



KERAJAAN MALAYSIA

Piawaian Perakaunan Sektor Awam Malaysia
(Malaysian Public Sector Accounting Standards)

MPSAS 40
Penggabungan Sektor Awam

Oktober 2021

MPSAS 40 — PENGGABUNGAN SEKTOR AWAM

Pengiktirafan

Piawaian Perakaunan Sektor Awam Malaysia (MPSAS) 40, *Penggabungan Sektor Awam* adalah berdasarkan Piawaian Perakaunan Sektor Awam Antarabangsa (*International Public Sector Accounting Standard*, IPSAS) 40, *Public Sector Combinations* daripada *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, Lembaga Piawaian Perakaunan Sektor Awam Antarabangsa, yang diterbitkan oleh Persekutuan Akauntan Antarabangsa (*International Federation of Accountants*, IFAC) pada tahun 2018 dan digunakan dengan kebenaran IFAC.

Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements © 2018 oleh Persekutuan Akauntan Antarabangsa (IFAC). Hak cipta terpelihara.

Disediakan oleh:

Jabatan Akauntan Negara Malaysia
No. 1, Persiaran Perdana
Kompleks Kementerian Kewangan
Presint 2, Pusat Pentadbiran Kerajaan Persekutuan
62594 Putrajaya

Tel : 03-88821000

Faks : 03-88821765

Web : <http://www.anm.gov.my>

MPSAS 40 — PENGGABUNGAN SEKTOR AWAM

KANDUNGAN

	Perenggan
Objektif	1
Skop	2–4
Takrif	5
Pengenalpastian Penggabungan Sektor Awam.....	6
Pengelasan Penggabungan Sektor Awam.....	7–14
Penunjuk yang Boleh Membuktikan Penggabungan ialah Suatu Pergabungan.....	12–14
Perakaunan bagi Pergabungan.....	15
Kaedah Perakaunan Pengumpulan Kepentingan Ubah Suai.....	16–57
Pengenalpastian Entiti yang Terhasil	17–18
Penentuan Tarikh Pergabungan.....	19-20
Pengiktirafan dan Pengukuran Aset Boleh Dikenal Pasti, Liabiliti yang Diambil Alih dan Apa-apa Kepentingan Bukan Mengawal Dalam Operasi yang Digabungkan.....	21–35
Pengiktirafan dan Pengukuran Komponen Aset Bersih/Ekuiti yang Timbul Hasil daripada Suatu Pergabungan.....	36–39
Tempoh Pengukuran.....	40–44
Kos Berkaitan Pergabungan.....	45
Pengukuran dan Perakaunan Berikutnya.....	46–49
Pembentangan Penyata Kewangan.....	50–52
Pendedahan.....	53–57
Perakaunan bagi Pemerolehan.....	58
Kaedah Pemerolehan.....	59–125
Pengenalpastian Pemeroleh.....	60–61
Penentuan Tarikh Pemerolehan.....	62–63
Pengiktirafan dan Pengukuran Aset Boleh Dikenal Pasti yang Diperoleh, Liabiliti yang Diambil Alih, dan Apa-apa Kepentingan Bukan Mengawal dalam Operasi yang Diperoleh.....	64–84
Pengiktirafan dan Pengukuran Muhibah atau Laba daripada Belian Murah.....	85–98
Pemerolehan yang Dicapai Secara Berperingkat.....	99–100
Panduan Tambahan untuk Mengguna Pakai Kaedah Pemerolehan Sekiranya Pemerolehan Dicapai Melalui Perubahan Hak Mengundi, dengan Kontrak Semata, dan Keadaan Setara Sekiranya Tiada Balasan Dipindahkan.....	101–102
Tempoh Pengukuran.....	103–108
Penentuan Bahagian Daripada Urus Niaga Pemerolehan.....	109–111
Pengukuran dan Perakaunan Berikutnya.....	112–118
Pendedahan.....	119–125

MPSAS 40 - Penggabungan Sektor Awam

Tarikh Kuat Kuasa dan Peralihan.....	126–134
Tarikh Kuat Kuasa.....	126
Peralihan.....	127–134
Lampiran A: Panduan Aplikasi	
Lampiran B: Pindaan kepada MPSAS lain	
Panduan Pelaksanaan	
Contoh Ilustrasi	

MPSAS 40 - Penggabungan Sektor Awam

Piawaian Perakaunan Sektor Awam Malaysia 40, *Penggabungan Sektor Awam*, dinyatakan dalam perenggan 1–134. Semua perenggan mempunyai kuasa yang setara. MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* seharusnya dibaca dalam konteks objektifnya, *Prakata kepada Piawaian Perakaunan Sektor Awam Malaysia* dan *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. MPSAS 3, *Dasar Perakaunan, Perubahan dalam Anggaran Perakaunan dan Kesilapan*, menyediakan asas untuk memilih dan menerapkan dasar perakaunan disebabkan tiada panduan yang jelas.

Objektif

1. Objektif Piawaian ini adalah untuk meningkatkan kerelevanan, gambaran sebenar, dan kebolehbandingan maklumat yang diberikan oleh entiti pelaporan dalam penyata kewangannya berkaitan dengan penggabungan sektor awam dan kesannya. Untuk mencapai matlamat tersebut, Piawaian ini menetapkan prinsip dan keperluan bagaimana untuk:
 - (a) Sesebuah entiti pelaporan mengelaskan penggabungan sektor awam itu sebagai pergabungan atau pemerolehan;
 - (b) Sesebuah entiti yang terhasil mengiktiraf dan mengukur dalam penyata kewangannya aset boleh dikenal pasti yang diterima, liabiliti yang diambil alih dan apa-apa kepentingan bukan mengawal dalam suatu pergabungan;
 - (c) Sesebuah entiti yang terhasil mengiktiraf dan mengukur komponen aset bersih/ekuiti dan pelarasan lain yang diiktiraf dalam suatu pergabungan;
 - (d) Sesuatu pemeroleh mengiktiraf dan mengukur dalam penyata kewangannya aset boleh dikenal pasti yang diperoleh, liabiliti yang diambil alih, dan apa-apa kepentingan bukan mengawal dalam operasi yang diperoleh;
 - (e) Sesuatu pemeroleh mengiktiraf dan mengukur muhibah yang diperolehi, atau laba atau rugi yang timbul daripada, suatu pemerolehan; dan
 - (f) Sesebuah entiti pelaporan menentukan jenis maklumat untuk didedahkan bagi membolehkan pengguna penyata kewangan menilai sifat dan kesan kewangan penggabungan sektor awam.

Skop

2. **Sesebuah entiti yang menyediakan dan membentangkan penyata kewangan bawah perakaunan asas akruan hendaklah mengguna pakai Piawaian ini dalam perakaunan bagi penggabungan sektor awam.**
3. **Piawaian ini terpakai kepada urus niaga atau peristiwa lain yang memenuhi takrif penggabungan sektor awam. Piawaian ini tidak terpakai kepada:**
 - (a) **Perakaunan bagi pembentukan sesuatu pengaturan bersama di dalam penyata kewangan pengaturan bersama itu sendiri.**
 - (b) **Pemerolehan atau penerimaan sesuatu aset atau sekumpulan aset (dan apa-apa liabiliti berkaitan) yang tidak membentuk suatu operasi. Dalam hal sedemikian, entiti hendaklah mengenal pasti dan mengiktiraf aset individu boleh dikenal pasti yang diperoleh atau diterima (termasuk aset yang memenuhi takrifan, dan untuk kriteria pengiktirafan, aset tak ketara dalam MPSAS 31, *Aset Tak Ketara*) dan liabiliti yang diambil alih. Urus niaga atau peristiwa tersebut tidak mewujudkan muhibah.**
 - (c) **Andaian sesuatu liabiliti atau sekumpulan liabiliti yang tidak membentuk suatu operasi. Dalam hal sedemikian, entiti hendaklah mengenal pasti dan mengiktiraf liabiliti individu yang diambil alih.**

4. Keperluan Piawaian ini tidak terpakai bagi pemerolehan oleh sesebuah entiti pelaburan, seperti yang ditakrifkan dalam MPSAS 35, *Penyata Kewangan Disatukan*, bagi suatu pelaburan dalam sesebuah entiti dikawal yang perlu diukur pada nilai saksama melalui lebihan atau kekurangan.

