فعالیت‌های مربوط

۱۳. در بسیاری از واحدهای گزارشگر، طیفی از فعالیت‌های عملیاتی و تأمین مالی اثر قابل ملاحظه‌ای بر منافع آنها دارد. هر گونه فعالیتی که در دستیابی به اهداف واحد تحت کنترل یا پیشبرد آنها کمک می‌کند ممکن است بر منافع مربوط به واحد کنترل‌کننده تأثیر گذارد. نمونه فعالیت‌هایی که با توجه به شرایط، می‌توان آنها را به عنوان فعالیت‌های مربوط در نظر گرفت شامل موارد زیر است، اما محدود به این موارد نیست:

الف. استفاده از داراییها و ایجاد بدهیها جهت ارائه خدمات؛

ب. توزیع منابع مالی بین افراد یا گروههای مشخص؛

پ. وصول درآمد از طریق عملیات غیرمبادله‌ای؛

ت. خرید و فروش کالا یا ارائه و دریافت خدمات؛

ث. مدیریت داراییهای فیزیکی؛

ج. مدیریت داراییهای مالی در طول عمر آنها، از جمله در زمان نکول آنها؛

چ. انتخاب، تحصیل یا واگذاری داراییها؛

ح. مدیریت پرتفوی بدهیها؛

خ. تحقیق و توسعه محصولات یا فرایندهای جدید؛ و

د. تعیین ساختار منابع مالی یا نحوه دستیابی به منابع مالی.

۱۴. نمونه‌هایی از تصمیمات درباره فعالیت‌های مربوط، شامل موارد زیر است، اما محدود به این موارد نیست:

الف. اتخاذ تصمیمات عملیاتی و سرمایه‌ای واحد تحت کنترل، از جمله بودجه‌ها (برای مثال از طریق ضوابط مقرر در موافقتنامه بودجه)؛ و

ب. انتصاب و جبران خدمات مدیران اصلی یا ارائه‌دهندگان خدمات عمده و خاتمه دادن به اشتغال یا خدمات آنها.

۱۵. در برخی موارد، ممکن است فعالیت‌های قبل و بعد از وقوع شرایط یا رویدادهای خاص، فعالیت‌های مربوط باشند. زمانی که دو یا چند واحد گزارشگر از توانایی فعلی برای هدایت فعالیت‌های مربوط برخوردار باشند و این فعالیتها در زمانهای مختلف واقع شوند، این واحدها باید تعیین کنند که مطابق با رویه حق تصمیم‌گیری همزمان، کدام واحد گزارشگر از توانایی هدایت فعالیت‌های دارای بیشترین اثر بر آن منافع برخوردار است (به بند ۲۳ مراجعه شود). اگر واقعیتها یا شرایط مربوط تغییر کند، واحدهای مزبور باید با گذشت زمان این ارزیابی را مورد بررسی مجدد قرار دهند.



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

مثال ۶

واحدهای گزارشگر الف و ب به منظور طراحی و عرضه یک محصول پزشکی، واحد دیگری یعنی واحد پ را تأسیس می‌کنند. واحد الف مسئولیت طراحی و کسب مجوز قانونی محصول پزشکی را به عهده دارد. این مسئولیت به منزله توانایی یک‌جانبه برای اتخاذ تمام تصمیمات مربوط به طراحی محصول و کسب مجوز قانونی است. پس از آنکه محصول پزشکی به تصویب مرجع قانونی رسید، واحد ب آن را تولید و به بازار عرضه خواهد کرد. واحد ب توانایی یک‌جانبه برای اتخاذ تمام تصمیمات مربوط به تولید و بازاریابی محصول را دارد. اگر فعالیتهای طراحی و کسب مجوز قانونی و نیز فعالیتهای تولید و بازاریابی محصول پزشکی، فعالیتهای مربوط باشند، ضروری است هر یک از واحدهای الف و ب تعیین کند آیا توانایی دارد فعالیتهای دارای بیشترین اثر بر منافع واحد پ را هدایت کند یا خیر. به این ترتیب، هر یک از واحدهای الف و ب باید بررسی کند که کدام یک از فعالیتهای طراحی و کسب مجوز قانونی یا فعالیتهای تولید و بازاریابی محصول پزشکی، فعالیت دارای بیشترین اثر بر منافع واحد پ است و اینکه آنها توانایی هدایت فعالیتهای مزبور را دارند یا خیر. برای تعیین اینکه کدام واحد گزارشگر دارای تسلط است، واحدهای الف و ب موارد زیر را مورد توجه قرار می‌دهند:

الف. هدف و سازماندهی واحد پ؛

ب. عواملی که مازاد، درآمد و ارزش واحد پ و نیز ارزش محصول پزشکی را تعیین می‌کنند؛

پ. تأثیر اختیار تصمیم‌گیری آنها در ارتباط با عوامل مندرج در قسمت (ب) بر عملکرد واحد پ؛ و

ت. قرار گرفتن آنها در معرض نوسان منافع واحد پ.

در این مثال خاص، واحدهای گزارشگر موارد زیر را نیز مورد توجه قرار می‌دهند:

الف. عدم اطمینان در خصوص کسب مجوز قانونی و اقدام لازم برای آن (با توجه به سوابق مربوط به موفقیت آنها در طراحی و کسب مجوز قانونی محصول پزشکی)؛ و

ب. پس از موفقیت در مرحله طراحی، کدام واحد گزارشگر محصول پزشکی را کنترل می‌کند.



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورتهای مالی تلفیقی

مثال ۷

یک واحد سرمایه‌گذاری (سرمایه‌پذیر) ایجاد و از طریق ابزار بدهی نگهداری شده توسط یک واحد گزارشگر (سرمایه‌گذار در ابزار بدهی) و ابزارهای مالکانه نگهداری شده توسط تعدادی سرمایه‌گذار دیگر، تأمین مالی شده است. بخش حقوق مالکانه برای جذب نخستین زیانها و دریافت هرگونه منافع باقیمانده از سرمایه‌پذیر سازماندهی شده است. یکی از سرمایه‌گذاران که ۳۰ درصد ابزارهای مالکانه را در اختیار دارد، مدیر داراییها نیز می‌باشد. سرمایه‌پذیر، منابع خود را برای خرید پرتفوی از داراییهای مالی مورد استفاده قرار می‌دهد و در معرض ریسک اعتباری ناشی از نکول احتمالی پرداختهای اصل و سود داراییها قرار می‌گیرد. به دلیل ماهیت این داراییها و نیز به این دلیل که بخش حقوق مالکانه برای جذب نخستین زیانهای سرمایه‌پذیر سازماندهی شده است، این معامله برای سرمایه‌گذار در ابزار بدهی، به عنوان سرمایه‌گذاری با حداقل میزان ریسک اعتباری مربوط به نکول احتمالی داراییهای پرتفوی محسوب می‌شود. منافع سرمایه‌پذیر، بطور قابل ملاحظه‌ای تحت تأثیر مدیریت پرتفوی داراییهای آن قرار دارد که شامل تصمیمات مربوط به انتخاب، تحصیل و واگذاری داراییها در چارچوب رهنمودهای پرتفوی و مدیریت نکول داراییهای پرتفوی می‌باشد. تمام این فعالیتها تا زمانی که نکول، به نسبت مشخصی از ارزش پرتفوی برسد (یعنی زمانی که ارزش پرتفوی به گونه‌ای شود که بخش حقوق مالکانه سرمایه‌پذیر به اتمام برسد)، توسط مدیر دارایی مدیریت می‌شود. پس از آن، شخص ثالث امینی داراییها را طبق دستورالعملهای سرمایه‌گذار در ابزار بدهی مدیریت می‌کند. مدیریت پرتفوی داراییهای سرمایه‌پذیر، فعالیت مربوط محسوب می‌شود. تا زمانی که داراییهای نکول شده به نسبت مشخصی از ارزش پرتفوی نرسیده باشد، مدیر دارایی توانایی هدایت فعالیتهای مربوط را دارد و زمانی که ارزش داراییهای نکول شده از نسبت تعیین شده بیشتر شود، سرمایه‌گذار در ابزار بدهی توانایی هدایت فعالیتهای مربوط را خواهد داشت. مدیر دارایی و سرمایه‌گذار در بدهی، هر یک باید تعیین کنند که آیا می‌توانند فعالیتهای دارای بیشترین اثر بر منافع سرمایه‌پذیر را هدایت کنند یا خیر. برای این منظور، هدف و سازماندهی سرمایه‌پذیر و نیز قرار گرفتن هر یک از اشخاص در معرض نوسان منافع مورد توجه قرار می‌گیرد.



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

حق ایجادکننده تسلط واحد گزارشگر بر واحد دیگر

۱۶. تسلط از حق نشأت می‌گیرد. واحد گزارشگر برای داشتن تسلط بر واحد دیگر باید دارای حقی باشد که به آن، توانایی فعلی برای هدایت فعالیتهای مربوط واحد دیگر را بدهد. حقی که موجب تسلط واحد گزارشگر می‌شود، ممکن است متفاوت باشد.

۱۷. نمونه حقوقی که به تنهایی یا به صورت ترکیبی، می‌توانند موجب تسلط واحد گزارشگر شوند، شامل موارد زیر است، اما محدود به این موارد نیست:

الف. حق تعیین خط‌مشی برای ارکان اداره‌کننده واحد دیگر که به دارنده آن توانایی هدایت فعالیتهای مربوط واحد دیگر را می‌دهد؛

ب. حق رأی یا حق رأی بالقوه در واحد دیگر (به بندهای ۳۲ تا ۵۲ مراجعه شود)؛

پ. حق انتصاب یا برکناری مدیران اصلی واحد دیگر که توانایی هدایت فعالیتهای مربوط را دارند؛

ت. حق تعیین یا برکناری واحد دیگری که فعالیتهای مربوط را هدایت می‌کند؛

ث. حق تصویب یا وتوی بودجه‌های مرتبط با فعالیتهای مربوط واحد دیگر؛

ج. حق هدایت واحد دیگر برای ورود به معاملات، یا حق وتوی هرگونه تغییر در معاملات، به نفع واحد گزارشگر؛

چ. حق وتوی تغییرات اساسی در واحد دیگر، نظیر فروش داراییهای اصلی واحد دیگر؛ و

ح. سایر حقوق که به دارنده آن، توانایی هدایت فعالیتهای مربوط را می‌دهد.

۱۸. واحد گزارشگر در ارزیابی وجود تسلط، باید به توافقیهای الزام‌آور موجود و سازوکار کسب تسلط توجه کند. راههایی که واحد گزارشگر ممکن است تسلط را کسب کند به تنهایی یا به صورت ترکیبی شامل موارد زیر است:

الف. اختیار اجرایی یا قانونگذاری؛

ب. ضوابط مربوط به نحوه اداره؛

پ. توافقیهای قراردادی؛

ت. اسناد تأسیس (برای نمونه، اساسنامه)؛ و



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵ صورتهای مالی تلفیقی

ث. حق رأی یا حق مشابه.

۱۹. واحد گزارشگر برای تعیین اینکه آیا از حق کافی برای تسلط بر واحد دیگر برخوردار است یا خیر، باید هدف و سازماندهی واحد دیگر (به بندهای ۵ تا ۸ مراجعه شود) و الزامات بندهای ۵۳ تا ۵۶ را همراه با بندهای ۲۰ تا ۲۲، مورد توجه قرار دهد.

۲۰. در برخی شرایط، ممکن است تعیین کردن حق واحد گزارشگر برای تسلط بر واحد دیگر، دشوار باشد. در این موارد، واحد گزارشگر باید برای ارزیابی تسلط، شواهدی را مورد ملاحظه قرار دهد که نشان دهد آیا توانایی عملی برای هدایت یکجانبه فعالیتهای مربوط را دارد یا خیر. هرگاه موارد زیر همراه با حقوق و نشانههای مندرج در بندهای ۲۱ و ۲۲ مورد بررسی قرار گیرد، ممکن است شواهدی فراهم شود که نشان دهد حق واحد گزارشگر برای تسلط بر واحد دیگر کافی است. اما نمونههای زیر دربرگیرنده تمام موارد نیست:

الف. واحد گزارشگر، بدون داشتن حق قراردادی، میتواند مدیران اصلی واحد دیگر را که توانایی هدایت فعالیتهای مربوط را دارند، منصوب یا تأیید کند.

ب. واحد گزارشگر، بدون داشتن حق قراردادی، میتواند واحد دیگر را برای ورود به معاملات بااهمیت یا وتوی هرگونه تغییر در این معاملات به نفع واحد گزارشگر هدایت کند.

پ. واحد گزارشگر میتواند بر فرایند نامزدی جهت انتخاب اعضای ارکان ادارهکننده واحد دیگر یا کسب نمایندگی از سایر دارندگان حق رأی، غلبه داشته باشد.

ت. مدیران اصلی واحد دیگر، از اشخاص وابسته واحد گزارشگر باشند (برای مثال، رئیس واحد گزارشگر، رئیس هیئت مدیره واحد دیگر باشد).

ث. اکثریت اعضای ارکان ادارهکننده واحد دیگر، از اشخاص وابسته واحد گزارشگر باشند.

۲۱. برخی مواقع، نشانههایی از ارتباط خاص واحد گزارشگر با واحد دیگر وجود دارد که حاکی از آن است که واحد گزارشگر، حقی فراتر از حق منفعل در واحد دیگر دارد. وجود هر یک از نشانهها یا ترکیب خاصی از نشانهها، لزوماً به این معنا نیست که معیار تسلط، احراز شده است. با وجود این، داشتن حقی فراتر از حق منفعل در واحد دیگر، ممکن است نشاندهنده آن باشد که واحد گزارشگر دارای حق دیگری است که برای تسلط کافی است یا شواهدی از وجود



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

تسلط بر واحد دیگر فراهم می‌کند. برای مثال، در موارد زیر شواهدی وجود دارد که نشان می‌دهد واحد گزارشگر، از حقی فراتر از حق منفعل در واحد دیگر برخوردار است و در ترکیب با سایر حقوق، می‌تواند نشان‌دهنده تسلط باشد:

الف. ارتباط بین واحد گزارشگر و عملیات واحد دیگر از نوع ارتباط وابستگی است. مانند شرایط زیر:

۱. واحد دیگر برای تأمین مالی بخش قابل ملاحظه‌ای از عملیات خود به واحد گزارشگر وابسته است.

۲. واحد دیگر برای تضمین بخش قابل ملاحظه‌ای از تعهدات خود به واحد گزارشگر وابسته است.

۳. واحد دیگر برای تأمین خدمات، فناوری، مواد خام یا ملزومات اساسی بسیار مهم به واحد گزارشگر وابسته است.

۴. واحد گزارشگر داراییهایی مانند مجوزها یا علائم تجاری را که برای عملیات واحد دیگر ضروری است، تحت کنترل دارد.

۵. واحد دیگر برای تأمین مدیران اصلی به واحد گزارشگر وابسته است (مانند شرایطی که مدیران واحد گزارشگر از دانش تخصصی در عملیات واحد دیگر برخوردار هستند).

ب. بخش قابل ملاحظه‌ای از فعالیتهای واحد دیگر، با مشارکت واحد گزارشگر یا از طرف واحد گزارشگر انجام می‌شود.

پ. قرار گرفتن واحد گزارشگر در معرض منافع متغیر ناشی از ارتباط با واحد دیگر یا برخورداری از حق نسبت به آن منافع، به مراتب بیشتر از حق رأی یا سایر حقوق مشابه واحد گزارشگر است. برای مثال، تحت شرایطی ممکن است واحد گزارشگر حق دریافت بیش از نیمی از منافع واحد دیگر را داشته باشد یا در معرض این منافع قرار گیرد، اما حق رأی او در واحد دیگر، کمتر از نصف باشد.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵ صورتهای مالی تلفیقی

۲۲. واحدهای بخش عمومی با توجه به نشانه‌های مندرج در بند ۲۱ اغلب روابط خاصی با واحدهای دیگر دارند. واحدهای بخش عمومی اغلب فعالیتهای واحدهای دیگر را تأمین مالی می‌کنند. وابستگی اقتصادی در بندهای ۴۰ و ۴۱ بحث شده است.

۲۳. هرچه واحد گزارشگر بیشتر در معرض منافع متغیر ناشی از ارتباط با واحد دیگر قرار گیرد یا از حق بیشتری نسبت به آن منافع برخوردار باشد، برای بدست آوردن حق کافی به منظور داشتن تسلط، از انگیزه بیشتری برخوردار خواهد بود. بنابراین، قرارگرفتن بیشتر در معرض منافع متغیر می‌تواند نشانه‌ای از تسلط واحد گزارشگر باشد. با وجود این، میزان قرارگیری واحد گزارشگر در معرض منافع متغیر، به خودی خود، نشانه تسلط واحد گزارشگر بر واحد دیگر نیست.