Takrif

5. Istilah berikut digunakan dalam Piawaian ini dengan maksud yang dinyatakan:

Sesuatu penggabungan sektor awam ialah gabungan operasi yang berasingan menjadi satu entiti sektor awam.

Takrif Umum Berkaitan Dengan Semua Penggabungan Sektor Awam

Bagi tujuan Piawaian ini, kepentingan ekuiti digunakan secara meluas yang bererti kepentingan pemilikan entiti milikan pelabur dan pemilik, ahli atau kepentingan peserta entiti bersama.

Sesuatu aset boleh dikenal pasti sekiranya:

- (a) Boleh diasingkan, iaitu, mampu diasingkan atau dibahagikan daripada entiti dan boleh dijual, dipindahkan, dilesenkan, disewakan, atau ditukarkan, sama ada secara individu atau bersama dengan suatu pengaturan mengikat berkaitan, aset atau liabiliti boleh dikenal pasti, tanpa mengira sama ada entiti itu berhasrat untuk berbuat demikian; atau
- (b) Terhasil daripada pengaturan mengikat (termasuk hak daripada kontrak atau hak di sisi undang-undang lain), tanpa mengira sama ada hak tersebut boleh dipindahkan atau diasingkan daripada entiti atau daripada hak dan obligasi lain.

Entiti bersama ialah entiti, selain daripada entiti milikan pelabur, yang memperuntukkan dividen, kos lebih rendah, atau manfaat ekonomi lain secara langsung kepada pemilik, ahli, atau peserta. Sebagai contoh, syarikat insurans bersama, kesatuan kredit, dan entiti koperasi semuanya adalah merupakan entiti bersama.

Suatu operasi ialah suatu set aktiviti bersepadu dan aset dan/atau liabiliti berkaitan yang mampu dikendalikan dan diuruskan bagi tujuan mencapai objektif entiti, dengan menyediakan barangan dan/atau perkhidmatan.

Bagi tujuan Piawaian ini, pemilik digunakan secara meluas untuk memasukkan mana-mana pihak yang mempunyai kepentingan pemilikan yang boleh dinyatakan kuantitinya dalam sesuatu operasi. Ini termasuk, namun tidak terhad kepada, pemegang kepentingan ekuiti entiti milikan pelabur dan pemilik atau ahli, atau peserta, dalam entiti bersama.

Suatu penggabungan sektor awam bawah kawalan sepunya ialah penggabungan sektor awam yang mana semua entiti atau operasi terlibat dikawal secara muktamad oleh entiti yang sama sebelum dan selepas penggabungan sektor awam tersebut.

Takrif Berkaitan Pergabungan

Suatu pergabungan akan mewujudkan satu entiti yang terhasil dan sama ada:

- (a) Suatu penggabungan sektor awam yang mana tiada pihak bagi penggabungan tersebut mendapat kawalan satu atau lebih operasi; atau

- (b) Suatu penggabungan sektor awam yang mana apabila satu pihak kepada penggabungan itu mendapat kawalan satu atau lebih operasi, dan apabila terdapat bukti bahawa penggabungan tersebut mempunyai inti pati ekonomi suatu pergabungan.

(Perenggan PA1 menyediakan panduan tambahan.)

Tarikh pergabungan ialah tarikh apabila entiti yang terhasil memperoleh kawalan ke atas operasi yang digabungkan.

Operasi yang digabungkan ialah suatu operasi yang bergabung dengan satu atau lebih operasi lain untuk membentuk entiti yang terhasil dalam suatu pergabungan.

Entiti yang terhasil ialah suatu entiti yang merupakan hasil daripada dua atau lebih operasi yang digabungkan dalam suatu pergabungan (perenggan PA1 menyediakan panduan tambahan).

Takrif Berkaitan Pemerolehan

Operasi yang diperoleh ialah operasi yang mana pemeroleh mendapat kawalannya dalam suatu pemerolehan.

Pemeroleh ialah entiti yang mendapat kawalan ke atas satu atau lebih operasi dalam suatu pemerolehan.

Pemerolehan ialah suatu penggabungan sektor awam apabila satu pihak dalam penggabungan itu mendapat kawalan ke atas satu atau lebih operasi, dan terdapat bukti bahawa penggabungan tersebut bukan pergabungan.

Tarikh pemerolehan ialah tarikh apabila pemeroleh mendapat kawalan ke atas operasi yang diperoleh.

Balasan luar jangka kebiasaannya merupakan obligasi pemeroleh untuk memindahkan aset tambahan atau kepentingan ekuiti kepada bekas pemilik operasi yang diperoleh sebagai sebahagian daripada pertukaran bagi kawalan operasi yang diperoleh sekiranya peristiwa masa hadapan berlaku atau syarat tertentu dipenuhi. Walau bagaimanapun, balasan luar jangka juga boleh memberikan hak kepada pemeroleh untuk mendapat pulangan/pemulangan daripada balasan yang telah dipindahkan sebelum ini sekiranya syarat-syarat tertentu dipenuhi.

Muhibah ialah suatu aset yang menggambarkan manfaat ekonomi masa hadapan yang wujud daripada aset lain yang diperoleh dalam pemerolehan yang tidak dikenal pasti secara individu dan diiktiraf secara berasingan.

Istilah yang ditakrifkan dalam MPSAS lain digunakan dalam Piawaian ini dengan maksud yang sama seperti dalam Piawaian berkenaan dan dihasilkan semula dalam *Glosari Istilah yang Ditakrifkan yang* diterbitkan secara berasingan.

Pengenalpastian penggabungan sektor awam

6. Sesebuah entiti hendaklah menentukan sama ada sesuatu urusan niaga atau peristiwa lain merupakan penggabungan sektor awam dengan menggunakan pakai takrif dalam Piawaian ini, yang menghendaki aset dan liabiliti tersebut membentuk suatu operasi. Jika aset dan liabiliti itu tidak membentuk suatu operasi, entiti hendaklah mengakaunkan urusan niaga

atau peristiwa lain tersebut menurut MPSAS lain. Perenggan PA2–PA9 memperuntukkan panduan untuk mengenal pasti suatu penggabungan sektor awam.

Pengelasan penggabungan sektor awam

7. Sekiranya tiada pihak dalam suatu penggabungan sektor awam mendapat kawalan ke atas satu atau lebih operasi disebabkan oleh penggabungan itu, penggabungan tersebut akan diklasifikasikan sebagai pergabungan. Perenggan PA10–PA18 memperuntukkan panduan untuk menentukan sama ada satu pihak dalam penggabungan sektor awam mendapat kawalan ke atas satu atau lebih operasi disebabkan oleh penggabungan tersebut.
8. Sekiranya satu pihak dalam suatu penggabungan sektor awam mendapat kawalan ke atas satu atau lebih operasi hasil daripada gabungan tersebut, entiti hendaklah mempertimbangkan inti pati ekonomi penggabungan itu dalam mengelaskan penggabungan tersebut sama ada sebagai pergabungan atau pemerolehan. Suatu penggabungan yang mana satu pihak mendapat kawalan ke atas satu atau lebih operasi hendaklah dikelaskan sebagai pemerolehan melainkan jika mempunyai inti pati ekonomi suatu pergabungan.
9. Dalam menentukan pengelasan penggabungan sektor awam, entiti mempertimbangkan sama ada pengolahan perakaunan penggabungan yang terhasil memberikan maklumat yang memenuhi objektif pelaporan kewangan dan yang memenuhi ciri-ciri kualitatif (*Qualitative Characteristics*, QC). Untuk menilai inti pati ekonomi penggabungan, entiti mempertimbangkan penunjuk berkaitan dengan balasan dan proses pembuatan keputusan dalam perenggan 12–13. Penunjuk ini, secara individu atau dalam kombinasi, kebiasaannya akan membuktikan bahawa inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan. Suatu penggabungan tidak perlu memenuhi kedua-dua penunjuk ini untuk dikelaskan sebagai suatu pergabungan. Perenggan PA19–PA39 menyediakan panduan tambahan.
10. Sesuatu analisis penunjuk berkaitan dengan balasan dan proses membuat keputusan dalam perenggan 12–13 kebiasaannya akan memberikan keputusan yang konklusif dan bukti yang mencukupi mengenai inti pati ekonomi penggabungan sektor awam untuk menentukan sama ada penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan. Dalam hal sedemikian, pengelasan yang terhasil dan pengolahan perakaunan yang berkaitan akan memastikan pengguna mempunyai akses kepada maklumat yang menepati objektif pelaporan kewangan dan yang memenuhi QC.
11. Dalam keadaan luar biasa, setelah mengguna pakai penunjuk dalam perenggan 12–13, keputusan analisis mungkin tidak konklusif atau tidak memberikan bukti yang mencukupi mengenai inti pati ekonomi penggabungan sektor awam. Dalam hal sedemikian, entiti juga mempertimbangkan jenis pengelasan yang akan memberikan maklumat yang paling menepati objektif pelaporan kewangan dan yang paling memenuhi QC, dengan mengambil kira perenggan 14. Perenggan PA40–PA41 menyediakan panduan tambahan.

Penunjuk yang boleh membuktikan penggabungan ialah suatu pergabungan

Penunjuk berkaitan dengan balasan

12. Penunjuk berikut boleh membuktikan penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan:
 - (a) Balasan dibayar atas alasan selain daripada untuk membayar pampasan kepada pihak yang berhak ke atas aset bersih sesuatu operasi yang dipindahkan bagi pelepasan hak tersebut

(perenggan PA27–PA28 menyediakan panduan tambahan);

- (b) Balasan tidak dibayar kepada pihak yang berhak ke atas aset bersih suatu operasi yang dipindahkan (perenggan PA29–PA30 menyediakan panduan tambahan); atau
- (c) Balasan tidak dibayar kerana tiada pihak (sama ada individu atau entiti) yang berhak ke atas aset bersih entiti yang dipindahkan (perenggan PA31 menyediakan panduan tambahan).

Penunjuk berkaitan dengan proses pembuatan keputusan

13. Penunjuk berikut boleh membuktikan penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan:
- (a) Penggabungan sektor awam diarahkan oleh pihak ketiga tanpa mana-mana pihak dalam penggabungan yang terlibat dalam proses pembuatan keputusan tersebut (perenggan PA32-PA35 menyediakan panduan tambahan);
 - (b) Penggabungan sektor awam adalah tertakluk kepada kelulusan daripada setiap pihak warganegara melalui referendum (perenggan PA36 menyediakan panduan tambahan); atau
 - (c) Penggabungan sektor awam bawah kawalan sepenuhnya berlaku (perenggan PA37–PA39 menyediakan panduan tambahan).

Perkara tambahan yang perlu diambil kira apabila penunjuk berkaitan dengan balasan dan proses pembuatan keputusan tidak memberikan bukti yang mencukupi untuk menentukan sama ada penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan

14. Analisis penunjuk yang berkaitan dengan balasan dan proses pembuatan keputusan boleh, dalam keadaan luar biasa, menghasilkan keputusan yang tidak konklusif atau tidak memberikan bukti yang mencukupi untuk menentukan sama ada penggabungan itu adalah suatu pergabungan, berdasarkan kepada inti pati ekonomi penggabungan sektor awam tersebut dan penunjuk dalam perenggan 12–13. Dalam keadaan sedemikian, entiti mempertimbangkan pengelasan dan pengolahan perakaunan yang terhasil yang mana akan memberikan maklumat paling menepati objektif pelaporan kewangan. Perenggan PA42–PA46 menyediakan panduan tambahan. Entiti juga mempertimbangkan pengelasan dan pengolahan perakaunan yang terhasil yang mana akan memberikan maklumat paling memenuhi QC dari segi kerelevanan, gambaran sebenar, kebolehfahaman, ketepatan masa, kebolehbandingan, dan boleh ditentusahkan. Perenggan PA47–PA50 menyediakan panduan tambahan.

Perakaunan bagi pergabungan

15. **Entiti yang terhasil hendaklah mengakaunkan setiap pergabungan dengan menggunakan pakai kaedah perakaunan pengumpulan kepentingan ubah suai.**

Kaedah Perakaunan Pengumpulan Kepentingan Ubah Suai

16. Menggunakan pakai kaedah perakaunan pengumpulan kepentingan ubah suai memerlukan:
- (a) Pengenalpastian entiti yang terhasil;
 - (b) Penentuan tarikh pergabungan;
 - (c) Pengiktirafan dan pengukuran aset boleh dikenal pasti yang diterima, liabiliti yang diambil alih, dan apa-apa kepentingan bukan mengawal dalam operasi yang digabungkan, selaras dengan keperluan dalam MPSAS; dan

- (d) Pengiktirafan dan pengukuran komponen aset bersih/ekuiti dan pelarasan lain daripada suatu pergabungan.

Pengenalpastian entiti yang terhasil

17. **Bagi setiap pergabungan, entiti yang terhasil hendaklah dikenal pasti.**
18. Perenggan 5 Piawaian ini mentakrifkan sebuah entiti yang terhasil sebagai “entiti yang terhasil daripada dua atau lebih operasi yang digabungkan dalam pergabungan.” Entiti yang terhasil selepas itu hendaklah dikenal pasti sebagai entiti yang memperoleh kawalan ke atas operasi yang digabungkan kesan daripada suatu pergabungan.