۲۴. هرگاه موارد مندرج در بند ۲۰ و نشانه‌های مندرج در بندهای ۲۱ تا ۲۳، همراه با حقوق واحد گزارشگر مورد بررسی قرار گیرد، وزن بیشتر باید به نشانه‌های تسلط مندرج در بند ۲۰، اختصاص یابد.

### حق ماهوی

۲۵. واحد گزارشگر، در ارزیابی اینکه تسلط دارد یا خیر، تنها حق ماهوی مرتبط با واحد دیگر را که در اختیار واحد گزارشگر یا اشخاص دیگر است ملاک عمل قرار می‌دهد. برای آنکه حق، ماهوی باشد، دارنده آن باید در عمل، توانایی اعمال آن حق را داشته باشد.

۲۶. تشخیص ماهوی بودن حق، مستلزم قضاوتی است که تمام واقعیتهای و شرایط را در نظر گرفته باشد. عوامل قابل بررسی برای تشخیص ماهوی بودن حق، شامل موارد زیر است، اما محدود به این موارد نیست:

الف. آیا موانع اقتصادی یا غیراقتصادی که دارنده یا دارندگان را از اعمال حق باز می‌دارد، وجود دارد یا خیر. نمونه‌هایی از چنین موانعی شامل موارد زیر است، اما به این موارد محدود نیست:

۱. مشوقها و جرایم مالی که دارنده را از اعمال حق خود منع یا منصرف کند.



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

۲. قیمت اعمال یا تبدیل ابزار مالی که با ایجاد مانع مالی، دارنده را از اعمال حق خود منع یا منصرف کند.
۳. شرایط و ضوابطی که اعمال حق را غیرمحتمل کند، برای مثال، شرایطی که محدودیت زمانی جدی برای اعمال حق ایجاد کند.
۴. نبود ساز و کار صریح و معقول در اسناد تأسیس واحد دیگر یا قوانین و مقررات قابل اجرا که به دارنده امکان دهد حق خود را اعمال کند.
۵. ناتوانی دارنده حق برای کسب اطلاعات ضروری به منظور اعمال حق خود.
۶. موانع یا انگیزه‌های عملیاتی که دارنده را از اعمال حق خود منع یا منصرف می‌کند. برای مثال، نبود مدیران دیگری که تمایل یا توانمندی ارائه خدمات تخصصی را داشته باشند یا خدمات ارائه کنند و سایر مسئولیتهای مدیر فعلی را تقبل نمایند.
۷. الزامات قانونی یا مقرراتی که شیوه اعمال حق را محدود می‌کند یا مانع اعمال حق توسط دارنده آن می‌شود. برای مثال، زمانی که واحد دیگر قدرت قانونی برای انجام عملیات به طور مستقل از واحد گزارشگر دارد یا زمانی که واحد گزارشگر خارجی از اعمال حق خود منع شده باشد.
- ب. هنگامی که اعمال حق، مستلزم موافقت بیش از یک شخص باشد، یا هنگامی که حق در اختیار بیش از یک شخص باشد، آیا سازوکاری وجود دارد که برای آن اشخاص، در صورت تمایل آنها، توانایی عملی برای اعمال حق به صورت جمعی را فراهم آورد یا خیر. نبود چنین ساز و کاری دلالت بر این دارد که ممکن است حق، ماهوی نباشد. هر چه تعداد اشخاصی که باید با اعمال حق موافقت کنند بیشتر باشد، احتمال ماهوی بودن این حق کاهش می‌یابد. با وجود این، یک هیئت مدیره یا سایر ارکان اداره‌کننده که اعضای آن مستقل از تصمیم‌گیرندگان هستند، می‌تواند به عنوان سازوکاری از طرف اشخاص متعدد برای اقدام جمعی در اعمال حق آنها باشد. بنابراین، احتمال ماهوی بودن حق برکناری قابل اعمال توسط هیئت مدیره یا سایر ارکان اداره‌کننده مستقل در مقایسه با حق مشابهی که به صورت انفرادی توسط تعدادی از اشخاص قابل اعمال است، بیشتر است.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵

### صورتهای مالی تلفیقی

پ. آیا شخص یا اشخاص دارنده حق، از اعمال آن حق منتفع می‌شوند یا خیر. برای مثال، دارنده حق رأی بالقوه در واحد دیگر (به بندهای ۴۹ تا ۵۲ مراجعه شود) باید قیمت قابل اعمال یا تبدیل ابزار مالی را مورد توجه قرار دهد. زمانی که ابزار مالی دارای ارزش اعمال باشد، یا واحد گزارشگر به دلایل دیگر، برای مثال، تحقق هم‌افزایی بین واحد گزارشگر و واحد دیگر، از اعمال یا تبدیل ابزار مالی منتفع شود، احتمال اینکه حق رأی، ماهوی باشد بیشتر است.

۲۷. همچنین، برای اینکه حق، ماهوی باشد، باید هنگام تصمیم‌گیری درباره هدایت فعالیت‌های مربوط، قابل اعمال باشد. به‌طور معمول، برای اینکه حق، ماهوی باشد، باید در حال حاضر قابل اعمال باشد. با وجود این، حتی اگر حق در حال حاضر قابل اعمال نباشد گاهی می‌توان آن را ماهوی تلقی کرد.

۲۸. حق ماهوی قابل اعمال توسط دیگر اشخاص ممکن است یک واحد گزارشگر را از کنترل واحد دیگر که این حق به آن مربوط می‌شود، بازدارد. چنین حق ماهوی مستلزم این نیست که دارندگان، توانایی تصمیم‌گیری داشته باشند. مادامی که این حق صرفاً حمایتی نباشد (به بندهای ۲۹ تا ۳۱ مراجعه شود)، حق ماهوی در اختیار دیگر اشخاص، ممکن است مانع کنترل واحد گزارشگر بر واحد دیگر شود، حتی اگر این حق به دارندگان آن، تنها توانایی فعلی برای تصویب یا توقف تصمیم‌های مرتبط با فعالیت‌های مربوط را بدهد.

#### مثال ۸

واحد گزارشگر الف که فعالیت آن تأمین مسکن است، یک طرح مسکن اجتماعی برای فراهم ساختن مسکن ارزان قیمت تنظیم کرده است. این طرح تحت یک توافقنامه با واحد ب اجرا می‌شود. تنها فعالیت واحد ب، مدیریت تسهیلات و امکانات مسکن اجتماعی است. واحد ب دارای ابزارهای مالکانه نیست. فعالیت‌های مربوط واحد ب شامل موارد زیر است:

- بررسی و انتخاب متقاضیان مسکن؛
- اجرای عملیات روزانه طرح مسکن؛
- حفظ و نگهداری خانه‌ها و تسهیلات و امکانات عمومی؛ و
- بهبود و گسترش تسهیلات و امکانات مسکن.

هیئت مدیره واحد ب دارای هفت عضو است که چهار نفر آنها توسط واحد گزارشگر الف



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

منصوب و برکنار می‌شوند. رئیس واحد ب توسط هیئت مدیره و از میان اعضای منصوب شده توسط واحد گزارشگر الف انتخاب می‌شود و دارای یک رأی تعیین‌کننده است که به ندرت مورد استفاده قرار می‌گیرد. هیئت مدیره بطور منظم جلسه برگزار می‌کند و گزارشهای دریافت شده از مدیریت واحد ب را بررسی می‌کند. بر اساس این گزارشها، هیئت مدیره می‌تواند تصمیمات مدیریت را تأیید یا رد کند. علاوه بر این، هیئت مدیره پس از بررسی ظرفیتهای بلا استفاده و تقاضا برای مسکن، تصمیماتی در خصوص موضوعات مهمی مانند فعالیتهای عمده حفظ و نگهداری و سرمایه‌گذاری بیشتر برای ساخت مسکن اتخاذ می‌کند.

واحد گزارشگر الف مالک زمینی است که تسهیلات و امکانات مسکن در آن مستقر شده است و از زمان تاسیس واحد ب، سرمایه و بودجه عملیاتی آن توسط واحد گزارشگر الف فراهم شده است. مالکیت تسهیلات و امکانات مسکن متعلق به واحد ب است.

ماحصل بهره‌برداری از تسهیلات و امکانات در واحد ب باقی می‌ماند و طبق اساسنامه، واحد ب ملزم به ارائه بازده مالی مستقیم به واحد گزارشگر الف نیست.

با در نظر گرفتن واقعیتهای بالا، مثالهای ۸ الف و ۸ ب در ادامه ارائه شده است. هر مثال به تنهایی در نظر گرفته می‌شود.

مثال ۸ - الف

بر مبنای واقعیتهای و شرایط ذکر شده در بالا، واحد گزارشگر الف، واحد ب را کنترل می‌کند.

واحد گزارشگر الف دارای حقی است که به آن توانایی فعلی برای هدایت فعالیتهای مربوط واحد ب را، صرفنظر از اینکه از این حق استفاده می‌کند یا خیر، می‌دهد.

واحد گزارشگر الف چهار عضو هیئت مدیره را منصوب می‌کند که یکی از آنها رئیس می‌شود و دارای رأی تعیین‌کننده است. در نتیجه، واحد گزارشگر از طریق حق ماهوی، تسلطی بر واحد ب دارد که به آن توانایی فعلی برای هدایت فعالیتهای مربوط واحد ب را، صرفنظر از اینکه واحد گزارشگر الف بخواهد از این حق ماهوی استفاده کند یا خیر، می‌دهد.

واحد گزارشگر الف نیز در معرض منافع متغیر ناشی از ارتباط با واحد ب قرار دارد یا نسبت به آن منافع حقوقی دارد. واحد گزارشگر الف از طریق واحد ب منافع غیر مالی به دست می‌آورد، به این ترتیب که واحد ب به پیشبرد هدف اجتماعی برای ساختن مسکن ارزان قیمت کمک



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورتهای مالی تلفیقی

می‌کند. اگر چه واحد گزارشگر الف قادر به دریافت منافع مالی مستقیم نیست، اما از طریق توانایی خود برای هدایت نحوه بکارگیری بازده‌های مالی در برنامه مسکن اجتماعی، منافع غیرمستقیم به دست می‌آورد.

واحد گزارشگر الف معیار نهایی کنترل را نیز داراست. واحد گزارشگر الف از طریق منصوبان خود در هیئت مدیره، توانایی استفاده از تسلط خود برای تأثیرگذاری بر ماهیت و میزان منافع خود از واحد ب را دارد.

واحد گزارشگر الف تمام سه معیار برای کنترل را داراست و بنابراین واحد ب را کنترل می‌کند.

مثال ۸ ب

در این مثال، واقعیتهای مثال ۸ - الف به جز موارد زیر، در نظر گرفته می‌شود:

(الف) هیئت مدیره واحد ب از طریق فرایند پیشنهاد و رأی‌گیری عمومی انتخاب می‌شود که در خصوص انتصاب اعضای هیئت مدیره، حقی به واحد گزارشگر الف نمی‌دهد؛ و  
(ب) تصمیمات اتخاذشده توسط هیئت مدیره واحد ب توسط واحد گزارشگر الف مورد بررسی قرار می‌گیرد، و ممکن است به واحد ب مشاوره دهد.

بر مبنای واقعیتهای و شرایط تجدیدنظر شده که در بالا ذکر شد، واحد گزارشگر الف حق ماهوی در ارتباط با واحد ب ندارد و به همین دلیل بر واحد ب تسلط ندارد.

اهداف اجتماعی واحد گزارشگر الف در ارتباط با ساخت مسکن ارزان قیمت هنوز هم حاصل می‌شود و در نتیجه هنوز منافع غیرمالی مستقیم به دست خواهد آورد. با این حال، هم‌راستایی اهداف به تنهایی برای رسیدن به این نتیجه که یک واحد گزارشگر، واحد دیگر را کنترل می‌کند کافی نیست (به بند ۳۱ مراجعه کنید).

واحد گزارشگر الف بر واحد ب تسلط ندارد و در نتیجه نمی‌تواند از تسلط، برای تأثیرگذاری بر ماهیت یا میزان منافع خود استفاده کند. واحد گزارشگر الف دو معیار از سه معیار کنترل را دارا نمی‌باشد و بنابراین واحد ب را کنترل نمی‌کند.

مثال ۹

دولت حق انتصاب و برکناری اکثریت اعضای یک واحد را دارد. این حق توسط دولتهای قبلی



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

مورد استفاده قرار گرفته است اما، دولت فعلی از این حق استفاده نکرده است، زیرا به دلایل سیاسی نمی‌خواهد به عنوان دخالت در فعالیتهای آن واحد تلقی شود. در این مورد، دولت همچنان دارای حق ماهوی است، حتی اگر تصمیم به استفاده از آن را نداشته باشد.

مثال ۱۰

وزارت راه و شهرسازی دارای سیاستی است که طبق آن، زمین مورد نیاز برای تهیه مسکن ارزان قیمت واگذار می‌کند. وزارت مزبور، به منظور حصول اطمینان از اینکه مسکن تهیه شده، در راستای سیاست یاد شده، مقرون به صرفه و در دسترس است، شرایطی را مقرر می‌کند. طبق این سیاست، وزارت راه و شهرسازی قطعه زمینی را به یک تعاونی مسکن به مبلغی کمتر از ارزش منصفانه واگذار کرد تا تعدادی مسکن ارزان قیمت را احداث کند.

در قرارداد بین وزارت و تعاونی مسکن، مواردی نظیر اینکه زمین برای چه اهدافی قابل استفاده است، کیفیت ساخت و ساز مسکن، گزارشهای مستمر و الزامات مدیریت عملکرد، فرایند برگرداندن زمین استفاده نشده و حل و فصل مناقشات فی ما بین مشخص می‌شود. زمین باید طبق سیاست وزارت راه و شهرسازی برای هدف تعیین شده مورد استفاده قرار گیرد.

در این توافق، الزاماتی در خصوص تضمین کیفیت و فرایندهای مدیریت مالی تعاونی مسکن نیز وجود دارد. تعاونی مسکن باید نشان دهد که توانایی و اختیار لازم برای انجام کار را دارد. همچنین باید ارزش افزوده‌ای که می‌تواند از طریق اشتراک منابع وزارت با منابع تعاونی، در راستای پاسخ به نیاز یک گروه مشتری خاص به شیوه‌ای پایدار، به دست آورد، را نیز مشخص کند.

هیئت مدیره تعاونی مسکن توسط اعضای آن منصوب می‌شود. وزارت راه و شهرسازی هیچ نماینده‌ای در هیئت مدیره تعاونی ندارد.

بر مبنای واقعیتهای و شرایط فوق، وزارت راه و شهرسازی برای هدایت فعالیتهای مربوط تعاونی مسکن تسلط کافی ندارد و بنابراین، تعاونی مسکن را کنترل نمی‌کند. وزارت راه و شهرسازی می‌تواند منافع غیرمالی غیرمستقیم از طریق این تعاونی به دست آورد، به این ترتیب که با فعالیتهای تعاونی مسکن، وزارت مزبور به اهداف اجتماعی خود در خصوص فراهم ساختن مسکن ارزان قیمت دست پیدا می‌کند. با این حال، هم‌راستایی اهداف به تنهایی برای رسیدن به این نتیجه که یک واحد گزارشگر، واحد دیگر را کنترل می‌کند کافی نیست (به بند ۳۱ مراجعه



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورتهای مالی تلفیقی

کنید). وزارت راه و شهرسازی به منظور داشتن تسلط بر تعاونی مسکن، باید توانایی هدایت فعالیتهای مربوطه تعاونی مسکن را جهت پیشبرد اهداف خود داشته باشد.

مثال ۱۱

تصمیمات مرتبط با هدایت فعالیتهای مربوط واحدی که برای کنترل ارزیابی می شود، در مجمع عمومی سالانه صاحبان سهام آن اتخاذ می شود. تاریخ برگزاری مجمع عمومی عادی بعدی، ۸ ماه دیگر است. با وجود این، سهامدارانی که به صورت انفرادی یا جمعی، حداقل ۲۰ درصد حق رأی را در اختیار داشته باشند، می توانند درخواست کنند برای تغییر سیاستهای فعلی مرتبط با فعالیتهای مربوط، مجمع عمومی برگزار شود، اما به دلیل الزام به اطلاع رسانی به سهامداران دیگر، این مجمع حداقل تا ۳۰ روز قابل برگزاری نیست. سیاستهای مرتبط با فعالیتهای مربوط، تنها در جلسات مجمع عمومی، قابل تغییر است. تصمیمات این مجمع شامل تصویب فروش بااهمیت داراییها و همچنین انجام سرمایه گذاریهای بااهمیت یا واگذاری آنها است. اطلاعات بالا، در مثالهای ۱۱ الف تا ۱۱ ت زیر استفاده می شود. هر مثال به صورت جداگانه بررسی می شود.