Penentuan tarikh pergabungan

19. **Entiti yang terhasil hendaklah mengenal pasti tarikh pergabungan, iaitu tarikh entiti ini memperoleh kawalan ke atas operasi yang digabungkan.**
20. Tarikh apabila entiti yang terhasil memperoleh kawalan ke atas operasi yang digabungkan sebagaimana tarikh apabila entiti yang terhasil menerima aset dan mengambil alih liabiliti operasi yang digabungkan. Berkemungkinan bahawa entiti yang terhasil tidak akan menerima hak milik sah terhadap aset atau mengambil alih tanggungjawab undang-undang bagi liabiliti operasi yang digabungkan. Dalam keadaan ini, entiti yang terhasil kebiasaannya akan memperoleh kawalan ke atas aset dan liabiliti operasi yang digabungkan pada tarikh apabila tanggungjawab bagi aset dan liabiliti tersebut dipertanggungjawabkan secara rasmi kepada entiti yang terhasil. Walau bagaimanapun, entiti yang terhasil mungkin memperoleh kawalan pada tarikh yang berbeza. Sebagai contoh, undang-undang atau perjanjian bertulis boleh memperuntukkan bahawa entiti yang terhasil memperoleh kawalan ke atas aset dan liabiliti operasi yang digabungkan pada tarikh tertentu. Entiti yang terhasil hendaklah mempertimbangkan semua fakta dan keadaan yang berkaitan dalam mengenal pasti tarikh pergabungan.

Pengiktirafan dan pengukuran aset boleh dikenal pasti, liabiliti yang diambil alih dan mana-mana kepentingan bukan mengawal dalam operasi yang digabungkan

Prinsip pengiktirafan

21. **Pada tarikh pergabungan, entiti yang terhasil hendaklah mengiktiraf aset boleh dikenal pasti, liabiliti, dan apa-apa kepentingan bukan mengawal yang diiktiraf dalam penyata kewangan ke atas operasi yang digabungkan pada tarikh pergabungan. Pengiktirafan aset boleh dikenal pasti dan liabiliti diterima adalah tertakluk pada syarat-syarat yang dinyatakan dalam perenggan 22–23.**

Syarat-syarat pengiktirafan

22. **Kesan semua urusan niaga antara operasi yang digabungkan adalah dihapuskan dalam menyediakan penyata kewangan entiti yang terhasil (perenggan PA51-PA52 menyediakan panduan aplikasi berkaitan).**
23. Untuk layak diiktiraf sebagai sebahagian daripada penggunaan kaedah pengumpulan kepentingan ubah suai, aset dan liabiliti boleh dikenal pasti mesti memenuhi takrifan aset dan liabiliti dalam *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities* pada tarikh pergabungan. Sebagai contoh, kos yang dijangka oleh entiti yang terhasil, namun bukan suatu obligasi, untuk ditanggung pada masa hadapan bagi melaksanakan perancangannya untuk keluar daripada suatu aktiviti operasi yang digabungkan atau untuk

menamatkan pekerjaan atau memindahkan pekerja bagi operasi yang digabungkan bukanlah merupakan liabiliti pada tarikh pergabungan. Oleh itu, entiti yang terhasil tidak mengiktiraf kos tersebut sebagai sebahagian daripada penggunaan kaedah pengumpulan kepentingan ubah suai. Sebaliknya, entiti yang terhasil mengiktiraf kos tersebut dalam penyata kewangan pascapenggabungannya menurut MPSAS lain.

Mengelaskan atau menetapkan aset dan liabiliti dalam suatu pergabungan

24. **Pada tarikh pergabungan, entiti yang terhasil akan mengelaskan atau menetapkan aset dan liabiliti yang diterima dalam sesuatu pergabungan dengan menggunakan pengelasan atau penetapan yang sebelum ini digunakan oleh operasi yang digabungkan. Entiti yang terhasil hendaklah tidak mengguna pakai pengelasan atau penetapan yang berbeza pada pengiktirafan awal, walaupun hal ini dibenarkan oleh MPSAS lain.**
25. Dalam sesetengah situasi, MPSAS memperuntukkan perakaunan yang berbeza bergantung pada cara entiti mengelaskan atau menetapkan sesuatu aset atau liabiliti tertentu. Contoh pengelasan atau penetapan yang dibuat oleh entiti yang terhasil berdasarkan pengelasan atau penetapan yang diguna pakai sebelum ini oleh operasi yang digabungkan termasuk tetapi tidak terhad kepada:
 - (a) Pengelasan aset dan liabiliti kewangan tertentu sebagaimana yang diukur pada nilai saksama atau pada kos terlunas, menurut MPSAS 29, *Instrumen Kewangan: Pengiktirafan dan Pengukuran*;
 - (b) Penetapan suatu instrumen derivatif sebagai instrumen lindung nilai menurut MPSAS 29, *Instrumen Kewangan: Pengiktirafan dan Pengukuran*; dan
 - (c) Penaksiran sama ada suatu derivatif terkandung harus diasingkan daripada suatu kontrak hos menurut MPSAS 29, *Instrumen Kewangan: Pengiktirafan dan Pengukuran* (yang merupakan suatu 'pengelasan' kerana Piawaian ini menggunakan istilah itu).

Prinsip pengukuran

26. **Entiti yang terhasil hendaklah mengukur aset dan liabiliti boleh dikenal pasti bagi operasi yang digabungkan pada amaun bawaannya dalam penyata kewangan operasi yang digabungkan seperti pada tarikh pergabungan, tertakluk pada keperluan perenggan 27 (perenggan PA53–PA54 menyediakan panduan aplikasi berkaitan).**
27. **Pada tarikh pergabungan, entiti yang terhasil hendaklah melaraskan amaun bawaan aset dan liabiliti boleh dikenal pasti bagi operasi yang digabungkan apabila diperlukan untuk mematuhi dasar perakaunan entiti yang terhasil.**
28. Kaedah pengumpulan kepentingan ubah suai mewujudkan sebuah entiti yang terhasil gabungan tunggal. Satu set dasar perakaunan tunggal yang seragam, konsisten dengan keperluan MPSAS, diterima pakai oleh entiti tersebut, dan amaun bawaan aset dan liabiliti boleh dikenal pasti bagi operasi yang digabungkan adalah dilaraskan, sekiranya dikehendaki, untuk mematuhi dasar perakaunan.
29. Entiti yang terhasil hendaklah mengukur apa-apa kepentingan bukan mengawal dalam suatu operasi yang digabungkan pada amaun bawaannya dalam penyata kewangan bagi operasi yang digabungkan tersebut pada tarikh pergabungan, dilaraskan untuk bahagian mengikut kadar kepentingan bukan mengawal bagi pelarasan yang dibuat menurut perenggan 27.

30. Perenggan 33–35 menyatakan jenis aset dan liabiliti boleh dikenal pasti yang termasuk item yang mana Piawaian ini memberikan pengecualian terhadap kepada prinsip pengukuran.

Pengecualian pada prinsip pengiktirafan atau pengukuran

31. Piawaian ini memberikan pengecualian terhadap pada prinsip pengiktirafan dan pengukurannya. Perenggan 32–35 menyatakan kedua-dua perkara berkaitan item tertentu yang mana pengecualian adalah diberikan dan sifat bagi pengecualian tersebut. Entiti yang terhasil hendaklah mengakaunkan item tersebut dengan mengguna pakai keperluan dalam perenggan 32–35, yang menyebabkan beberapa item akan:
- (a) Diiktiraf sama ada dengan mengguna pakai syarat pengiktirafan sebagai tambahan syarat dalam perenggan 22–23 atau dengan mengguna pakai keperluan MPSAS lain, dengan keputusan yang berbeza daripada mengguna pakai prinsip dan syarat pengiktirafan.
 - (b) Diukur pada suatu amaun selain daripada amaun bawaannya pada tarikh pergabungan.