مثال ۱۱ الف

واحد گزارشگر، اکثریت حق رأی در واحد دیگر را در اختیار دارد. در این حالت، حق رأی واحد گزارشگر ماهوی محسوب می شود زیرا واحد گزارشگری در صورت لزوم، می تواند درباره هدایت فعالیتهای مربوط تصمیم گیری کند. اینکه ۳۰ روز طول می کشد تا واحد گزارشگر بتواند حق رأی خود را اعمال کند، مانع توانایی فعلی واحد گزارشگر برای هدایت فعالیتهای مربوط از زمان تحصیل سهام نمی شود.

مثال ۱۱ ب

واحد گزارشگر، یک طرف پیمان آتی برای تحصیل اکثریت سهام واحد دیگر است. تاریخ مؤثر پیمان ۲۵ روز دیگر است. سهامداران بالفعل موجود قادر به تغییر سیاستهای فعلی در ارتباط با فعالیتهای مربوط نیستند، زیرا مجمع عمومی را حداقل ۳۰ روز بعد می توان برگزار کرد که در آن زمان، پیمان آتی تسویه شده است. بنابراین، واحد گزارشگر دارای حقی است که در واقع، معادل حق سهامدار اکثریت در مثال ۱۱ الف است، یعنی واحد گزارشگر دارنده پیمان آتی، در صورت لزوم، می تواند درباره هدایت فعالیتهای مربوط تصمیم گیری کند. پیمان آتی واحد



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>گزارشگر، حق ماهوی است که حتی قبل از تسویه پیمان آتی، به واحد گزارشگر توانایی فعلی برای هدایت فعالیت‌های مربوط را می‌دهد.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <p>مثال ۱۱ پ<br/>واحد گزارشگر، اختیار ماهوی برای تحصیل اکثریت سهام واحد دیگر را دارد که پس از ۲۵ روز قابل اعمال و عمیقاً دارای ارزش اعمال می‌باشد. نتیجه‌گیری در این مثال، همانند مثال ۱۱ ب خواهد بود.</p>                                                                                                                                                                                                                                                  |
| <p>مثال ۱۱ ت<br/>واحد گزارشگر، یک طرف پیمان آتی برای تحصیل اکثریت سهام واحد دیگر است، بدون اینکه هرگونه حق دیگری نسبت به واحد دیگر داشته باشد. تاریخ تسویه پیمان آتی ۶ ماه بعد است. برخلاف مثال قبل، این واحد گزارشگر توانایی فعلی برای هدایت فعالیت‌های مربوط را ندارد. سهامداران بالفعل از توانایی فعلی برای هدایت فعالیت‌های مربوط برخوردار هستند زیرا آنها می‌توانند سیاست‌های فعلی مرتبط با فعالیت‌های مربوط را قبل از تسویه پیمان آتی تغییر دهند.</p> |

حق حمایتی

۲۹. در ارزیابی اینکه حق واحد گزارشگر موجب تسلط آن بر واحد دیگر می‌شود یا خیر، واحد گزارشگر باید بررسی کند که آیا این حق و حق در اختیار دیگران، حق حمایتی است یا خیر. حق حمایتی در شرایط وقوع تغییرات اساسی در فعالیت‌های واحد دیگر یا در شرایط استثنایی موضوعیت پیدا می‌کند. با وجود این، تمام حقوقی که در شرایط استثنایی اعمال می‌شوند، یا مشروط به وقوع رویدادی هستند، لزوماً حق حمایتی محسوب نمی‌شوند (به بندهای ۱۵ و ۵۵ مراجعه شود).

۳۰. از آنجا که حق حمایتی برای حمایت از منافع دارندگان آن بدون ایجاد تسلط بر واحدی که حق مزبور به آن مرتبط می‌شود سازماندهی شده است، واحد گزارشگری که تنها حق حمایتی را در اختیار دارد، نمی‌تواند بر واحدی که این حق مرتبط به آن است تسلط داشته باشد یا مانع تسلط شخص دیگر بر این واحد شود (به بند ۲۴ مراجعه شود).

۳۱. نمونه‌هایی از حق حمایتی شامل موارد زیر است، اما محدود به این موارد نیست:



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵

### صورتهای مالی تلفیقی

- الف. حق وام‌دهنده برای محدود کردن وام‌گیرنده از انجام اقداماتی که می‌تواند به‌طور قابل ملاحظه‌ای ریسک اعتباری وام‌گیرنده را به ضرر وام‌دهنده تغییر دهد.
- ب. حق شخص دارنده منافع فاقد حق کنترل در واحد گزارشگر برای تصویب مخارج سرمایه‌ای بیشتر از مبالغ ضروری در روال عادی فعالیتهای تجاری یا تصویب انتشار ابزارهای مالکانه یا بدهی.
- پ. حق وام‌دهنده برای توقیف داراییهای وام‌گیرنده، در صورتی که وام‌گیرنده در رعایت شرایط بازپرداخت وام قصور کند.
- ت. حق مقررات‌گذار برای محدود یا متوقف کردن عملیات واحدهایی که مقررات یا سایر الزامات را رعایت نمی‌کنند. برای مثال سازمان حفاظت محیط زیست ممکن است قادر به متوقف کردن فعالیتهای واحدی باشد که قانون و مقررات حفاظت و بهسازی محیط زیستی را نقض می‌کند.
- ث. حق برکناری اعضای ارکان اداره‌کننده واحد دیگر در شرایط تعیین شده خاص. برای مثال، در صورتیکه شهرداری قادر نباشد تصمیمات به موقعی در مورد سیاستهای کلیدی اتخاذ کند، دولت ممکن است قادر به برکناری یا تعلیق شهردار و انتصاب فرد دیگری باشد.
- ج. حق دولت برای حذف معافیت مالیاتی واحد غیرانتفاعی در صورتیکه واحد مزبور اهداف یا فعالیتهای خود را به طور قابل ملاحظه‌ای تغییر دهد.
- چ. حق واحد گزارشگر تأمین کننده منابع یک موسسه خیریه برای آن که در صورت تصفیه آن مؤسسه، خالص داراییهای خود را به یک واحد دارای فعالیتهای مشابه واگذار کند. با وجود این، اگر واحد گزارشگر توانایی تعیین این را داشته باشد که خالص داراییهای مؤسسه خیریه در زمان تصفیه به طور مشخص به کجا واگذار شود، واحد گزارشگر در رابطه با آن موسسه حق ماهوی دارد.

### حق رأی

۳۲. در مواردی که واحد گزارشگر حق رأی یا حقوق مشابهی در ارتباط با واحد دیگر دارد، باید ارزیابی کند که آیا آن حق، توانایی فعلی برای هدایت فعالیتهای مربوط واحد دیگر ایجاد می‌کند



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

یا خیر. واحد گزارشگر باید الزامات این بخش (بندهای ۳۳ تا ۵۲) را در انجام این ارزیابی مورد توجه قرار دهد.

تسلط با داشتن اکثریت حق رأی

۳۳. اگر واحد گزارشگر بیش از نصف حق رأی در واحد دیگر را در اختیار داشته باشد، در شرایط زیر دارای تسلط است، مگر آنکه مشمول بند ۳۴ یا ۳۵ شود:

- الف. فعالیتهای مربوط، از طریق رأی دارنده اکثریت حق رأی هدایت شود؛ یا
- ب. بیشتر اعضای ارکان اداره کننده که فعالیتهای مربوط را هدایت می کنند، از طریق رأی دارنده اکثریت حق رأی انتخاب شوند.

اکثریت حق رأی بدون داشتن تسلط

۳۴. برای داشتن تسلط بر واحد دیگر توسط واحد گزارشگری که بیش از نصف حق رأی در واحد دیگر را در اختیار دارد، حق رأی واحد گزارشگر باید طبق بندهای ۲۵ تا ۲۸، ماهوی باشد به طوری که برای واحد گزارشگر توانایی فعلی برای هدایت فعالیتهای مربوط ایجاد کند، که اغلب از طریق تعیین سیاستهای عملیاتی و مالی انجام می شود. اگر واحد گزارشگر دیگری حق هدایت فعالیتهای مربوط را داشته باشد و آن واحد، نماینده واحد ارزیابی کننده کنترل نباشد، واحد ارزیابی کننده کنترل بر واحد دیگر تسلط ندارد.

۳۵. اگر حق رأی واحد گزارشگر ماهوی نباشد، واحد گزارشگر بر واحد دیگر تسلط ندارد، حتی اگر واحد گزارشگر اکثریت حق رأی در واحد دیگر را در اختیار داشته باشد. برای مثال، اگر فعالیتهای مربوط از طریق دادگاه یا مقررات گذار هدایت شود، واحد گزارشگر دارنده بیش از نصف حق رأی در واحد دیگر نمی تواند بر واحد دیگر تسلط داشته باشد.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵ صورتهای مالی تلفیقی

تسلط بدون داشتن اکثریت حق رأی

۳۶. واحد گزارشگر حتی اگر کمتر از اکثریت حق رأی در واحد دیگر را در اختیار داشته باشد، می تواند دارای تسلط باشد. برای مثال، واحد گزارشگر ممکن است از طریق موارد زیر، با وجود نداشتن اکثریت حق رأی در واحد دیگر، دارای تسلط باشد:

- الف. حق انتخاب یا برکناری اکثریت اعضای هیئت مدیره یا سایر ارکان اداره کننده و کنترل واحد دیگر از طریق آنها (به بند ۳۷ مراجعه شود)؛
- ب. توافق الزام آور بین واحد گزارشگر و سایر دارندگان حق رأی (به بند ۳۸ مراجعه شود)؛
- پ. حقوق ناشی از سایر توافقهایی الزام آور (به بند ۳۹ مراجعه شود)؛
- ت. حق رأی ویژه واحد گزارشگر (به بندهای ۴۲ تا ۴۸ مراجعه شود)؛
- ث. حق رأی بالقوه (به بندهای ۴۹ تا ۵۲ مراجعه شود)؛ یا
- ج. ترکیبی از موارد الف تا ث.

کنترل هیئت مدیره یا سایر ارکان اداره کننده

۳۷. واحد گزارشگر ممکن است بر انتصاب یا برکناری اکثریت اعضای هیئت مدیره یا سایر ارکان اداره کننده در نتیجه توافقهایی الزام آور (شامل قوانین مربوط، اختیار اجرایی، توافق قراردادی یا سایر توافقهها) تسلط داشته باشد.



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

مثال ۱۲

پژوهشگاه الف توسط هیئت امنای منتخب وزارت علوم، تحقیقات و فن آوری اداره می‌شود. هیئت امناء برای تصمیم‌گیری در مورد عملیات پژوهشگاه، اختیار لازم را دارد. وزارت علوم و تحقیقات و فن آوری توانایی انتصاب اکثریت هیئت امنای پژوهشگاه را دارد. در نتیجه، این احتمال وجود دارد که وزارتخانه نسبت به پژوهشگاه تسلط داشته باشد.

توافق الزام‌آور با سایر دارندگان حق رأی

۳۸. توافق الزام‌آور بین واحد گزارشگر و سایر دارندگان حق رأی در واحد دیگر می‌تواند برای واحد گزارشگر، امکان اعمال حق رأی کافی را برای داشتن تسلط فراهم کند، حتی اگر واحد گزارشگر از حق رأی کافی برای داشتن تسلط برخوردار نباشد. با وجود این، توافق الزام‌آور اطمینان می‌دهد که واحد گزارشگر قادر است سایر دارندگان حق رأی را به اندازه کافی هدایت کند تا به گونه‌ای رأی دهند که او بتواند درباره فعالیت‌های مربوط تصمیم‌گیری کند.

حقوق ناشی از سایر توافقات الزام‌آور

۳۹. سایر حقوق تصمیم‌گیری، در ترکیب با حق رأی، می‌تواند برای واحد گزارشگر توانایی فعلی برای هدایت فعالیت‌های مربوط را ایجاد کند. برای مثال، حق تعیین شده در توافق الزام‌آور در ترکیب با حق رأی، می‌تواند برای واحد گزارشگر توانایی فعلی برای هدایت سیاست‌های عملیاتی یا تأمین مالی یا سایر فعالیت‌های کلیدی واحد دیگر را که اثر قابل ملاحظه‌ای بر منافع دریافت شده توسط واحد گزارشگر دارد، فراهم کند. با وجود این، اگر تعیین سیاست‌ها یا برنامه‌های واحد دیگر به میزان قابل ملاحظه‌ای توسط اشخاص دیگری غیر از واحد گزارشگر انجام شود، واحد گزارشگر نمی‌تواند بر آن واحد کنترل داشته باشد، برای نمونه، از طریق عدم رعایت توافق الزام‌آور و پذیرش پیامدها یا از طریق تغییر اساسنامه.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵ صورتهای مالی تلفیقی

وابستگی اقتصادی

ر ۴۰. برای مقاصد این استاندارد، وابستگی اقتصادی یک واحد به واحد گزارشگر، به تنهایی موجب تسلط واحد گزارشگر بر آن واحد نمی‌شود. وابستگی اقتصادی ممکن است هنگامی رخ دهد که:

الف. یک واحد گزارشگر، تنها یک مشتری عمده دارد و از دست دادن آن مشتری می‌تواند بر تداوم فعالیت آن واحد تأثیرگذار باشد؛ یا

ب. فعالیتهای یک واحد عمدتاً از طریق کمکها و هدایا تأمین مالی می‌شود که بخش قابل توجه آن تنها از یک واحد گزارشگر دریافت می‌شود.

ر ۴۱. واحد گزارشگر ممکن است بتواند بر سیاستهای عملیاتی و مالی واحد دیگر که برای تأمین مالی به واحد گزارشگر وابسته است، تأثیر بگذارد. با وجود این، برای تعیین اینکه آیا وابستگی اقتصادی به گونه‌ای است که واحد دیگر توانایی هدایت سیاستهای عملیاتی و مالی خود را نداشته باشد، باید ترکیبی از عوامل مختلف در نظر گرفته شود. اگر واحد مذکور، در مورد تأمین مالی از واحد گزارشگر یا انجام معامله با آن اختیار داشته باشد، هنوز توانایی هدایت سیاستهای عملیاتی یا مالی خود را دارد. برای مثال، واحد دیگری که منابعی از واحد گزارشگر دریافت می‌کند اما ارکان اداره‌کننده آن در خصوص پذیرش یا عدم پذیرش منابع و نحوه استفاده از آن، اختیار دارند، همچنان توانایی هدایت سیاستهای عملیاتی و مالی خود را دارد. این حالت ممکن است حتی زمانی که کمک به چنین واحدی مستلزم رعایت شرایط مشخص است نیز مصداق داشته باشد. اگرچه یک واحد ممکن است کمک را برای ایجاد داراییهای سرمایه‌ای و انجام مخارج عملیاتی به شرط رعایت معیارها یا محدودیتهای معین دریافت کرده باشد، اما ارکان اداره‌کننده آن ممکن است اختیار لازم در مورد چگونگی استفاده از آن داراییها را داشته باشند؛ بنابراین، آن واحد سیاستهای عملیاتی و مالی خود را کنترل می‌کند. علاوه بر این، تمایز بین عملیات یک واحد و خود آن واحد مهم است. از دست دادن مشتری عمده می‌تواند بر امکان‌پذیر بودن عملیات یک واحد، و نه بر تداوم فعالیت آن واحد گزارشگر، تأثیرگذار باشد. باید توجه شود که در خصوص واحدهایی که از طریق بودجه دولت تأمین مالی می‌شوند، معمولاً این اختیار در پذیرش یا عدم پذیرش بودجه وجود ندارد.



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورتهای مالی تلفیقی

مثال ۱۳

یک موسسه پژوهشی یکی از موسسات متعددی است که بخش عمده منابع مالی خود را از دولت دریافت می‌کند. این مؤسسه پیشنهادهای خود را ارائه می‌دهد و منابع مالی از طریق فرایند مناقصه اختصاص می‌یابد. موسسه پژوهشی حق قبول یا رد این منابع را حفظ می‌کند. دولت، موسسه پژوهشی را کنترل نمی‌کند، زیرا موسسه پژوهشی می‌تواند تصمیم بگیرد منابع مالی را از دولت نپذیرد و به دنبال منابع جایگزین برای تامین مالی باشد یا فعالیت خود را متوقف کند.

مثال ۱۴

شرکت تولیدکننده میز و صندلی توافق الزام‌آوری جهت تجهیز مدارس دولتی دارد. این توافق بین شرکت و سازمان نوسازی، توسعه و تجهیز مدارس کشور است. بخش عمده درآمد شرکت از این محل است. طبق مقررات، الزامات کلی شامل استانداردها و معیارهای مربوط درخصوص توافق مذکور وجود دارد. توافقاتی فعلی برای یک دوره پنج ساله است. در پایان این دوره، اگر شرکت یاد شده تمایل به ادامه همکاری داشته باشد، باید در یک فرایند مناقصه شرکت کند و با سایر اشخاص رقابت کند. سازمان نوسازی، توسعه و تجهیز مدارس، شرکت تولیدکننده میز و صندلی را کنترل نمی‌کند، زیرا این شرکت می‌تواند تصمیم بگیرد تجهیز مدارس را متوقف کند، فعالیت خود را تغییر دهد یا فعالیت خود را متوقف کند.

مثال ۱۵

یک سازمان بین‌المللی پروژه‌ای را در ایران تأمین مالی می‌کند که این پروژه توسط یک پژوهشگاه ایرانی اجرا می‌شود. این پژوهشگاه اگرچه به لحاظ تأمین مالی، به شدت وابسته به سازمان بین‌المللی است اما توسط هیئت امنای خود اداره می‌شود و توانایی لازم برای نپذیرفتن منابع مالی از سازمان مذکور را حفظ می‌کند. سازمان بین‌المللی، پژوهشگاه را کنترل نمی‌کند، زیرا این پژوهشگاه می‌تواند تصمیم بگیرد منابع مالی اهدایی را نپذیرد و به دنبال منابع جایگزین برای تامین مالی باشد یا فعالیت خود را متوقف کند.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵ صورتهای مالی تلفیقی

حق رأی ویژه

۴۲. زمانی که واحد گزارشگر، علیرغم نداشتن اکثریت حق رأی، به طور یک جانبه توانایی عملی برای هدایت فعالیتهای مربوط را داشته باشد، از حق کافی برای تسلط بر واحد دیگر برخوردار است.

۴۳. واحد گزارشگر ممکن است حق رأی تعیین کننده داشته باشد، به نحوی که قادر باشد از اتخاذ تصمیم توسط سایر دارندگان حق رأی ها در واحد دیگر جلوگیری کند. این حق رأی ممکن است موجب تسلط شود. معمولاً این حق در اسناد تأسیس (برای مثال، اساسنامه) واحد دیگر پیش بینی می شود و برای محدود کردن سطح حق رأی یا سایر حقوقی که در اختیار اشخاص معین است، سازماندهی شده است. همچنین، این حق ممکن است موجب شود واحد گزارشگر بتواند از هرگونه تغییر عمده در واحد دیگر نظیر فروش دارایی اصلی آن جلوگیری کند.

مثال ۱۶

وزارت ارتباطات و فن آوری اطلاعات هیچ گونه سهمی در شرکت خدمات ارتباطی الف ندارد. با وجود این، به موجب قوانین و مقررات، چنانچه منافع اساسی امنیت ملی به صورت بااهمیتی تحت تأثیر فعالیتهای شرکتهای ارائه کننده خدمات ارتباطی قرار گیرد، وزارت ارتباطات و فن آوری اطلاعات می تواند:

الف. از جهت رعایت امنیت ملی، امنیت تدارکات و اطلاعات، و انتقال فن آوریها، ضوابط ویژه ای را در خصوص شرایط خرید سهام در هریک از این شرکتها - توسط هر شخصی - تبیین و اعمال نماید، و

ب. از تصویب رویدادها یا معاملات خاص (مانند ادغام، واگذاری داراییها، انحلال، و تغییرات مربوط به هدف شرکت یا میزان مالکیت سهام در برخی از شرکتهای تحت کنترل دولت) توسط مجمع عمومی یا هیئت مدیره جلوگیری کند. در رابطه با این شرکت، وزارت مزبور حق حمایتی دارد، نه حق ماهوی.

۴۴. هنگام ارزیابی اینکه حق رأی واحد گزارشگر برای داشتن تسلط کافی است یا خیر، واحد گزارشگر تمام واقعیتهای و شرایط، از جمله موارد زیر را در نظر می گیرد:



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

الف. میزان حق رأی واحد گزارشگر در مقایسه با میزان و پراکندگی حق رأی سایر دارندگان حق رأی، با توجه به اینکه:

۱. هر چه واحد گزارشگر حق رأی بیشتری داشته باشد، احتمال برخورداری از حقی که به او توانایی فعلی برای هدایت فعالیت‌های مربوط را بدهد، بیشتر می‌شود؛

۲. هر چه واحد گزارشگر حق رأی بیشتری در مقایسه با سایر دارندگان حق رأی داشته باشد، احتمال برخورداری از حقی که به او توانایی فعلی برای هدایت فعالیت‌های مربوط را بدهد، بیشتر می‌شود؛ و

۳. هر چه تعداد اشخاصی که برای از اکثریت انداختن واحد گزارشگر در رأی‌گیری لازم است با یکدیگر همکاری کنند بیشتر باشد، احتمال برخورداری از حقی که به واحد گزارشگر توانایی فعلی برای هدایت فعالیت‌های مربوط را بدهد، بیشتر می‌شود.

ب. حق رأی بالقوه واحد گزارشگر، سایر دارندگان حق رأی یا اشخاص دیگر (به بندهای ۴۹ تا ۵۲ مراجعه شود)؛

پ. حقوق ناشی از سایر توافقات الزام‌آور (به بند ۳۹ مراجعه شود)؛ و

ت. هرگونه واقعیت یا شرایط دیگری که نشان دهد واحد گزارشگر، توانایی فعلی برای هدایت فعالیت‌های مربوط را در زمان اتخاذ تصمیمات دارد یا ندارد، شامل الگوهای رأی‌گیری در مجامع عمومی صاحبان سهام در گذشته.

۴۵. هنگامی که هدایت فعالیت‌های مربوط از طریق رأی اکثریت تعیین می‌شود و واحد گزارشگر به طور قابل ملاحظه‌ای، حق رأی بیشتری نسبت به سایر دارندگان حق رأی یا گروه سازمان یافته‌ای از دارندگان حق رأی دارد و سایر سهامداران بسیار پراکنده هستند، تنها پس از بررسی عوامل مندرج در بند ۴۴-الف تا پ، ممکن است تسلط واحد گزارشگر بر واحد دیگر مشخص شود.

۴۶. در سایر شرایط، با در نظر گرفتن عوامل مندرج در بند ۴۴-الف تا پ، ممکن است به روشنی مشخص شود که واحد گزارشگر دارای تسلط نیست.

۴۷. با وجود این، ممکن است عوامل مندرج در بند ۴۴-الف تا پ به تنهایی کفایت نکند. چنانچه واحد گزارشگر پس از بررسی عوامل مزبور، درباره تسلط خود ابهام داشته باشد، باید واقعیتها و



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵

### صورت‌های مالی تلفیقی

شرایط دیگر را بررسی کند، مانند اینکه سایر سهامداران بر مبنای الگوی رأی‌گیری در مجامع عمومی صاحبان سهام در گذشته، عملاً منفعل بوده‌اند یا خیر. این بررسی شامل ارزیابی عوامل مندرج در بند ۲۰ و نشانه‌های مندرج در بندهای ۲۱ تا ۲۳ است. هر چه حق رأی واحد گزارشگر کمتر باشد و هرچه همکاری اشخاص کمتری برای از اکثریت انداختن واحد گزارشگر در رأی‌گیری مورد نیاز باشد، برای ارزیابی اینکه حقوق واحد گزارشگر برای اعمال تسلط کافی است یا خیر، به واقعیتها و شرایط دیگر، بیشتر اتکا می‌شود. زمانی که واقعیتها و شرایط مندرج در بندهای ۲۰ تا ۲۳ همراه با حقوق واحد گزارشگر مورد ملاحظه قرار می‌گیرد، باید به شواهد تسلط مندرج در بند ۲۰، در مقایسه با نشانه‌های تسلط مندرج در بندهای ۲۱ تا ۲۳، اهمیت بیشتری داده شود.

۴۸. چنانچه با توجه به عوامل مندرج در بند ۴۴ الف تا ت، تسلط واحد گزارشگر بر واحد دیگر به روشنی مشخص نباشد، واحد گزارشگر بر واحد دیگر کنترل ندارد.

#### مثال ۱۷

یک واحد گزارشگر، ۴۸ درصد از حق رأی در واحد دیگر را تحصیل می‌کند. مابقی حق رأی، در اختیار هزاران سهامداری است که هیچ‌کدام از آنها، بیش از ۱ درصد حق رأی را در اختیار ندارند. هیچ‌یک از سهامداران، توافقی برای رایزنی با دیگران یا اتخاذ تصمیمات جمعی ندارند. واحد گزارشگر با توجه به اندازه نسبی سایر سهامداران به این نتیجه می‌رسد که ۴۸ درصد حق رأی برای داشتن کنترل کافی است. در این مورد، بر مبنای میزان مالکیت مطلق واحد گزارشگر و میزان مالکیت نسبی سایر سهامداران، واحد گزارشگر نتیجه می‌گیرد که به میزان کافی حق رأی غالب برای احراز معیار تسلط را بدون نیاز به در نظر گرفتن سایر نشانه‌های تسلط، در اختیار دارد.

#### مثال ۱۸

واحد گزارشگر الف، ۴۰ درصد، و دوازده سرمایه‌گذار دیگر، هر کدام ۵ درصد از حق رأی در واحد دیگر را در اختیار دارند. بر مبنای موافقت‌نامه سهامداران، به واحد گزارشگر الف حق انتصاب، برکناری و تعیین حقوق و مزایای مدیرانی که مسئولیت هدایت فعالیت‌های مربوط را به عهده دارند، اعطا می‌شود. برای تغییر موافقت‌نامه مزبور، دوسوم آرای سهامداران لازم است. واحد گزارشگر الف با توجه به میزان حق رأی خود، به این نتیجه می‌رسد که میزان مالکیت



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

مطلق او و میزان مالکیت نسبی سایر سهامداران، به تنهایی برای تعیین اینکه واحد گزارشگر الف از حق کافی برای داشتن تسلط برخوردار است یا خیر، کفایت نمی‌کند. اما، واحد گزارشگر الف تشخیص می‌دهد که حق قراردادی او برای انتصاب، برکناری و تعیین حقوق و مزایای مدیران، به منظور نتیجه‌گیری درباره وجود تسلط بر واحد دیگر کافی است. این موضوع که واحد گزارشگر الف ممکن است حق خود برای انتخاب، انتصاب یا برکناری مدیریت را اعمال کند یا نکند، نباید هنگام ارزیابی تسلط واحد گزارشگر مورد توجه قرار گیرد.

مثال ۱۹

واحد گزارشگر الف، ۴۵ درصد و دو سرمایه‌گذار دیگر هر کدام ۲۶ درصد از حق رأی در واحد دیگر را در اختیار دارند. مابقی حق رأی، در اختیار سه سهامدار دیگر است که هر کدام، یک درصد حق رأی دارند. توافق دیگری وجود ندارد که بر تصمیم‌گیری تأثیر بگذارد. در این مورد، میزان حق رأی واحد گزارشگر الف و میزان آن در مقایسه با سایر سهامداران، برای رسیدن به این نتیجه که واحد گزارشگر الف تسلط ندارد، کافی است. در این شرایط، تنها همکاری دو سرمایه‌گذار دیگر می‌تواند مانع هدایت فعالیت‌های مربوط واحد دیگر توسط واحد گزارشگر الف شود.

مثال ۲۰

یک واحد گزارشگر ۳۵ درصد و سه سهامدار دیگر، هر کدام ۵ درصد از حق رأی در واحد دیگر را در اختیار دارند. مابقی حق رأی در اختیار تعداد زیادی سهامدار است که هیچ‌کدام به تنهایی بیش از یک درصد حق رأی را در اختیار ندارند. هیچ یک از سهامداران، توافقی برای رایزنی با سهامداران دیگر و اتخاذ تصمیمات جمعی ندارد. تصمیمات درباره فعالیت‌های مربوط واحد دیگر، مستلزم تصویب با اکثریت آرا در مجمع عمومی صاحبان سهام مربوط است. در مجمع عمومی اخیر واحد دیگر، دارندگان ۷۵ درصد از حق رأی، در رأی‌گیری شرکت کرده‌اند. در این مورد، مشارکت فعال سایر سهامداران در مجمع عمومی اخیر، حاکی از این است که واحد گزارشگر، صرف نظر از اینکه واحد گزارشگر به دلیل تعداد کافی آرای موافق سهامداران دیگر، فعالیت‌های مربوط را هدایت کرده باشد، توانایی عملی برای هدایت یک‌جانبه فعالیت‌های مربوط را ندارد.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵ صورتهای مالی تلفیقی

حق رأی بالقوه

۴۹. واحد گزارشگر هنگام ارزیابی کنترل، حق رأی بالقوه خود و همچنین حق رأی بالقوه اشخاص دیگر را مورد توجه قرار می دهد تا مشخص شود که آیا تسلط دارد یا خیر. حق رأی بالقوه، حق به دست آوردن حق رأی در واحد دیگر، مانند حق ناشی از ابزارهای مالی قابل تبدیل یا اختیارهای معامله سهام، است. چنین حق رأی بالقوه ای تنها در صورت ماهوی بودن مورد توجه قرار می گیرد (به بندهای ۲۵ تا ۲۸ مراجعه شود).

۵۰. واحد گزارشگر هنگام بررسی حق رأی بالقوه، باید هدف و سازماندهی ابزار مالی و نیز سایر روابطی که با واحد دیگر دارد را مورد توجه قرار دهد. این بررسی، شامل ارزیابی شرایط مختلف ابزار مالی و نیز انتظارات، انگیزه ها و دلایل آشکار موافقت واحد گزارشگر با این شرایط است.

۵۱. اگر واحد گزارشگر حق رأی یا سایر حقوق تصمیم گیری مرتبط با فعالیتهای واحد دیگر را نیز در اختیار داشته باشد، واحد گزارشگر ارزیابی می کند که آیا ترکیب این حقوق، منجر به تسلط بر واحد دیگر می شود یا خیر.

۵۲. حق رأی بالقوه ماهوی، به تنهایی یا در ترکیب با سایر حقوق، می تواند به واحد گزارشگر توانایی فعلی برای هدایت فعالیتهای مربوط را بدهد. برای مثال، این مورد زمانی محتمل است که واحد گزارشگر ۴۰ درصد از حق رأی در واحد دیگر را در اختیار دارد و طبق بند ۲۶، از حق ماهوی ناشی از اختیار تحصیل ۲۰ درصد حق رأی بیشتر نیز برخوردار است.

### مثال ۲۱

واحد گزارشگر الف، ۷۰ درصد از حق رأی در واحد دیگر را در اختیار دارد. واحد گزارشگر ب، ۳۰ درصد از حق رأی در واحد دیگر و نیز اختیار تحصیل نیمی از حق رأی واحد گزارشگر الف را دارد. اختیار تحصیل طی دو سال آینده به قیمت ثابتی که عمیقاً فاقد ارزش اعمال است، و انتظار می رود این وضعیت، طی دو سال آتی ادامه داشته باشد، قابل اعمال است. واحد گزارشگر الف حق رأی خود را اعمال کرده است و بطور فعال، فعالیتهای مربوط واحد دیگر را هدایت می کند. در این مورد، واحد گزارشگر الف احتمالاً معیار تسلط را احراز می کند، زیرا به نظر می رسد از توانایی فعلی برای هدایت فعالیتهای مربوط برخوردار است. اگر چه واحد



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

گزارشگر ب در زمان حاضر از اختیار قابل اعمال برای تحصیل حق رأی بیشتر برخوردار است و در صورت اعمال، اکثریت حق رأی در واحد دیگر را خواهد داشت، اما شرایط مرتبط با اختیار معامله سهام به گونه‌ای است که حق ماهوی محسوب نمی‌شود.