Pengecualian kepada prinsip pengiktirafan

Lesen dan hak serupa yang sebelum ini diberikan oleh satu operasi yang digabungkan kepada operasi yang digabungkan yang lain

32. Suatu lesen atau hak serupa, yang sebelum ini diberikan oleh satu operasi yang digabungkan kepada operasi yang digabungkan yang lain dan diiktiraf sebagai aset tak ketara oleh penerima operasi yang digabungkan hendaklah diiktiraf oleh entiti yang terhasil sebagai aset tak ketara. Lesen atau hak serupa tersebut hendaklah tidak dihapuskan menurut perenggan 22 (perenggan PA55–PA56 menyediakan panduan aplikasi berkaitan).

Pengecualian kepada kedua-dua prinsip pengiktirafan dan pengukuran

Cukai pendapatan (apabila termasuk dalam terma pergabungan)

33. Pergabungan yang melibatkan entiti sektor awam boleh menyebabkan sesuatu pihak berkuasa percukaian melepaskan amaun cukai perlu bayar sebagai sebahagian daripada terma pergabungan. Entiti yang terhasil hendaklah tidak mengiktiraf apa-apa item percukaian yang dilepaskan kesan daripada terma pergabungan tersebut (perenggan PA57-PA58 menyediakan panduan aplikasi berkaitan).
34. Entiti yang terhasil hendaklah mengiktiraf dan mengukur apa-apa baki item percukaian yang termasuk dalam atau timbul daripada suatu pergabungan menurut piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan berhubung dengan cukai pendapatan. Entiti yang terhasil hendaklah mengiktiraf dan mengukur apa-apa baki hasil daripada percukaian yang termasuk dalam atau timbul daripada suatu pergabungan menurut MPSAS 23, *Hasil daripada Urus Niaga Bukan Pertukaran (Cukai dan Pindahan)*.

Manfaat pekerja

35. Entiti yang terhasil hendaklah mengiktiraf dan mengukur liabiliti (atau aset, jika ada) berkaitan dengan pengaturan manfaat pekerja bagi operasi yang digabungkan menurut MPSAS 25, *Manfaat Pekerja*.

Pengiktirafan dan pengukuran komponen aset bersih/ekuiti yang timbul hasil daripada suatu pergabungan

36. **Suatu pergabungan tidak akan menimbulkan muhibah (perenggan PA59–PA60 menyediakan panduan aplikasi berkaitan).**

37. **Entiti yang terhasil hendaklah mengiktiraf dalam aset bersih/ekuiti amaun yang sama dan berlawanan dengan item berikut:**
- (a) **Amaun bawaan aset bagi operasi yang digabungkan;**
 - (b) **Amaun bawaan liabiliti bagi operasi yang digabungkan; dan**
 - (c) **Amaun bawaan kepentingan bukan mengawal bagi operasi yang digabungkan.**
38. **Entiti yang terhasil hendaklah mengiktiraf dalam aset bersih/ekuiti pelarasan yang sepadan berkenaan dengan:**
- (a) **Penghapusan urus niaga antara operasi yang digabungkan menurut perenggan 22;**
 - (b) **Pelarasan yang dibuat terhadap amaun bawaan aset dan liabiliti boleh dikenal pasti bagi operasi yang digabungkan sekiranya dikehendaki untuk mematuhi dasar perakaunan entiti yang terhasil, menurut perenggan 27; dan**
 - (c) **Pelarasan yang dibuat berkenaan dengan pengecualian pada prinsip pengiktirafan dan/atau pengukuran, menurut perenggan 32–35.**
39. **Entiti yang terhasil boleh mengemukakan amaun diiktiraf dalam aset bersih/ekuiti menurut perenggan 37 dan 38 sama ada sebagai:**
- (a) **Baki awal tunggal; atau**
 - (b) **Komponen berasingan bagi aset bersih/ekuiti.**

Tempoh pengukuran

40. **Sekiranya perakaunan awal bagi suatu pergabungan tidak lengkap pada akhir tempoh pelaporan sewaktu pergabungan berlaku, entiti yang terhasil hendaklah melaporkan dalam penyata kewangannya amaun sementara bagi item yang perakaunannya tidak lengkap. Semasa tempoh pengukuran, entiti yang terhasil hendaklah melaraskan secara retrospektif amaun sementara yang diiktiraf pada tarikh pergabungan untuk menggambarkan maklumat baharu diperoleh tentang fakta dan keadaan yang wujud sewaktu tarikh pergabungan dan, jika diketahui, akan menjejaskan pengukuran amaun yang diiktiraf pada tarikh tersebut. Semasa tempoh pengukuran, entiti yang terhasil juga hendaklah mengiktiraf aset atau liabiliti tambahan sekiranya maklumat baharu diperoleh tentang fakta dan keadaan yang wujud sewaktu tarikh pergabungan dan, jika diketahui, akan menyebabkan pengiktirafan aset dan liabiliti itu pada tarikh tersebut. Tempoh pengukuran berakhir sebaik sahaja entiti yang terhasil menerima maklumat yang dicari tentang fakta dan keadaan yang wujud sewaktu tarikh pergabungan atau menyedari bahawa lebih banyak maklumat tidak dapat diperoleh. Walau bagaimanapun, tempoh pengukuran hendaklah tidak melebihi satu tahun dari tarikh pergabungan.**
41. Tempoh pengukuran ialah tempoh selepas tarikh pergabungan yang mana entiti yang terhasil boleh melaraskan amaun sementara yang diiktiraf bagi suatu pergabungan. Tempoh pengukuran memberikan entiti yang terhasil masa yang munasabah untuk mendapatkan maklumat yang diperlukan bagi mengenal pasti dan mengukur aset boleh dikenal pasti, liabiliti serta apa-apa kepentingan bukan mengawal dalam operasi yang digabungkan pada tarikh pergabungan menurut keperluan Piawaian ini. Maklumat yang diperlukan untuk mengenal pasti dan mengukur aset boleh dikenal pasti, liabiliti serta apa-apa kepentingan bukan mengawal dalam operasi yang digabungkan secara umumnya akan tersedia pada tarikh pergabungan. Walau bagaimanapun, hal ini mungkin tidak berlaku apabila operasi yang digabungkan telah

menyediakan penyata kewangannya sebelum ini dengan menggunakan dasar perakaunan yang berbeza.

42. Entiti yang terhasil mengiktiraf kenaikan (penurunan) amaun sementara yang diiktiraf bagi suatu aset (liabiliti) boleh dikenal pasti dengan melaraskan komponen aset bersih/ekuiti yang diiktiraf menurut perenggan 37–38. Walau bagaimanapun, maklumat baharu yang diperoleh semasa tempoh pengukuran ada kalanya boleh menyebabkan pelarasan kepada amaun sementara lebih daripada satu aset atau liabiliti. Sebagai contoh, entiti yang terhasil mungkin telah mengambil alih liabiliti untuk membayar ganti rugi berkaitan dengan suatu kemalangan di salah satu kemudahan operasi yang digabungkan, sebahagian atau kesemuanya dilindungi oleh polisi insurans liabiliti operasi yang digabungkan. Sekiranya entiti yang terhasil memperoleh maklumat baharu sewaktu tempoh pengukuran tentang amaun bawaan liabiliti tersebut, pelarasan pada laba atau rugi yang terhasil daripada perubahan kepada amaun sementara yang diiktiraf bagi liabiliti tersebut akan diofset (secara keseluruhan atau sebahagian) melalui pelarasan yang sepadan dengan laba atau rugi yang terhasil daripada perubahan kepada amaun sementara yang diiktiraf bagi tuntutan belum terima daripada penginsurans.
43. Semasa tempoh pengukuran, entiti yang terhasil hendaklah mengiktiraf pelarasan kepada amaun sementara seolah-olah perakaunan bagi pergabungan telah lengkap pada tarikh pergabungan. Oleh itu, entiti yang terhasil hendaklah menyemak semula maklumat perbandingan dalam tempoh terdahulu yang dibentangkan dalam penyata kewangan seperti yang diperlukan, termasuk membuat apa-apa perubahan susut nilai atau pelunasan yang diiktiraf bagi melengkapkan perakaunan awal.
44. Selepas tempoh pengukuran tamat, entiti yang terhasil hendaklah menyemak semula perakaunan bagi suatu pergabungan hanya untuk membetulkan kesilapan menurut MPSAS 3, *Dasar Perakaunan, Perubahan Anggaran Perakaunan dan Kesilapan*.