مثال ۲۲

واحد گزارشگر الف و دو سرمایه‌گذار دیگر، هر کدام یک سوم از حق رأی در واحد دیگر را در اختیار دارند. فعالیت تجاری واحد دیگر، ارتباط تنگاتنگی با واحد گزارشگر الف دارد. واحد گزارشگر الف، افزون بر ابزارهای مالکانه، ابزارهای بدهی قابل تبدیل به سهام عادی واحد دیگر را در اختیار دارد که در هر زمان به قیمت ثابتی که فاقد ارزش اعمال است (اما عمیقاً فاقد ارزش اعمال نیست)، قابل تبدیل است. در صورت تبدیل ابزار بدهی به سهام عادی، واحد گزارشگر الف ۶۰ درصد از حق رأی در واحد دیگر را در اختیار خواهد داشت. از آنجا که واحد گزارشگر الف حق رأی در واحد دیگر را همراه با حق رأی بالقوه ماهوی در اختیار دارد که به او توانایی فعلی برای هدایت فعالیتهای مربوط را می‌دهد، واحد گزارشگر الف نسبت به واحد دیگر تسلط دارد.

تسلط در زمانی که حق رأی یا حقوق مشابه، اثر قابل ملاحظه‌ای بر منافع ندارد

۵۳. واحد گزارشگر برای ارزیابی هدف و سازماندهی واحد دیگر (به بندهای ۵ تا ۸ مراجعه شود)، باید ارتباط با واحد دیگر و تصمیمات اتخاذ شده در زمان تأسیس واحد دیگر را به عنوان بخشی از سازماندهی واحد دیگر بررسی کند و ارزیابی نماید که آیا ویژگیهای این ارتباط، به واحد گزارشگر حق کافی برای تسلط بر واحد دیگر را می‌دهد یا خیر. نقش داشتن در سازماندهی واحد دیگر از طریق ارتباط مذکور، به تنهایی برای وجود کنترل واحد گزارشگر کافی نیست، با وجود این، نقش داشتن در سازماندهی می‌تواند نشان دهد که واحد گزارشگر فرصت کسب حقی را داشته است که برای تسلط بر واحد دیگر کافی باشد و از این رو توانایی تعیین هدف و سازماندهی واحد دیگر ممکن است موجب تسلط بر آن شود. در مورد واحدی که اکثر فعالیتهای مربوط آن یا تمام آن‌ها در زمان تأسیس تعیین شده است، برای ارزیابی کنترل، داشتن توانایی تعیین هدف و سازماندهی واحد دیگر ممکن است در مقایسه با هر گونه حق تصمیم‌گیری در جریان مربوط تر باشد.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵

### صورتهای مالی تلفیقی

۵۴. همچنین، واحد گزارشگر باید حق ناشی از توافقه‌های الزام‌آور مانند حق خرید، حق فروش، حق انحلال و حق ناشی از اختیار اجرایی یا قانونگذاری مشخص شده در زمان تأسیس واحد دیگر را مورد توجه قرار دهد. در صورتی که این توافقه‌های الزام‌آور شامل فعالیتهایی باشد که ارتباط نزدیکی با واحد دیگر دارد، این فعالیتها، از نظر ماهیت، بخش جدانشدنی از فعالیتهای کلی واحد دیگر محسوب می‌شود، اگر چه ممکن است خارج از چارچوب فعالیتهای قانونی آن واحد باشد. بنابراین، در زمان تعیین تسلط، ضروری است حق تصمیم‌گیری صریح یا ضمنی مندرج در توافقه‌های الزام‌آور که ارتباط نزدیکی با واحد دیگر دارد، به عنوان فعالیتهای مربوط مورد بررسی قرار گیرد.

۵۵. در برخی از واحدهای دیگر، فعالیتهای مربوط تنها زمانی رخ می‌دهد که شرایط خاصی به وجود آید یا رویدادهایی خاص رخ دهد. سازماندهی واحد دیگر ممکن است به گونه‌ای باشد که هدایت فعالیتها و منافع ناشی از این فعالیتها، از قبل تعیین شده باشد، مگر اینکه آن شرایط خاص ایجاد شود یا رویداد خاصی واقع گردد. در این مورد، تنها تصمیم‌گیری درباره فعالیتهای واحد دیگر در هنگام وقوع آن شرایط و رویدادها می‌تواند اثر قابل ملاحظه‌ای بر منافع واحد گزارشگر داشته باشد و بنابراین فعالیتهای مربوط محسوب می‌شود. برای داشتن تسلط، لزومی ندارد که آن شرایط و رویدادها برای واحد گزارشگری که توانایی اتخاذ چنین تصمیماتی را دارد، واقع شود. این موضوع که حق تصمیم‌گیری، مشروط به ایجاد شرایط یا وقوع یک رویداد است، به خودی خود موجب نمی‌شود که این حق، حمایتی باشد.

۵۶. واحد گزارشگر ممکن است تعهد صریح یا ضمنی داشته باشد که اطمینان دهد واحد دیگر، مطابق سازماندهی خود فعالیت می‌کند. این تعهد ممکن است واحد گزارشگر را بیشتر در معرض نوسان منافع قرار دهد و موجب افزایش انگیزه واحد گزارشگر برای بدست آوردن حق کافی به منظور داشتن تسلط شود. بنابراین، تعهد برای اطمینان از اینکه واحد دیگر طبق سازماندهی خود فعالیت می‌کند، می‌تواند نشانه تسلط واحد گزارشگر باشد، اما به خودی خود، موجب تسلط واحد گزارشگر و مانع تسلط شخص دیگر نمی‌شود.



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

مثال ۲۳

دولت دارای قوانینی است که بر ایجاد نهادهای فرهنگی حاکم است. این نهادها از لحاظ قانونی مستقل و دارای مسئولیت محدود هستند. قدرت و اهداف این نهادها، همراه با الزامات گزارشگری آنها در قانون مشخص شده است. وظیفه اصلی هر نهاد، مدیریت داراییهای نهاد، در راستای منافع عمومی ذینفعان است. نهادها مجاز به صرف هزینه در جهت ارتقاء آموزش عمومی و حرفه‌ای ذینفعان هستند. آنها اختیار محدودی برای هزینه کردن دارند مگر اینکه برای اهدافی باشد که بطور خاص در قانون آمده است. هر نهاد باید یک گزارش مالی سالانه به دولت ارائه کند. ذینفعان که توسط هر نهاد تعریف شده‌اند و مستقل از دولت هستند، اعضای هیئت امنای نهاد را انتخاب می‌کنند. اعضای هیئت امناء با رأی ذینفعان در جلسات مجمع عمومی سالانه، برای یک دوره سه ساله منصوب می‌شوند. هر نهاد، راهبرد و سیاستهای مالی و عملیاتی خود را تعیین می‌کند. فعالیتهای دارای بیشترین اثر در دستیابی به اهداف نهاد شامل مدیریت اموال و توزیع بودجه بین ذینفعان است.

دولت در تدوین قوانین حاکم بر فعالیتهای نهاد نقش دارد، اما حقوقی نسبت به فعالیتهای مربوط نهاد ندارد. بنابراین دولت کنترلی بر نهاد ندارد.

مثال ۲۴

شهرداریهای ۵ شهر، یک شرکت جداگانه برای ارائه خدمات مشترک به آن شهرداریها تأسیس می‌کنند. این شرکت بر اساس قراردادی با این شهرداریها فعالیت می‌کند. هدف اصلی این شرکت ارائه خدمات به این شهرداریها است.

مالکیت این شرکت متعلق به شهرداریهای مزبور است و هر یک از آنها دارای یک سهم و یک حق رأی هستند. شهردار هر یک از این شهرها، عضو هیئت مدیره این شرکت است. هیئت مدیره شرکت مسئول هدایت استراتژیک، تصویب پرونده‌های تجاری و نظارت بر عملکرد شرکت است.

برای هر فعالیت مشترک، یک گروه مشاوره‌ای وجود دارد که مسئولیت مدیریت عملیات و تصمیم‌گیری در رابطه با آن فعالیت را برعهده دارد. هر گروه مشورتی شامل یک نماینده از هر شهرداری است.

منافع حاصل از قرارداد ارائه خدمات مشترک به شرح زیر است:



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورتهای مالی تلفیقی

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• بهبود میزان و کیفیت خدمات؛</li> <li>• رویکرد هماهنگ و سازگار در خصوص ارائه خدمات؛</li> <li>• کاهش مخارج خدمات اداری و پشتیبانی؛</li> <li>• فرصتهایی برای ایجاد نوآوریها؛ و</li> <li>• صرفه جویی در مقیاس ناشی از اینکه یک واحد فعالیتهای متعددی را انجام می دهد.</li> </ul> <p>اگر فعالیتهای خدماتی مشترک بیشتری ایجاد شود که نیازمند سرمایه بیشتر باشد، شرکت، طبقه جدیدی از ابزارهای مالکانه را منتشر می کند یا یک واحد تحت کنترل ایجاد می کند تا منافع در داراییهای جدید را حفظ کند.</p> <p>این شرکت، مخارج خود را از طریق دریافت درصدی از صرفه جویی به واسطه انجام خریدهای عمده و مخارج خدمات ارائه شده پوشش می دهد.</p> <p>هیچ کدام از شهرداریها به طور جداگانه شرکت را کنترل نمی کنند.</p>                                                                                       |
| <p>مثال ۲۵</p> <p>یک بنیاد فرهنگی و هنری به منظور ارائه و مدیریت خدمات فرهنگی و هنری از طرف یک واحد گزارشگر، تاسیس شده است. طبق شرایط توافق نامه با واحد گزارشگر، این بنیاد مسئولیت مدیریت عملیاتی، ارائه و توسعه خدمات فرهنگی و هنری را بر عهده دارد. بنیاد مذکور ملزم به اداره امکانات فعلی واحد گزارشگر است. میزان خدمات مورد نیاز، از جمله ساعات کار و تعداد و سطوح کارکنان، توسط واحد گزارشگر تعیین می شود. فعالیتهای بنیاد باید با برنامه بلندمدت واحد گزارشگر هماهنگ باشد و بخش قابل توجهی از فعالیتهای آن توسط واحد گزارشگر تأمین مالی می شود. بنیاد بدون تصویب واحد گزارشگر، امکانات جدیدی ایجاد نمی کند و در فعالیتهای دیگر مشارکت نمی کند.</p> <p>واحد گزارشگر با مشخص کردن جزئیات شیوه فعالیت بنیاد، فعالیتهای آن و ماهیت منافع برای خود را از قبل تعیین می کند. بنابراین واحد گزارشگر، بنیاد را کنترل می کند.</p> |
| <p>مثال ۲۶</p> <p>یک واحد گزارشگر، مراکز تفریحی، کتابخانه ها و آمفی تئاترهای خود را به یک مؤسسه خیریه منتقل می کند.</p> <p>واحد گزارشگر انتظار دارد با ایجاد مؤسسه خیریه، از صرفه جویی در مخارج، افزایش استفاده از</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورتهای مالی تلفیقی

امکانات توسط عموم، نحوه برخورد مالیاتی مطلوب تر، و دسترسی بهتر به تأمین مالی مختص موسسات خیریه منتفع شود. این مؤسسه می تواند ماهیت و میزان امکانات ارائه شده را تعیین کند و در هر هدف خیرخواهانه دیگری مشارکت داشته باشد. هیئت امنای مؤسسه توسط مردم انتخاب می شود. واحد گزارشگر حق دارد که یک نماینده در هیئت مدیره داشته باشد. مؤسسه ملزم به حفظ هر گونه مزاد دوره و استفاده از آن برای اهداف مؤسسه است. واحد گزارشگر از فعالیتهای مؤسسه منتفع می شود، اما مؤسسه را کنترل نمی کند. واحد گزارشگر نمی تواند چگونگی استفاده مؤسسه از منابع خود را هدایت کند.

مثال ۲۷

سازمان زیباسازی شهر الف، برنامه ها، اقدامات و نوآوریهای را برای زیباسازی شهر الف طرح ریزی، اجرا و پشتیبانی می کند. این سازمان، در قبال خدمات مختلف، از جمله گرافیک محیطی، نقاشی دیواری، تزئینات و نورپردازی، حجم و نمای ساختمانها و تبلیغات محیطی از شهرداری شهر الف بودجه دریافت می کند و از عملکرد خود در ارائه این خدمات، به شهرداری شهر الف گزارش می دهد. در صورت نبود این سازمان، شهرداری شهر الف باید راه دیگری برای ارائه این خدمات پیدا کند. سازمان همچنین کمکها و هدایایی دریافت می کند. سازمان توسط شورای شهر الف تأسیس شده است. اعضای شورای سازمان شامل شهردار، معاون ذی ربط شهرداری، نماینده وزارت کشور و دو نفر کارشناس متخصص در رشته های مرتبط به پیشنهاد شهردار و تأیید شورای شهر می باشد، اعضای هیئت مدیره توسط شورا انتخاب می شوند. هرگونه تغییرات در سازمان باید به تأیید شورای سازمان و شورای شهر الف برسد. در صورت انحلال سازمان، دارایی های مزاد باید به یک سازمان مشابه در همان منطقه جغرافیایی منتقل شود. این انتقال دارایی ها مستلزم تصویب شهرداری شهر الف است. شهرداری شهر الف حقوق مختلفی نسبت به سازمان دارد، از جمله حق: الف. انتصاب، ابقا یا برکناری مدیران اصلی سازمان که توانایی هدایت فعالیتهای مربوط را دارند؛ ب. تصویب یا وتوی بودجه مرتبط با فعالیتهای مربوط سازمان؛ و پ. وتوی تغییرات اساسی سازمان نظیر فروش سازمان یا دارایی اصلی آن.



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورتهای مالی تلفیقی

شهرداری شهر الف توانایی هدایت فعالیتهای مربوط (خدمات) سازمان را دارد به نحوی که می تواند مخارج و کیفیت خدمات ارائه شده را تحت تأثیر قرار دهد. شهرداری شهر الف در معرض منافع متغیر (شامل آثار اقتصادی خدمات و کیفیت خدمات) قرار دارد. از آنجا که شهرداری شهر الف با استفاده از تسلط خود بر این منافع تأثیر می گذارد، سازمان را کنترل می کند.

مثال ۲۸

واحد گزارشگر الف، از ساخت خانه های جدید، تعمیر و نوسازی خانه های فعلی و بهبود شرایط زندگی و مسکن پشتیبانی می کند. همچنین دسترسی به تأمین مالی مسکن را تسهیل می کند و رقابت و بهره وری را در فعالیتهای تأمین مالی مسکن تقویت می کند.

واحد گزارشگر الف، موسسه ای با اهداف معین تأسیس کرده است. وظایف موسسه، کسب منافع از طریق وامهای مسکن واجد شرایط و انتشار اوراق رهنی است. واحد گزارشگر الف، اوراق منتشر شده توسط موسسه را تضمین می کند اما فعالیتهای جاری آن را تأمین مالی نمی کند. موسسه، فعالیتهای خود را از طریق درآمد حاصل از سرمایه گذاری خود، تأمین مالی می کند. اگر موسسه منحل شود، داراییهای آن به یک یا چند سازمان خیریه توزیع می شود. واحد گزارشگر الف، حق تصمیم گیری در مورد فعالیتهای جاری موسسه را ندارد.

واحد گزارشگر الف بر فعالیتهای مربوط موسسه تسلط دارد زیرا فعالیتهای مربوط موسسه را هنگام ایجاد آن تعیین می کند. واحد گزارشگر الف به دلیل تضمین اوراق منتشر شده توسط موسسه و همچنین به دلیل اینکه فعالیتهای موسسه که توسط واحد گزارشگر الف در زمان ایجاد موسسه تعیین شده است و به واحد گزارشگر الف برای دستیابی به اهداف آن کمک می کند، در معرض منافع متغیر قرار می گیرد.

مثال ۲۹

یک واحد تأمین مالی تحت تملک ده شهرداری و استانداری یک استان تأسیس شده است. ماهیت فعالیت آن واحد، انتفاعی است. این واحد منابع مالی شهرداریهای مشارکت کننده را از طریق استقراض تأمین می کند. هدف اصلی آن، کاهش مخارج تأمین مالی و متنوع تر کردن منابع تأمین مالی برای شهرداریها است. این واحد ممکن است فعالیتهای دیگری نیز انجام دهد که از نظر هیئت مدیره منطبقاً با فعالیت آن مرتبط و یا با آن همراستا است.

منافع اصلی برای شهرداریهای مشارکت کننده، کاهش مخارج تأمین مالی است. هیئت مدیره



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

واحد تأمین مالی ممکن است تصمیم به پرداخت سود سهام داشته باشد، اما انتظار می‌رود پرداخت‌های سود سهام کم باشد.

هیئت مدیره مسئول هدایت استراتژیک و کنترل فعالیتهای واحد تأمین مالی است. هیئت مدیره متشکل از چهار تا هفت عضو است که اکثریت آنها مستقل می‌باشند.