Kos berkaitan pergabungan

45. Kos berkaitan pergabungan ialah kos yang ditanggung oleh entiti yang terhasil atau operasi yang digabungkan untuk melaksanakan suatu pergabungan. Kos tersebut termasuk khidmat nasihat, perundangan, perakaunan, penilaian, dan fi profesional atau perundingan lain; kos pentadbiran umum; dan apa-apa kos untuk mendaftarkan dan menerbitkan sekuriti hutang dan ekuiti. Entiti yang terhasil dan operasi yang digabungkan hendaklah mengakaunkan kos berkaitan pergabungan sebagai belanja dalam tempoh sewaktu kos itu ditanggung dan perkhidmatan diterima, dengan satu pengecualian. Kos untuk menerbitkan sekuriti hutang atau ekuiti hendaklah diiktiraf menurut MPSAS 28, *Instrumen Kewangan: Pembentangan*, dan MPSAS 29, *Instrumen Kewangan: Pengiktirafan dan Pengukuran*.

Pengukuran dan perakaunan berikutnya

46. Secara umum, entiti yang terhasil hendaklah berikutnya mengukur dan mengakaunkan aset dan liabiliti yang diterima dan instrumen ekuiti yang diterbitkan dalam suatu pergabungan menurut MPSAS lain yang berkenaan bagi item tersebut, bergantung pada sifatnya. Walau bagaimanapun, Piawaian ini menyediakan panduan untuk pengukuran dan perakaunan berikutnya bagi dalam suatu pergabungan bagi aset yang diterima dan liabiliti yang diambil alih atau ditanggung seperti berikut:
 - (a) Lesen dan hak serupa yang diberikan sebelum ini oleh satu operasi yang digabungkan kepada operasi yang digabungkan yang lain;

- (b) Pindahan, pinjaman konsesi, dan manfaat serupa yang diterima oleh operasi yang digabungkan berdasarkan kriteria yang berubah hasil daripada suatu pergabungan; dan
- (c) Cukai pendapatan (sekiranya tidak termasuk dalam terma pergabungan).

Lesen dan hak serupa yang sebelum ini diberikan oleh satu operasi yang digabungkan kepada operasi yang digabungkan yang lain

47. Suatu lesen atau hak serupa, yang sebelumnya diberikan oleh satu operasi yang digabungkan kepada operasi yang digabungkan yang lain dan diiktiraf sebagai aset tak ketara hendaklah dilunaskan sepanjang baki tempoh pengaturan mengikat apabila hak diberikan, apabila hak tersebut diberikan untuk suatu tempoh yang dapat ditentukan. Sekiranya hak tersebut diberikan bagi suatu tempoh yang tidak dapat ditentukan, entiti yang terhasil hendaklah menguji hak tersebut bagi penjejasan nilai sekurang-kurangnya secara tahunan, dan apabila terdapat penunjuk bahawa hak tersebut mungkin terjejas. Entiti yang terhasil yang kemudiannya menjual lesen ini atau hak serupa kepada pihak ketiga hendaklah mengambil kira amaun bawaan aset tak ketara dalam menentukan laba atau rugi jualan tersebut.

Pindahan, pinjaman konsesi dan manfaat serupa yang diterima daripada operasi yang digabungkan berdasarkan kriteria yang mungkin berubah hasil daripada suatu pergabungan

48. Pindahan, pinjaman konsesi, atau manfaat serupa, yang sebelumnya diterima oleh suatu operasi yang digabungkan berdasarkan kriteria yang berubah hasil daripada suatu pergabungan, hendaklah ditaksir semula secara prospektif menurut MPSAS lain (perenggan PA61–PA63 menyediakan panduan aplikasi berkaitan).

Cukai pendapatan (sekiranya tidak termasuk dalam terma pergabungan)

49. Pergabungan yang melibatkan entiti sektor awam boleh menyebabkan pihak berkuasa pencukaian melepaskan amaun cukai selepas pergabungan itu. Entiti yang terhasil hendaklah mengakaunkan cukai yang dilepaskan secara prospektif menurut piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan berhubung dengan cukai pendapatan.

Pembentangan penyata kewangan

50. **Melainkan jika entiti yang terhasil bukan sebuah entiti baharu berikutan penggabungan sektor awam, set penyata kewangan pertama entiti yang terhasil berikutan pergabungan hendaklah terdiri daripada:**
- (a) **Penyata kedudukan kewangan pembukaan pada tarikh pergabungan;**
 - (b) **Penyata kedudukan kewangan pada tarikh pelaporan;**
 - (c) **Penyata prestasi kewangan bagi tempoh dari tarikh pergabungan sehingga tarikh pelaporan;**
 - (d) **Penyata perubahan dalam aset bersih/ekuiti bagi tempoh dari tarikh pergabungan sehingga tarikh pelaporan;**
 - (e) **Penyata aliran tunai bagi tempoh dari tarikh pergabungan sehingga tarikh pelaporan;**

- (f) Sekiranya entiti menjadikan bajetnya yang diluluskan tersedia secara terbuka, perbandingan bajet dan amaun sebenar bagi tempoh dari tarikh pergabungan hingga tarikh pelaporan, sama ada sebagai penyata kewangan tambahan yang berasingan atau sebagai lajur bajet dalam penyata kewangan; dan
 - (g) Nota, yang mengandungi ringkasan dasar perakaunan signifikan dan nota keterangan lain.
51. Sekiranya entiti yang terhasil bukan entiti baharu berikutan suatu penggabungan sektor awam, entiti yang terhasil hendaklah mendedahkan:
- (a) amaun diiktiraf bagi setiap kelas utama bagi aset dan liabiliti, dan komponen aset bersih/ekuiti daripada operasi yang digabungkan yang dimasukkan dalam entiti yang terhasil;
 - (b) Apa-apa pelarasan yang dibuat terhadap komponen aset bersih/ekuiti apabila dikehendaki untuk mematuhi dasar perakaunan operasi yang digabungkan dengan entiti yang terhasil; dan
 - (c) Apa-apa pelarasan yang dibuat untuk menghapuskan urus niaga antara operasi yang digabungkan.
52. Tertakluk kepada keperluan menurut perenggan 54 dan 56, entiti yang terhasil adalah dibenarkan namun tidak dikehendaki untuk membentangkan penyata kewangan bagi tempoh sebelum tarikh pergabungan (perenggan PA64–PA65 menyediakan panduan aplikasi berkaitan). Apabila entiti yang terhasil memilih untuk membentangkan penyata kewangan bagi tempoh sebelum tarikh pergabungan, entiti tersebut hendaklah mendedahkan maklumat yang dikehendaki menurut perenggan 54(g).