همچنین شورای سهامداران از ده نفر نمایندگان شهرداریها به همراه یک نماینده از استانداری تشکیل می‌شود. نقش این شورا این است که:

- عملکرد واحد تأمین مالی و هیئت مدیره را بررسی و گزارش عملکرد را به سهامداران ارائه کند؛
- در مورد انتصاب، برکناری، جایگزینی و حقوق و مزایای مدیران پیشنهادهایی به سهامداران ارائه دهد؛ و
- تصمیمات راهبری سهامداران را هماهنگ کند.

واحد تأمین مالی، اوراق بدهی را طبق سیاستهای وام‌دهی یا سرمایه‌گذاری مورد تأیید هیئت مدیره یا سهامداران خریداری می‌کند.

هر شهرداری برای اینکه در واحد تأمین مالی به عنوان یک سهامدار محسوب شود، باید سرمایه اولیه‌ای معادل ۱۰۰٫۰۰۰ میلیون ریال را تأمین و با استقراض بخش مشخصی از نیازهای مالی خود از واحد تأمین مالی برای یک دوره سه ساله موافقت کند. هیچ‌یک از شهرداریها و استانداری، واحد تأمین مالی را کنترل نمی‌کنند.

قرار گرفتن در معرض منافع متغیر ناشی از ارتباط با واحد دیگر یا برخورداری از حق نسبت به آن منافع ۵۷. هنگام ارزیابی وجود کنترل واحد گزارشگر بر واحد دیگر، واحد گزارشگر تعیین می‌کند که آیا در معرض منافع متغیر ناشی از ارتباط با واحد دیگر قرار می‌گیرد یا نسبت به آن منافع از حق برخورداری است، یا خیر.



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورتهای مالی تلفیقی

مثال ۳۰

در راستای سیاستهای خانواده محور در دانشگاهها، خدمات با کیفیت آموزشی به کودکان ارائه می شود. این خدمات ممکن است، در جذب و حفظ کارکنان سطح بالا و دانشجویان تحصیلات تکمیلی نقش بسزایی داشته باشد و به افزایش شهرت دانشگاه و توانایی آن برای جذب پروژه های تحقیقاتی کمک کند.

اطلاعات فوق به مثالهای ۳۰-الف و ۳۰-ب مربوط می شود که در ادامه مطرح شده است. هر مثال به طور جداگانه مورد بررسی قرار می گیرد.

مثال ۳۰-الف

دانشگاه الف، مراکزی برای ارائه خدمات آموزشی به کودکان تأسیس کرده است (اگرچه دانشگاه الف برای برنامه های آموزشی خود، بودجه دولتی دریافت می کند، اما مراکز مزبور توسط دانشگاه و نه دولت، ایجاد شده است. این مراکز در ساختمانهای متعلق به دانشگاه فعالیت می کنند. هر مرکز دارای مدیر، کارمند و بودجه خاص است. این مراکز تنها توسط دانشجویان و کارکنان دانشگاه قابل استفاده است. این دانشگاه مجاز به ارائه خدمات آموزشی برای کودکان است. دانشگاه حق دارد که مراکز را تعطیل کند یا آنها را تغییر مکان دهد. از آنجا که این مراکز از امکانات و اموال دانشگاه استفاده می کنند، کارمندان و والدین باید از سیاستهای سلامت و ایمنی دانشگاه پیروی کنند. مدیریت هریک از مراکز توانایی تعیین سایر سیاستهای عملیاتی را دارد.

دانشگاه الف، به واسطه وجود مراکز ارائه خدمات آموزشی به کودکان، منافع غیرمالی بدست می آورد. اگرچه دانشگاه الف در مدیریت روزانه مراکز مشارکتی ندارد، اما توانایی تعطیل کردن یا تغییر ساعت فعالیت آنها را دارد.

دانشگاه الف مراکز ارائه خدمات آموزشی به کودکان را کنترل می کند.

مثال ۳۰-ب

دانشگاه ب در زمین خود ساختمانی را احداث می کند و برای ارائه خدمات آموزشی به کودکان در اختیار یک انجمن ثبت شده قرار می دهد. والدین استفاده کننده از خدمات آموزشی، عضو انجمن هستند. هیئت مدیره توسط اعضا تعیین می شود. اعضا مسئول تعیین سیاستهای عملیاتی و مالی مرکز نگهداری از کودکان هستند. کارکنان، دانشجویان و عموم مردم می توانند از این خدمات استفاده کنند ولی دانشجویان در اولویت هستند. از آنجا که برای ارائه این خدمات از



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

امکانات و اموال دانشگاه استفاده می‌شود، کارکنان و والدین باید از سیاستهای سلامت و ایمنی دانشگاه پیروی کنند. انجمن مجاز به ارائه خدمات آموزشی به کودکان است. اگر فعالیت انجمن متوقف شود، منابع آن باید به یک واحد غیر انتفاعی مشابه منتقل شود. انجمن می‌تواند تصمیم بگیرد از ساختمانهای دانشگاه در ارائه خدمات خود استفاده نکند.

اگر چه دانشگاه به واسطه ارائه خدمات توسط انجمن مذکور، منافع غیرمالی بدست می‌آورد، با این حال توانایی هدایت فعالیتهای مربوط انجمن را ندارد. اعضای انجمن (که والدین کودکان می‌باشند) توانایی هدایت فعالیتهای مربوط آن را دارند. دانشگاه، انجمن را کنترل نمی‌کند.

۵۸. منافع متغیر، منفعی است که ثابت نباشد و امکان تغییر آن در نتیجه عملکرد واحد دیگر وجود داشته باشد. منافع متغیر می‌تواند مثبت، منفی یا هم مثبت و هم منفی باشد (به بند ۲۵ مراجعه شود). واحد گزارشگر ارزیابی می‌کند که آیا منافع واحد دیگر متغیر است یا خیر، و این منافع صرف‌نظر از شکل حقوقی آن، ماهیتاً تا چه اندازه متغیر است. برای مثال:

الف. در ارتباط با منافع غیرمالی - واحد گزارشگر ممکن است در نتیجه فعالیتهای واحد دیگر که منجر به پیشبرد اهداف واحد گزارشگر می‌شود، منفعی را دریافت کند. این منافع ممکن است از نظر این استاندارد منافع متغیر محسوب شود زیرا واحد گزارشگر را در معرض ریسک عملکرد واحد دیگر قرار می‌دهد. اگر واحد دیگر نتواند این فعالیتها را انجام دهد، واحد گزارشگر ممکن است با تحمل مخارج اضافی، خود آن فعالیتها را انجام دهد، یا از طریق تامین منابع مالی اضافی یا سایر اشکال کمک برای واحد دیگر، شرایط ادامه این فعالیتها را برای آن واحد فراهم کند.

ب. در ارتباط با منافع مالی - واحد گزارشگر می‌تواند اوراق مشارکتی با پرداختهای سود ثابت داشته باشد. پرداختهای سود ثابت از نظر این استاندارد منافع متغیر محسوب می‌شود زیرا در معرض ریسک عدم بازپرداخت قرار دارد و واحد گزارشگر را در معرض ریسک اعتباری ناشر اوراق مشارکت قرار می‌دهد. میزان نوسان منافع به ریسک اعتباری اوراق مشارکت بستگی دارد. به همین ترتیب، حق الزحمه ثابت عملکرد بابت مدیریت داراییهای



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵ صورتهای مالی تلفیقی

واحد دیگر نیز منافع متغیر محسوب می‌شود، زیرا واحد گزارشگر را در معرض ریسک عدم ایفای تعهد توسط واحد دیگر قرار می‌دهد. میزان نوسان منافع، به توانایی واحد دیگر در ایجاد درآمد کافی برای پرداخت حق الزحمه بستگی دارد.

### ارتباط بین تسلط و منافع

#### تسلط تفویض شده

۵۹. عموماً واحدهای بخش عمومی مسئول انجام سیاست‌های دولت هستند. در برخی موارد؛ آنها ممکن است اصالتاً اختیار فعالیت داشته باشند و در موارد دیگر ممکن است به عنوان نماینده وزیر یا واحد دیگر فعالیت کنند. برای نمونه:

الف. یک واحد گزارشگر که برای فعالیت از طرف وزیر دارای مجوز است ممکن است در رابطه با یک واحد دیگر صرفاً به عنوان نماینده وزیر، فعالیت کند. در این موارد، واحد گزارشگر، واحد دیگر را کنترل نمی‌کند.

ب. یک واحد گزارشگر ممکن است با تفویض تسلط از جانب وزیر فعالیت کند. این واحد به صلاحدید خود تصمیم‌گیری و عمل می‌نماید و توسط وزیر هدایت نمی‌شود. در این موارد، این واحد به عنوان اصیل فعالیت می‌کند و باید سایر الزامات این استاندارد را بکار گیرد تا تعیین کند آیا واحد دیگر را کنترل می‌کند یا خیر. دامنه اختیار تصمیم‌گیری این واحد در خصوص واحد دیگر، عامل مهمی در تعیین نماینده یا اصیل بودن او است.

پ. واحد گزارشگر ممکن است واحد با مقاصد خاصی را برای انجام فعالیتهای مشخص تأسیس و هیئت امنای آن را منصوب کند. هیئت امناء مسئول اتخاذ تصمیمات در مورد فعالیتهای تأمین مالی و عملیاتی واحد مذکور بر اساس اساسنامه آن است. اگر واحد گزارشگر بتواند هیئت امناء را به اختیار خود جایگزین کند و با فرض اینکه برای مثال، به واسطه دستیابی به اهداف خود یا پیشبرد آنها در نتیجه فعالیتهای واحد با مقاصد خاص در معرض منافع متغیر قرار بگیرد یا نسبت به آن منافع از حق برخوردار باشد، واحد گزارشگر باید ارزیابی کند که آیا آن واحد با مقاصد خاص را کنترل می‌کند یا خیر.



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

ر ۶۰. واحد گزارشگر ممکن است در خصوص برخی موضوعات یا تمام فعالیت‌های مربوط، اختیار تصمیم‌گیری خود را به نماینده تفویض کند. واحد گزارشگر هنگام ارزیابی وجود کنترل خود بر واحد دیگر، باید با حق تصمیم‌گیری تفویض شده به نماینده خود، همانند زمانی که واحد گزارشگر به‌طور مستقیم عمل می‌کند، برخورد نماید. در شرایطی که بیش از یک اصل وجود داشته باشد، هر یک از اشخاص اصل باید با در نظر گرفتن الزامات بندهای ر ۵ تا ر ۵۶ ارزیابی کند که آیا بر واحد دیگر تسلط دارند یا خیر. بندهای ر ۶۱ تا ر ۷۳ برای تعیین اینکه تصمیم‌گیرنده، نماینده است یا اصل، رهنمود ارائه می‌کند.

ر ۶۱. تصمیم‌گیرنده برای تعیین اینکه نماینده است یا خیر، باید رابطه کلی بین خود، واحد دیگر تحت مدیریت و دیگر اشخاص در ارتباط با واحد دیگر، به ویژه تمام عوامل زیر را مورد توجه قرار دهد:

الف. دامنه اختیار تصمیم‌گیری خود درباره واحد دیگر (بندهای ر ۶۳ تا ر ۶۴)؛

ب. حق اشخاص دیگر (بندهای ر ۶۵ تا ر ۶۸)؛

پ. حقوق و مزایایی که طبق توافق، نسبت به دریافت آن حق دارد (بندهای ر ۶۹ تا ر ۷۱)؛ و

ت. قرار گرفتن تصمیم‌گیرنده در معرض نوسان بازده ناشی از سایر منافع اقتصادی که در واحد دیگر دارد (بندهای ر ۷۲ و ر ۷۳).

بر مبنای واقعیتهای و شرایط خاص، برای هر یک از عوامل مورد اشاره باید اهمیت متفاوتی در نظر گرفته شود.

ر ۶۲. تعیین اینکه تصمیم‌گیرنده نماینده است یا خیر، مستلزم ارزیابی تمام عوامل مندرج در بند ر ۶۱ است، مگر اینکه یک شخص، حق ماهوی برکناری تصمیم‌گیرنده را داشته باشد و بتواند بنا به صلاحدید خود، تصمیم‌گیرنده را برکنار کند (به بند ر ۶۶ مراجعه شود).

مثال ۳۱

یک واحد گزارشگر می‌تواند مسئول نظارت بر عملکرد واحد دیگری از بخش عمومی باشد. نقش واحد نظارت‌کننده این است که اطمینان حاصل کند رویکرد واحد دیگر با اهداف دولت هماهنگ است، در مورد ارائه خدمات و نتایج، به وزیر تضمین کیفیت بدهد و هر گونه ریسک را ارزیابی و به وزیر اطلاع‌رسانی کند. این واحد گزارشگر، موافقت‌نامه صریحی با وزیر دارد که در آن مسئولیت‌های نظارتی



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵

صورتهای مالی تلفیقی

واحد گزارشگر ذکر شده است. این واحد گزارشگر صلاحیت درخواست اطلاعات از واحد دیگر را دارد و درخصوص هرگونه درخواست تأمین مالی مطرح شده از طرف واحد دیگر مشاوره لازم را به وزیر می دهد. واحد مذکور همچنین در مورد اینکه آیا واحد دیگر مجاز به انجام برخی فعالیتها است یا خیر، به وزیر مشاوره می دهد. این واحد به عنوان نماینده وزیر عمل می کند.

مثال ۳۲

یک واحد گزارشگر استانی، به منظور هماهنگی جمع آوری کمکهای مالی برای اجرای برنامه های بهداشتی و سلامت منطقه ای، بنیادی را تأسیس می کند. این بنیاد همچنین صندوقهای خیریه ای را مدیریت می کند و وجوه تأمین شده، برای بیمارستانهای دولتی و مراکز مراقبت از سالمندان در منطقه بکار گرفته می شوند. واحد گزارشگر استانی، تمام هیئت امنای بنیاد را منصوب و بخشی از مخارج آن را تأمین می کند.

بر اساس تجزیه و تحلیل زیر، واحد گزارشگر استانی، بنیاد را کنترل می کند:

- الف. واحد گزارشگر استانی می تواند هیئت امناء را هدایت کند، و هیئت امناء توانایی برای هدایت فعالیتهای مربوط بنیاد را دارد. هیئت امناء نسبت به بنیاد تسلط دارد و واحد گزارشگر استانی می تواند هیئت امناء را به صلاحدید خود جایگزین کند؛
- ب. واحد گزارشگر استانی در معرض منافع متغیر ناشی از ارتباط با آن بنیاد قرار گرفته، یا نسبت به آن از حقی برخوردار می شود؛
- پ. واحد گزارشگر استانی می تواند از تسلط خود بر بنیاد استفاده کند تا ماهیت و میزان منافع بنیاد را تحت تأثیر قرار دهد؛ و
- ت. فعالیتهای بنیاد مکمل فعالیتهای واحد گزارشگر استانی است.

مثال ۳۳

یک نهاد قانونی برای ارائه خدمات بهداشتی به جامعه ایجاد شده است. این نهاد دارای یک شورای راهبری است که بر عملیات آن نظارت دارد و مسئول عملیات روزانه است. شورای راهبری نهاد قانونی توسط وزیر بهداشت، درمان و آموزش پزشکی منصوب می شود و مدیر نهاد قانونی بایشهاد شورای آن و تصویب وزیر، منصوب می شود.

دانشگاه علوم پزشکی الف در خصوص سیستم بهداشت عمومی وظایف زیر را برعهده دارد:

- الف. راهبری استراتژیک، نظیر تدوین برنامه های خدمات بهداشتی؛



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورتهای مالی تلفیقی

ب. تهیه رهنمودهایی برای ارائه خدمات بهداشتی، نظیر تعیین شرایط موافقتنامه‌های ارائه خدمات، تصویب پروژه‌های سرمایه‌ای و مدیریت روابط بین کارفرما و کارکنان، از جمله شرایط استخدام و حقوق و مزایای کارکنان نهاد قانونی؛ و

پ. نظارت بر عملکرد (برای مثال، کیفیت خدمات بهداشتی و اطلاعات مالی سیستم) و انجام اقدامات لازم در صورت عدم انطباق عملکرد با معیارهای عملکرد مشخص شده.

تصویب وزیر برای تصمیمات مهم زیر ضرورت دارد:

الف. موافقتنامه‌های خدمات نهاد قانونی؛

ب. انتشار رهنمودهای الزام‌آور درخصوص خدمات بهداشتی؛

پ. طرح‌های خدمات بهداشتی و برنامه‌ریزی پروژه‌های سرمایه‌ای برای خانه‌های بهداشت روستایی و پزشک خانواده؛ و

ت. استخدام و تعیین حقوق و مزایای کارکنان اجرایی نهاد قانونی.

دانشگاه علوم پزشکی الف تمام منابع مالی عملیاتی و سرمایه‌ای خود را از دولت دریافت می‌کند. بر مبنای واقعیتها و شرایط فوق، در رابطه با نهاد قانونی، دانشگاه مذکور به عنوان نماینده وزیر عمل می‌کند. این موضوع از اختیار تصمیم‌گیری محدود دانشگاه علوم پزشکی الف قابل استنباط است. بنابراین، دانشگاه نهاد قانونی را کنترل نمی‌کند.

از آنجایی که وزیر، شورای راهبری نهاد قانونی را منصوب می‌کند و تصمیمات عمده مؤثر بر فعالیت‌های واحد را تصویب می‌کند، او از توانایی هدایت فعالیت‌های مربوط آن واحد برخوردار است. با فرض وجود سایر معیارهای کنترل (بازده‌های متغیر و ارتباط بین تسلط و منافع)، وزیر، نهاد قانونی را کنترل می‌کند.

مثال ۳۴

به استثنای موارد زیر سایر شرایط مشابه مثال ۳۳ است:

- الف. وزیر اختیار انتصاب اعضای شورای راهبری نهاد قانونی را به رئیس دانشگاه علوم پزشکی الف تفویض کرده است؛
- ب. انتصاب مدیر نهاد قانونی توسط شورای راهبری نیازمند تصویب وزیر نیست؛
- پ. وزیر اختیار تصویب تصمیمات عمده را به رئیس دانشگاه تفویض کرده است؛ و



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورتهای مالی تلفیقی

ت. ارزیابی عملکرد دانشگاه شامل عملکرد نهاد قانونی نیز می شود. وزیر کماکان می تواند از اختیار تفویض شده به رئیس دانشگاه استفاده کند، اما در عمل انجام چنین کاری محتمل نیست. در این مثال، دامنه اختیار تصمیم گیری که در اختیار دانشگاه می باشد، به طور قابل ملاحظه ای در نتیجه تفویض اختیار وزیر به رئیس دانشگاه افزایش یافته است. با توجه به اینکه دانشگاه به عنوان اصل عمل می کند، توانایی هدایت فعالیتهای مربوط نهاد قانونی را دارد به گونه ای که به اهداف خود دست یابد. با توجه به این که دانشگاه نیز توانایی استفاده از تسلط خود بر نهاد قانونی به منظور تأثیرگذاری بر ماهیت و میزان این منافع را دارد، نهاد قانونی تحت کنترل دانشگاه است.

مثال ۳۵

تصمیم گیرنده ای (مدیر صندوق)، صندوقی را که واحدهای آن به صورت عام معامله می شود و طبق ضوابط به دقت تعریف شده در امیدنامه که ناشی از الزامات قوانین و مقررات است، تحت نظارت می باشد، تأسیس، عرضه و مدیریت می کند. واحدهای این صندوق برای سرمایه گذاری در پرتفوی متنوعی از اوراق بهادار مالکانه شرکتهای سهامی عام، به سرمایه گذاران عرضه شده است. طبق معیارهای تعریف شده، مدیر صندوق برای سرمایه گذاری در داراییها اختیار دارد. مدیر صندوق، به میزان ۱۰ درصد واحدهای صندوق، در صندوق سرمایه گذاری کرده است و حق الزحمه خدمات خود را بر مبنای عرف بازار، معادل ۱ درصد خالص ارزش داراییهای صندوق دریافت می کند. این حق الزحمه متناسب با خدمات ارائه شده است. مدیر صندوق، در برابر زیانهای صندوق در صورتی که بیش از میزان سرمایه گذاری او باشد، تعهدی ندارد. صندوق ملزم به داشتن هیئت مدیره مستقل نیست و هیئت مدیره ای نیز ندارد. سرمایه گذاران از حق ماهوی که اختیار تصمیم گیری مدیر صندوق را تحت تأثیر قرار دهد، برخوردار نیستند، اما می توانند واحدهای خود را با رعایت محدودیتهای مشخص شده توسط صندوق باز خرید کنند. با وجود اینکه عملیات صندوق طبق ضوابط تعیین شده در امیدنامه و الزامات قانونی انجام می شود، مدیر صندوق دارای حق تصمیم گیری است که به او توانایی فعلی برای هدایت فعالیتهای مربوط صندوق را می دهد - یعنی سرمایه گذاران از حق ماهوی اثرگذار بر اختیار تصمیم گیری مدیر



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

صندوق، برخوردار نیستند. مدیر صندوق بابت خدمات خود حق‌الزحمه مبتنی بر بازار متناسب با خدمات ارائه‌شده دریافت می‌کند و نیز دارای درصدی سرمایه‌گذاری در صندوق است. حقوق و مزایا و سرمایه‌گذاری مدیر صندوق، او را در معرض نوسان منافع ناشی از فعالیتهای صندوق قرار می‌دهد، اما آن‌قدر قابل ملاحظه نیست که نشان دهد مدیر صندوق، اصیل است.

در این مثال، قرار گرفتن مدیر صندوق در معرض نوسان منافع صندوق همراه با اختیار تصمیم‌گیری طبق معیارهای محدودکننده، نشان می‌دهد که مدیر صندوق، نماینده است. بنابراین مدیر صندوق نتیجه می‌گیرد که بر صندوق کنترل ندارد.

مثال ۳۶

تصمیم‌گیرنده‌ای به منظور ایجاد فرصت سرمایه‌گذاری برای تعدادی از سرمایه‌گذاران، صندوقی را تأسیس، عرضه و مدیریت می‌کند. تصمیم‌گیرنده (مدیر صندوق) باید طبق موافقت‌نامه اداره صندوق، تصمیمات را به گونه‌ای اتخاذ کند که بیشترین منافع برای تمام سرمایه‌گذاران ایجاد شود. با وجود این، مدیر صندوق اختیارات گسترده‌ای برای تصمیم‌گیری دارد. مدیر صندوق در ازای ارائه خدمات، حق‌الزحمه مبتنی بر بازار معادل ۱ درصد داراییهای تحت مدیریت خود و در صورت دستیابی به سطح مشخصی از مازاد، ۲۰ درصد مجموع مازاد صندوق را دریافت می‌کند. حق‌الزحمه متناسب با خدمات ارائه شده است.

با وجود اینکه تصمیمات باید به گونه‌ای اتخاذ شود که بیشترین منافع برای تمام سرمایه‌گذاران تأمین گردد، مدیر صندوق اختیارات گسترده‌ای برای تصمیم‌گیری در خصوص هدایت فعالیتهای مربوط صندوق دارد. به مدیر صندوق حق‌الزحمه ثابت و نیز حق‌الزحمه مبتنی بر عملکرد پرداخت می‌شود که متناسب با خدمات ارائه شده است. افزون بر این، حقوق و مزایا، منافع مدیر صندوق را با منافع سایر سرمایه‌گذاران برای افزایش ارزش صندوق همسو می‌کند، بدون اینکه مدیر را در معرض نوسان منافع ناشی از فعالیتهای صندوق به گونه‌ای قرار دهد که این قرارگیری از چنان اهمیتی برخوردار باشد که نشان دهد حقوق و مزایا، به تنهایی می‌تواند بیانگر آن باشد که مدیر صندوق، اصیل است.

الگوی ارائه شده و نحوه تجزیه و تحلیل بالا، در مثالهای ۳۶ الف تا ۳۶ پ زیر، تشریح شده است. هر مثال به صورت جداگانه مورد بررسی قرار می‌گیرد.



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورتهای مالی تلفیقی

مثال ۳۶ الف

مدیر صندوق، مالک ۲ درصد سرمایه گذاری در صندوق نیز می باشد که منافع او را با منافع سرمایه گذاران دیگر همسو می کند. مدیر صندوق در قبال زیان صندوق که بیش از سرمایه گذاری او باشد، تعهدی ندارد. سرمایه گذاران، تنها به دلیل نقض قرارداد می توانند با رأی اکثریت مدیر صندوق را برکنار کنند.

سرمایه گذاری مدیر صندوق (۲ درصد)، او را بیشتر در معرض نوسان منافع ناشی از فعالیتهای صندوق قرار می دهد، اما قرار گرفتن در معرض نوسان منافع آنقدر قابل ملاحظه نیست که نشان دهد مدیر صندوق، اصیل است. حق سرمایه گذاران دیگر برای برکناری مدیر صندوق، به عنوان حق حمایتی در نظر گرفته می شود، زیرا این حق تنها در صورت نقض قرارداد، قابل اعمال است. در این مثال، با وجود اینکه مدیر صندوق اختیارات گسترده ای برای تصمیم گیری دارد و در معرض نوسان بازده ناشی از منافع اقتصادی و حقوق و مزایای خود قرار گرفته است، با این حال، قرار گرفتن در معرض نوسان منافع صندوق به گونه ای است که نشان می دهد مدیر صندوق، نماینده است. به این ترتیب، مدیر نتیجه گیری می کند که بر صندوق کنترل ندارد.

مثال ۳۶ ب

مدیر صندوق سهم نسبی بیشتری از سایر سرمایه گذاران در صندوق دارد، اما در برابر زیان صندوق، تعهدی فراتر از سرمایه گذاری مذکور ندارد. سرمایه گذاران می توانند تنها به دلیل نقض قرارداد، با رأی اکثریت مدیر صندوق را برکنار کنند.

در این مثال، حق سرمایه گذاران دیگر برای برکناری مدیر صندوق، به عنوان حق حمایتی در نظر گرفته می شود زیرا تنها با نقض قرارداد، قابل اعمال است. با وجود اینکه به مدیر صندوق حق الزحمه ثابت و حق الزحمه مبتنی بر عملکرد متناسب با خدمات ارائه شده پرداخت می شود، ترکیب سرمایه گذاری مدیر صندوق با حقوق و مزایای او می تواند مدیر را در معرض نوسان منافع حاصل از فعالیتهای صندوق قرار دهد که به اندازه ای قابل ملاحظه است که نشان می دهد مدیر صندوق اصیل است. هر چه میزان منافع اقتصادی مدیر صندوق و نوسان آن (با در نظر گرفتن مجموع حقوق و مزایا و سایر منافع) بیشتر باشد، مدیر صندوق در تجزیه و تحلیل خود، بر منافع اقتصادی مزبور تأکید بیشتری خواهد داشت و به احتمال زیاد مدیر صندوق، اصیل است.

برای مثال، با توجه به حقوق و مزایا و سایر عوامل، مدیر صندوق ممکن است سرمایه گذاری به میزان ۲۰ درصد را برای نتیجه گیری درباره اینکه صندوق را کنترل می کند، کافی بداند. با وجود



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

این، در شرایط متفاوت (یعنی زمانی که حقوق و مزایا و سایر عوامل متفاوت باشند)، کنترل ممکن است در سطوح متفاوتی از سرمایه‌گذاری ایجاد شود.

مثال ۳۶ پ

مدیر صندوق، مالک ۲۰ درصد سرمایه‌گذاری در صندوق است، اما در قبال زیان صندوق در صورتی که بیشتر از سرمایه‌گذاری او باشد، تعهدی ندارد. صندوق، هیئت مدیره‌ای دارد که اعضای آن، مستقل از مدیر صندوق هستند و توسط سرمایه‌گذاران دیگر انتخاب می‌شوند. هیئت مدیره، مدیر صندوق را سالانه منصوب می‌کند. اگر هیئت مدیره تصمیم بگیرد قرارداد مدیر صندوق را تمدید نکند، خدمات ارائه شده توسط مدیر صندوق، توسط سایر مدیران آن صنعت قابل ارائه است.

اگر چه مدیر صندوق، حق الزحمه ثابت و نیز حق الزحمه مبتنی بر عملکرد که متناسب با خدمات ارائه شده است را دریافت می‌کند، ترکیب سرمایه‌گذاری مدیر صندوق (۲۰ درصد) با حقوق و مزایا، او را در معرض نوسان منافع ناشی از فعالیتهای صندوق قرار می‌دهد که این قرارگرفتن به اندازه‌ای قابل ملاحظه است که نشان می‌دهد مدیر صندوق، اصیل است. با وجود این، سرمایه‌گذاران برای برکناری مدیر صندوق، حق ماهوی دارند - هیئت مدیره، سازوکاری برای کسب اطمینان از اینکه سرمایه‌گذاران در صورت تمایل می‌توانند مدیر صندوق را برکنار کنند، فراهم می‌کند.

در این مثال، مدیر صندوق در تجزیه و تحلیل خود، بر حق ماهوی برکناری تأکید بیشتری دارد. بنابراین، اگر چه مدیر صندوق اختیارات گسترده‌ای برای تصمیم‌گیری دارد و از طریق حقوق و مزایا و سرمایه‌گذاری خود، در معرض نوسان منافع صندوق قرار می‌گیرد، اما حق ماهوی سایر سرمایه‌گذاران حاکی از این است که مدیر صندوق نماینده است. بنابراین، مدیر نتیجه می‌گیرد که بر صندوق کنترل ندارد.

مثال ۳۷

واحد گزارشگر الف، برای خرید پرتفویی از اوراق بهادار با نرخ ثابت و با پشتوانه دارایی، ایجاد شده است که از طریق ابزارهای مالکانه و ابزارهای بدهی با نرخ ثابت تأمین مالی می‌شود. ابزارهای مالکانه، نخستین حفاظ در مقابل زیان دارندگان ابزارهای بدهی هستند و منافع باقیمانده واحد گزارشگر الف را دریافت می‌کنند. سرمایه‌گذاری در واحد گزارشگر الف که به عنوان سرمایه‌گذاری



در پرتفوی از اوراق بهادار با پشتوانه دارایی است و در معرض ریسک اعتباری مرتبط با نکول احتمالی ناشر پرتفوی اوراق بهادار با پشتوانه دارایی و نیز ریسک نرخ سود مرتبط با مدیریت پرتفوی قرار دارد، به سرمایه‌گذاران بالقوه در ابزار بدهی عرضه می‌شود. در زمان تأسیس، ابزارهای مالکانه، بیانگر ۱۰ درصد ارزش داراییهای خریداری شده است. مدیر دارایی (تصمیم‌گیرنده) از طریق اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری بر مبنای عوامل تعیین شده در امیدنامه واحد گزارشگر الف، پرتفوی فعالی از داراییها را مدیریت می‌کند. مدیر دارایی برای این خدمات، حق الزحمه ثابتی بر مبنای بازار (یعنی ۱ درصد داراییهای تحت مدیریت)، و در صورت فزونی مازاد واحد گزارشگر الف از سطحی معین، حق الزحمه‌ای بر مبنای عملکرد (یعنی ۱۰ درصد مازاد) دریافت می‌کند. حق الزحمه‌ها متناسب با خدمات ارائه شده است. مدیر دارایی ۳۵ درصد از ابزار مالکانه واحد گزارشگر الف را در اختیار دارد. ۶۵ درصد باقیمانده ابزار مالکانه و تمام ابزارهای بدهی، متعلق به تعداد زیادی از سرمایه‌گذاران ثالث پراکنده و غیروابسته است. مدیر دارایی با تصمیم اکثریت سایر سرمایه‌گذاران، با صلاحدید آنان قابل برکناری است.

مدیر دارایی، حق الزحمه ثابت و نیز حق الزحمه مبتنی بر عملکرد متناسب با خدمات ارائه شده را دریافت می‌کند. به منظور افزایش ارزش صندوق، این حقوق و مزایا منافع مدیر دارایی را با منافع سایر سرمایه‌گذاران همسو می‌کند. مدیر دارایی به دلیل در اختیار داشتن ۳۵ درصد از ابزارهای مالکانه و به دلیل حقوق و مزایای خود، در معرض نوسان منافع ناشی از فعالیتهای صندوق قرار می‌گیرد.

با وجود انجام عملیات در چارچوب عوامل مندرج در امیدنامه واحد گزارشگر الف، مدیر دارایی از توانایی فعلی برای اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری دارای اثر قابل ملاحظه بر منافع واحد گزارشگر الف، برخوردار است. از آنجا که حق برکناری در اختیار تعداد زیادی از سرمایه‌گذاران پراکنده است، در تجزیه و تحلیلها اهمیت کمتری به حق برکناری داده می‌شود. در این مثال، مدیر دارایی بر این موضوع که در معرض نوسان بازده ناشی از منافع مالکانه‌ای قرار دارد که نسبت به ابزارهای بدهی در اولویت بعدی قرار می‌گیرند، تأکید بیشتری می‌کند. در اختیار داشتن ۳۵ درصد از ابزار مالکانه، مدیر را در برابر زیان و حق نسبت به بازده واحد گزارشگر الف، در اولویت بعدی قرار می‌دهد که دارای چنان اهمیتی است که نشان می‌دهد مدیر دارایی، اصیل است. بنابراین، مدیر دارایی نتیجه می‌گیرد که بر واحد گزارشگر الف کنترل دارد.