Pendedahan

53. **Entiti yang terhasil hendaklah mendedahkan maklumat yang membolehkan pengguna penyata kewangannya menilai sifat dan kesan kewangan sesuatu pergabungan.**
54. Bagi memenuhi objektif di perenggan 53, entiti yang terhasil hendaklah mendedahkan maklumat berikut bagi setiap pergabungan yang berlaku dalam tempoh pelaporan:
- (a) Nama dan perihal setiap operasi yang digabungkan.
 - (b) Tarikh pergabungan.
 - (c) Sebab utama pergabungan termasuk, jika berkenaan, asas undang-undang pergabungan.
 - (d) Amaun diiktiraf pada tarikh pergabungan bagi setiap kelas utama aset dan liabiliti yang dipindahkan.
 - (e) Pelarasan yang dibuat terhadap amaun bawaan aset dan liabiliti yang direkodkan oleh setiap operasi yang digabungkan pada tarikh pergabungan:
 - (i) Untuk menyingkirkan kesan urus niaga antara operasi yang digabungkan menurut perenggan 22; dan
 - (ii) Untuk mematuhi dasar perakaunan entiti yang terhasil menurut perenggan 27.
 - (f) Suatu analisis aset bersih/ekuiti, termasuk apa-apa komponen yang dibentangkan secara berasingan, dan apa-apa pelarasan signifikan seperti lebihan atau kurangan penilaian semula, yang diiktiraf menurut perenggan 37–38.

- (g) Jika entiti yang terhasil memilih untuk membentangkan penyata kewangan bagi tempoh sebelum tarikh pergabungan menurut perenggan 52, entiti yang terhasil hendaklah mendedahkan maklumat berikut bagi setiap operasi yang digabungkan:
- (i) Penyata kedudukan kewangan seperti pada akhir tempoh terdahulu;
 - (ii) Penyata prestasi kewangan bagi tempoh terdahulu;
 - (iii) Penyata perubahan aset bersih/ekuiti bagi tempoh terdahulu;
 - (iv) Penyata aliran tunai bagi tempoh terdahulu; dan
 - (v) Nota, terdiri daripada ringkasan dasar perakaunan signifikan dan nota keterangan lain.

Entiti yang terhasil tidak boleh menyatakan semula maklumat ini, tetapi hendaklah mendedahkan maklumat berikut pada asas yang sama seperti yang digunakan dalam penyata kewangan operasi yang digabungkan. Entiti yang terhasil hendaklah mendedahkan asas maklumat ini dibentangkan.

- (h) Jika, pada masa penyata kewangan entiti yang terhasil dibenarkan untuk dikeluarkan, tarikh pelaporan terakhir bagi mana-mana operasi yang digabungkan tidak segera mendahului tarikh pergabungan, entiti yang terhasil hendaklah mendedahkan maklumat berikut:
- (i) Amaun hasil dan belanja, dan lebih atau kurang setiap operasi yang digabungkan dari tarikh laporan terakhir operasi yang digabungkan sehingga tarikh pergabungan. Amaun hasil hendaklah dianalisis dengan cara yang sewajarnya dengan operasi entiti, menurut perenggan 108 MPSAS 1, *Pembentangan Penyata Kewangan*. Amaun belanja hendaklah dianalisis dengan menggunakan pengelasan sama ada berdasarkan sifat belanja atau fungsinya dalam entiti tersebut, yang memberi gambaran sebenar dan lebih relevan, menurut perenggan 109 MPSAS 1, *Pembentangan Penyata Kewangan*.
 - (ii) Amaun yang dilaporkan oleh setiap operasi yang digabungkan sejurus sebelum tarikh pergabungan bagi setiap kelas utama aset dan liabiliti.
 - (iii) Amaun yang dilaporkan oleh setiap operasi yang digabungkan sejurus sebelum tarikh pergabungan bagi aset bersih/ekuiti.

Entiti yang terhasil tidak perlu mendedahkan maklumat ini apabila memilih untuk membentangkan penyata kewangan bagi tempoh sebelum tarikh pergabungan seperti yang ditentukan dalam subperenggan (g) di atas.

55. **Entiti yang terhasil hendaklah mendedahkan maklumat yang membolehkan pengguna penyata kewangannya menilai kesan kewangan terhadap pelarasan yang diiktiraf dalam tempoh pelaporan semasa berkaitan dengan pergabungan yang berlaku dalam tempoh tersebut atau tempoh pelaporan sebelumnya.**
56. Bagi memenuhi objektif dalam perenggan 55, entiti yang terhasil hendaklah mendedahkan maklumat berikut:
- (a) Jika perakaunan awal bagi pergabungan adalah tidak lengkap (rujuk perenggan 40) untuk aset atau liabiliti tertentu, dan amaun yang diiktiraf dalam penyata kewangan bagi pergabungan ditentukan hanya secara sementara:
 - (i) Sebab perakaunan awal bagi pergabungan tersebut tidak lengkap;

- (ii) Aset atau liabiliti yang mana perakaunan awalnya tidak lengkap; dan
 - (iii) Sifat dan amaun bagi apa-apa pelarasan tempoh pengukuran yang diiktiraf dalam tempoh pelaporan menurut perenggan 43.
- (b) Jika amaun cukai perlu bayar dilepaskan hasil daripada terma pergabungan (rujuk perenggan 33–34):
- (i) Amaun cukai perlu bayar yang dilepaskan; dan
 - (ii) Apabila entiti yang terhasil ialah pihak berkuasa cukai, butiran lengkap pelarasan yang dibuat pada cukai belum terima.
57. Jika pendedahan khusus yang diperlukan oleh MPSAS ini dan MPSAS lain tidak memenuhi objektif yang dinyatakan dalam perenggan 53 dan 55, entiti yang terhasil hendaklah mendedahkan apa-apa maklumat tambahan yang diperlukan bagi memenuhi objektif tersebut.

Perakaunan bagi pemerolehan

58. **Pemeroleh hendaklah mengakaunkan setiap pemerolehan dengan mengguna pakai kaedah perakaunan pemerolehan.**

Kaedah Perakaunan Pemerolehan

59. Penggunaan kaedah perakaunan pemerolehan memerlukan:
- (a) Mengenal pasti pemeroleh;
 - (b) Menentukan tarikh pemerolehan;
 - (c) Mengiktiraf dan mengukur aset boleh dikenal pasti yang diperoleh, liabiliti yang diambil alih dan apa-apa kepentingan bukan mengawal bagi operasi yang diperoleh; dan
 - (d) Mengiktiraf dan mengukur muhibah, laba atau rugi daripada suatu pemerolehan.

Mengenal Pasti Pemeroleh

60. **Bagi setiap pemerolehan, pihak dalam sesuatu penggabungan yang mendapat kawalan satu atau lebih operasi akan dikenal pasti sebagai pemeroleh.**
61. Pihak dalam penggabungan yang memperoleh kawalan satu atau lebih operasi dikenal pasti apabila menentukan pengelasan penggabungan sektor awam menurut perenggan 7, 8, dan PA10–PA18.