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورتهای مالی تلفیقی

دامنه اختیار تصمیم گیرنده برای تصمیم گیری

۶۳. دامنه اختیار تصمیم گیری تصمیم گیرنده، با در نظر گرفتن موارد زیر ارزیابی می شود:

الف. فعالیتهایی که برای تصمیم گیرنده، طبق توافق مجاز و طبق قانون تصریح شده باشد؛ و

ب. اختیاری که تصمیم گیرنده هنگام تصمیم گیری درباره فعالیتهای مزبور دارد.

۶۴. تصمیم گیرنده باید هدف و سازماندهی واحد دیگر، ریسکهایی که مقرر شده است واحد دیگر در معرض آنها قرار گیرد، ریسکهایی که مقرر شده است واحد دیگر به دیگر اشخاص در ارتباط با خود انتقال دهد و میزان نقش تصمیم گیرنده در سازماندهی آن واحد را مورد توجه قرار دهد. برای مثال، اینکه تصمیم گیرنده نقش قابل ملاحظه‌ای در سازماندهی واحد دیگر داشته باشد (شامل تعیین دامنه اختیار تصمیم گیری) ممکن است نشان دهد که تصمیم گیرنده، فرصت و انگیزه کسب حقی را دارد که موجب توانایی او برای هدایت فعالیتهای مربوط می شود.

حق اشخاص دیگر

۶۵. حق ماهوی اشخاص دیگر ممکن است بر توانایی تصمیم گیرنده برای هدایت فعالیتهای مربوط واحد دیگر، مؤثر باشد. برای مثال، حق برکناری ماهوی یا سایر حقوق، ممکن است نشان دهد که تصمیم گیرنده، نماینده است.

۶۶. هرگاه یک شخص، حق برکناری ماهوی داشته باشد و بتواند با صلاحدید خود تصمیم گیرنده را برکنار کند، این مورد به تنهایی کافی است تا این نتیجه حاصل شود که تصمیم گیرنده، نماینده است. اگر بیش از یک شخص، دارای چنین حقی باشد (و هیچ یک از اشخاص بدون توافق با اشخاص دیگر نتواند تصمیم گیرنده را برکنار کند)، این حق، به تنهایی برای تعیین اینکه تصمیم گیرنده اساساً از طرف دیگران و برای منافع آنها کار می کند یا خیر، کفایت نمی کند. افزون بر این، با بیشتر شدن تعداد اشخاص لازم برای همکاری با یکدیگر جهت اعمال حق برکناری تصمیم گیرنده و نیز افزایش مبلغ منافع اقتصادی تصمیم گیرنده و نوسان آن (یعنی حقوق و مزایا و سایر منافع اقتصادی) باید اهمیت کمتری برای این عامل در نظر گرفت.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵

### صورتهای مالی تلفیقی

ر ۶۷. هنگام ارزیابی اینکه تصمیم گیرنده نماینده است یا خیر، حق ماهوی اشخاص دیگر که موجب محدود شدن اختیار تصمیم گیرنده می شود، باید به شیوه ای مشابه با حق برکناری، مورد توجه قرار گیرد. برای مثال، تصمیم گیرنده ای که برای اقدامات خود نیازمند موافقت تعداد کمی از اشخاص دیگر است، معمولاً نماینده است (برای راهنمایی بیشتر درباره ماهیت حق و ماهوی بودن آن، به بندهای ر ۲۵ تا ر ۲۸ مراجعه شود).

ر ۶۸. بررسی حق اشخاص دیگر، باید شامل ارزیابی حق قابل اعمال توسط هیئت مدیره یا سایر ارکان اداره کننده واحد دیگر و اثر آن بر اختیار تصمیم گیری باشد (به بند ر ۲۶-ب مراجعه شود).

### حقوق و مزایا

ر ۶۹. هر چه قدر مبلغ حقوق و مزایای تصمیم گیرنده و نوسان آن در مقایسه با بازده مورد انتظار حاصل از فعالیتهای واحد دیگر بیشتر باشد، احتمال اینکه تصمیم گیرنده، اصیل باشد بیشتر است.

ر ۷۰. تصمیم گیرنده برای تعیین اینکه اصیل است، باید وجود شرایط زیر را نیز بررسی کند:

الف. حقوق و مزایای تصمیم گیرنده با خدمات وی تناسب دارد.

ب. حقوق و مزایای توافق شده تنها شامل شرایط یا مبالغی است که در شرایط متعارف برای خدمات و سطح مهارتهای مشابه مورد توافق قرار می گیرد.

ر ۷۱. تصمیم گیرنده نمی تواند نماینده باشد، مگر اینکه شرایط مندرج در بند ر ۷۳-الف و ۷۳-ب وجود داشته باشد. اما، احراز این شرایط، به تنهایی برای نتیجه گیری درباره اینکه تصمیم گیرنده، نماینده است، کافی نیست.

### قرار گرفتن در معرض نوسان بازده ناشی از سایر منافع اقتصادی

ر ۷۲. هرگاه تصمیم گیرنده دارای سایر منافع اقتصادی در واحد دیگر باشد، برای مثال، سرمایه گذاری در واحد دیگر یا ارائه تضمین در ارتباط با عملکرد واحد دیگر، تصمیم گیرنده برای ارزیابی اینکه نماینده است یا خیر باید بررسی کند که آیا در معرض نوسان بازده ناشی از این منافع



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورتهای مالی تلفیقی

اقتصادی قرار می گیرد یا خیر. داشتن سایر منافع اقتصادی در واحد دیگر حاکی از آن است که تصمیم گیرنده ممکن است اصیل باشد.

۷۳. تصمیم گیرنده برای ارزیابی اینکه در معرض نوسان بازده ناشی از سایر منافع اقتصادی در واحد دیگر قرار می گیرد یا خیر، باید موارد زیر را مورد توجه قرار دهد:

الف. هر چه مبلغ منافع اقتصادی و نوسان آن، شامل حقوق و مزایا و سایر منافع اقتصادی بیشتر باشد، احتمال اینکه تصمیم گیرنده اصیل باشد، بیشتر است؛ و

ب. قرار گرفتن تصمیم گیرنده در معرض نوسان بازده، در مقایسه با سایر واحدهایی که دارای منافع در واحد دیگر هستند، متفاوت است یا خیر، و اگر چنین است، آیا این موضوع، اقدامات تصمیم گیرنده را تحت تأثیر قرار می دهد یا خیر. برای مثال، این مورد ممکن است زمانی وجود داشته باشد که تصمیم گیرنده از منافع اقتصادی بااولویت پایین در واحد دیگر برخوردار باشد یا سایر اشکال تضمینهای اعتبار را به واحد دیگر ارائه کند.

تصمیم گیرنده باید قرار گرفتن خود در معرض نوسان بازده را نسبت به کل نوسانهای بازده واحد دیگر ارزیابی کند. این ارزیابی اساساً بر مبنای بازده مورد انتظار حاصل از فعالیتهای واحد دیگر انجام می شود اما نباید حداکثر میزان قرارگیری تصمیم گیرنده در معرض نوسان بازده واحد دیگر را به واسطه سایر منافع اقتصادی تصمیم گیرنده، نادیده گرفت.

ارتباط با دیگر اشخاص

۷۴. در زمان ارزیابی کنترل، واحد گزارشگر باید ماهیت ارتباط خود با دیگر اشخاص، و اینکه آنها از جانب واحد گزارشگر عمل می کنند یا خیر را مورد توجه قرار دهد (یعنی آنها «نمایندگان بالفعل» هستند). تعیین اینکه دیگر اشخاص به عنوان نمایندگان بالفعل عمل می کنند یا خیر، مستلزم قضاوتی است که نه تنها ماهیت ارتباط، بلکه چگونگی تعامل این اشخاص با یکدیگر و واحد گزارشگر را در نظر می گیرد.

۷۵. ارتباط با دیگر اشخاص لزوماً ناشی از توافق الزام آور نیست. همچنین این روابط ممکن است از اختیار اجرایی یا قانونگذاری ناشی شود که حائز تعریف توافق الزام آور نیست. یک شخص در صورتی نماینده بالفعل است که واحد گزارشگر، یا اشخاصی که فعالیتهای واحد گزارشگر را



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵

### صورتهای مالی تلفیقی

هدایت می‌کنند، توانایی هدایت فعالیتهای آن شخص برای اقدام از طرف واحد گزارشگر را داشته باشد. در این شرایط، واحد گزارشگر در زمان ارزیابی کنترل بر واحد دیگر، باید حق تصمیم‌گیری نماینده بالفعل خود و قرارگیری غیرمستقیم خود در معرض منافع متغیر یا برخورداری از حق نسبت به آن منافع از طریق آن نماینده بالفعل را همراه با حق تصمیم‌گیری خود و قرارگیری خود در معرض منافع متغیر یا برخورداری از حق نسبت به آن منافع، مورد توجه قرار دهد.

۷۶. موارد زیر، نمونه‌هایی از اشخاص دیگری است که به دلیل ماهیت ارتباط، ممکن است به عنوان نمایندگان بالفعل واحد گزارشگر تلقی شوند:

- الف. اشخاص وابسته واحد گزارشگر.
- ب. شخصی که منافع اقتصادی خود در واحد دیگر را به عنوان کمک یا وام از واحد گزارشگر دریافت کرده است.
- پ. شخصی که توافق کرده است بدون تصویب قبلی واحد گزارشگر منافع اقتصادی خود در واحد دیگر را نفروشد، انتقال ندهد یا محدود نکند (به استثنای شرایطی که واحد گزارشگر و شخص دیگر از حق تصویب قبلی برخوردار باشند و این حق با تمایل اشخاص مستقل مورد توافق قرار گرفته باشد).
- ت. شخصی که بدون حمایت مالی واحد گزارشگر نمی‌تواند عملیات خود را تأمین مالی نماید.
- ث. واحد دیگری که اکثریت اعضای ارکان اداره‌کننده یا مدیران اصلی آن، با اعضای ارکان اداره‌کننده یا مدیران اصلی واحد گزارشگر مشترک است.
- ج. شخصی که ارتباط تجاری نزدیکی با واحد گزارشگر دارد، مانند ارتباط بین ارائه‌دهنده خدمات حرفه‌ای و یکی از مشتریان عمده.

### کنترل داراییهای مشخص

۷۷. واحد گزارشگر باید بررسی کند که آیا بخشی از واحد دیگر را به عنوان یک واحد مجزا تلقی می‌کند یا خیر، و اگر چنین است آیا واحد گزارشگر بر آن واحد مجزا کنترل دارد یا خیر.



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵  
صورت‌های مالی تلفیقی

۷۸. تنها در صورتی که شرط زیر احراز شود، واحد گزارشگر بخشی از واحد دیگر را به عنوان واحد مجزا تلقی می‌کند:

داراییهای مشخص واحد دیگر و تضمینهای اعتباری مرتبط با آن، در صورت وجود، تنها منبع پرداخت بدهیهای مشخص واحد دیگر، یا سایر منافع اقتصادی مشخص در واحد دیگر است. اشخاص به غیر از اشخاص دارای طلب یا بدهی مشخص، حق یا تعهداتی در ارتباط با داراییهای مشخص یا حقی نسبت به جریانهای نقدی باقیمانده حاصل از آن داراییها ندارند. منافع حاصل از این داراییهای مشخص اساساً نمی‌تواند توسط بقیه بخشهای واحد دیگر مورد استفاده قرار گیرد و بدهیهای واحد مجزا از محل داراییهای بقیه بخشهای واحد دیگر قابل بازپرداخت نیست. بنابراین، از نظر ماهیت، تمام داراییها، بدهیها و ابزارهای مالکانه واحد مجزا از مجموعه سایر بخشهای واحد دیگر جدا است. اغلب، به این واحد مجزا، "سیلو" گفته می‌شود.

۷۹. پس از احراز شرط مندرج در بند ۷۸، واحد گزارشگر به منظور ارزیابی تسلط بر آن بخش از واحد دیگر، باید فعالیتهای دارای اثر قابل ملاحظه بر منافع آن واحد مجزا و چگونگی هدایت این فعالیتهای تشخیص دهد. واحد گزارشگر هنگام ارزیابی وجود کنترل بر واحد مجزا، همچنین باید بررسی کند که، در معرض منافع متغیر ناشی از ارتباط با آن واحد قرار می‌گیرد یا نسبت به آن منافع متغیر از حق برخوردار است یا خیر و آیا واحد گزارشگر توانایی اعمال تسلط بر آن بخش از واحد دیگر را به منظور اثرگذاری بر میزان منافع خود دارد یا خیر.

۸۰. در صورتی که واحد گزارشگر، واحد مجزا را کنترل نماید، باید آن را تلفیق کند. در این مورد، دیگر اشخاص، هنگام ارزیابی کنترل بر واحد دیگر و هنگام تلفیق، بخش مذکور از واحد دیگر را در نظر نمی‌گیرند.

ارزیابی مستمر

۸۱. اگر واقعیتهای و شرایط نشان دهد که تغییراتی در یک یا چند عنصر از عناصر سه‌گانه کنترل مندرج در بند ۱۵ ایجاد شده است، واحد گزارشگر باید درخصوص وجود کنترل بر واحد دیگر، ارزیابی مجدد به عمل آورد.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۵

### صورتهای مالی تلفیقی

۸۲. اگر در نحوه اعمال تسلط بر واحد دیگر تغییری ایجاد شود، این تغییر باید در ارزیابی تسلط بر واحد دیگر مورد توجه قرار گیرد. برای مثال، تغییر در حق تصمیم‌گیری می‌تواند به این معنا باشد که از این پس، فعالیتهای مربوط از طریق حق رأی قابل هدایت نمی‌باشد، و به جای آن، سایر موافقت‌نامه‌ها، مانند قراردادهای توانایی فعلی برای هدایت فعالیتهای مربوط را می‌دهد.

۸۳. یک رویداد، بدون اینکه واحد گزارشگر در ایجاد آن رویداد دخالتی داشته باشد، می‌تواند موجب به دست آوردن یا از دست دادن تسلط واحد گزارشگر بر واحد دیگر شود. برای مثال، واحد گزارشگر می‌تواند تسلط بر واحد دیگر را به این دلیل به دست آورد که حق تصمیم‌گیری شخص یا اشخاص دیگر، که قبلاً مانع کنترل واحد گزارشگر بر واحد دیگر می‌گردید، از دست رفته باشد.

۸۴. واحد گزارشگر، همچنین تغییرات اثرگذار بر قرار گرفتن خود در معرض منافع متغیر ناشی از ارتباط با واحد دیگر یا برخورداری از حق نسبت به آن منافع متغیر را مورد توجه قرار می‌دهد. برای مثال، اگر واحد گزارشگر حق یا توانایی دریافت منافع را از دست بدهد یا دیگر در معرض تعهدات قرار نگیرد، به دلیل عدم احراز بند ۱۵-ب، ممکن است با وجود تسلط بر واحد دیگر، کنترل بر واحد دیگر را از دست بدهد (برای مثال، در صورتی که قرارداد دریافت حق الزحمه مبتنی بر عملکرد خاتمه یابد).

۸۵. واحد گزارشگر باید بررسی کند که آیا وضعیت او که به عنوان نماینده یا اصیل فعالیت می‌کند، تغییر کرده است یا خیر. تغییر در روابط کلی بین واحد گزارشگر و دیگر اشخاص می‌تواند به این معنا باشد که واحد گزارشگر، با وجود اینکه در گذشته به عنوان نماینده فعالیت می‌کرده است، دیگر به عنوان نماینده عمل نمی‌کند، و برعکس. برای مثال، اگر تغییراتی در حق واحد گزارشگر یا حق دیگر اشخاص در واحد دیگر رخ دهد، واحد گزارشگر باید وضعیت خود را به عنوان اصیل یا نماینده مجدداً مورد بررسی قرار دهد.

۸۶. ارزیابی اولیه واحد گزارشگر از کنترل یا موقعیت او به عنوان اصیل یا نماینده، تنها به دلیل تغییر در شرایط تغییر نمی‌کند، مگر اینکه تغییر در شرایط، یک یا چند عنصر از عناصر سه‌گانه کنترل مندرج در بند ۱۵ را تغییر دهد یا موجب تغییر در رابطه بین اصیل و نماینده شود.