Menentukan Tarikh Pemerolehan

62. **Pemeroleh hendaklah mengenal pasti tarikh pemerolehan, iaitu pada tarikh sewaktu mendapatkan kawalan operasi yang diperoleh.**
63. Secara amnya, tarikh pemeroleh mendapatkan kawalan operasi yang diperoleh ialah tarikh apabila pemeroleh secara sah memindahkan balasan dan/atau memperoleh aset dan mengambil alih liabiliti operasi yang diperoleh—tarikh penutupan. Walau bagaimanapun, pemeroleh mungkin boleh mendapatkan kawalan pada tarikh sama ada lebih awal atau lebih lewat dari tarikh penutupan. Sebagai contoh, tarikh pemerolehan mendahului tarikh penutupan sekiranya sesuatu perjanjian bertulis memperuntukkan bahawa pemeroleh mendapatkan kawalan operasi yang diperoleh pada tarikh sebelum tarikh penutupan. Pemeroleh hendaklah mempertimbangkan semua fakta dan keadaan yang berkaitan dalam mengenal pasti tarikh pemerolehan.

Mengiktiraf dan mengukur aset boleh dikenal pasti yang diperoleh, liabiliti yang diambil alih, dan mana-mana kepentingan bukan mengawal dalam operasi yang diperoleh

Prinsip pengiktirafan

64. **Pada tarikh pemerolehan, pemeroleh hendaklah mengiktiraf, secara berasingan apa-apa muhibah yang diiktiraf, aset boleh dikenal pasti yang diperoleh, liabiliti yang diambil alih, dan apa-apa kepentingan bukan mengawal bagi operasi yang diperoleh. Pengiktirafan aset boleh dikenal pasti yang diperoleh dan liabiliti yang diambil alih adalah tertakluk pada syarat-syarat yang dinyatakan dalam perenggan 65 dan 66.**

Syarat-syarat pengiktirafan

65. Untuk layak mendapat pengiktirafan sebagai sebahagian daripada penggunaan kaedah pemerolehan, aset boleh dikenal pasti yang diperoleh dan liabiliti yang diambil alih mesti memenuhi takrif aset dan liabiliti dalam *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities* pada tarikh pemerolehan, dan berupaya untuk diukur dengan cara yang mencapai ciri-ciri kualitatif dan mengambil kira kekangan maklumat dalam pelaporan kewangan tujuan umum. Sebagai contoh, kos yang dijangka oleh pemeroleh namun tidak wajib ditanggung pada masa depan untuk melaksanakan rancangannya untuk keluar daripada aktiviti sesuatu operasi yang diperoleh atau untuk menamatkan pekerjaan atau memindahkan pekerja operasi yang diperoleh bukanlah liabiliti pada tarikh pemerolehan. Oleh itu, pemeroleh tidak mengiktiraf kos tersebut sebagai sebahagian daripada penggunaan kaedah pemerolehan. Sebaliknya, pemeroleh mengiktiraf kos itu dalam penyata kewangan pasca penggabungannya menurut MPSAS lain.
66. Di samping itu, untuk layak mendapat pengiktirafan sebagai sebahagian daripada penggunaan kaedah pemerolehan, aset boleh dikenal pasti yang diperoleh dan liabiliti yang diambil alih mestilah sebahagian daripada pemeroleh dan operasi yang diperoleh (atau bekas pemiliknya) ditukar dalam urus niaga pemerolehan dan bukannya hasil urus niaga berasingan. Pemeroleh hendaklah mengguna pakai panduan dalam perenggan 109-111 untuk menentukan aset yang diperoleh atau liabiliti yang diambil alih adalah sebahagian daripada pertukaran bagi operasi yang diperoleh dan, jika ada, adalah hasil daripada urus niaga berasingan yang akan diterangkan mengikut sifatnya dan MPSAS yang berkenaan.
67. Penggunaan prinsip dan syarat pengiktirafan oleh pemeroleh mungkin mengakibatkan pengiktirafan beberapa aset dan liabiliti bagi operasi yang diperoleh sebelum ini tidak diiktiraf sebagai aset dan liabiliti dalam penyata kewangannya. Sebagai contoh, pemeroleh mengiktiraf aset tak ketara boleh dikenal pasti, seperti sesuatu paten atau hubungan pelanggan yang tidak diiktiraf oleh operasi yang diperoleh sebagai aset dalam penyata kewangannya kerana dibangunkan secara dalaman dan dikenakan kos berkaitan belanja.
68. Perenggan PA72–PA84 memperuntukkan panduan untuk mengiktiraf pajakan operasi dan aset tak ketara. Perenggan 76–82 menetapkan jenis aset dan liabiliti boleh dikenal pasti yang merangkumi item yang diperuntukkan pengecualian terhad menurut prinsip dan syarat pengiktirafan Piawaian ini.

Mengelaskan atau menetapkan aset boleh dikenal pasti yang diperoleh dan liabiliti yang diambil alih dalam suatu pemerolehan

69. **Pada tarikh pemerolehan, pemeroleh hendaklah mengelaskan atau menetapkan aset boleh dikenal pasti yang diperoleh dan liabiliti yang diambil alih sebagaimana yang perlu**

untuk kemudiannya mengguna pakai MPSAS lain. Pemeroleh hendaklah membuat pengelasan atau penetapan tersebut berdasarkan asas terma perjanjian yang mengikat (termasuk terma berkontrak), keadaan ekonomi, dasar operasi atau perakaunan, dan syarat-syarat lain yang berkaitan seperti yang sedia ada pada tarikh pemerolehan.

70. Dalam sesetengah situasi, MPSAS memperuntukkan perakaunan yang berbeza bergantung kepada bagaimana sesebuah entiti mengelaskan atau menetapkan sesuatu aset atau liabiliti tertentu. Contoh pengelasan atau penetapan oleh pemeroleh hendaklah dibuat berdasarkan syarat-syarat yang berkaitan seperti yang sedia ada pada tarikh pemerolehan termasuk tetapi tidak terhad pada:
- (a) Pengelasan aset dan liabiliti kewangan tertentu sebagaimana yang diukur pada nilai saksama atau pada kos terlunas, menurut MPSAS 29, *Instrumen Kewangan: Pengiktirafan dan Pengukuran*;
 - (b) Penetapan suatu instrumen derivatif sebagai instrumen lindung nilai menurut MPSAS 29, *Instrumen Kewangan: Pengiktirafan dan Pengukuran*; dan
 - (c) Penaksiran sama ada suatu derivatif terkandung perlu diasingkan daripada suatu kontrak hos menurut MPSAS 29, *Instrumen Kewangan: Pengiktirafan dan Pengukuran* (yang merupakan suatu 'pengelasan' kerana Piawaian ini menggunakan istilah itu).
71. Piawaian ini memperuntukkan dua pengecualian pada prinsip dalam perenggan 69:
- (a) Pengelasan suatu pengaturan pajakan sama ada sebagai pajakan operasi atau pajakan kewangan menurut MPSAS 13, *Pajakan*; dan
 - (b) Pengelasan suatu kontrak sebagai kontrak insurans menurut piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan yang relevan berhubung dengan kontrak insurans.

Pemeroleh hendaklah mengelaskan pengaturan mengikat tersebut berdasarkan terma dan faktor lain pada permulaan pengaturan mengikat (atau, sekiranya terma pengaturan mengikat telah diubah suai dengan cara yang akan mengubah pengelaskannya, pada tarikh pengubahsuaian tersebut, yang mungkin merupakan tarikh pemerolehan).

Prinsip pengukuran

72. **Pemeroleh hendaklah mengukur aset boleh dikenal pasti yang diperoleh dan liabiliti yang diambil alih pada nilai saksama mengikut tarikh pemerolehannya.**
73. Bagi setiap pemerolehan, pemeroleh hendaklah mengukur pada tarikh pemerolehan komponen kepentingan bukan mengawal dalam operasi yang diperoleh yang merupakan kepentingan pemilikan semasa dan memberi hak kepada pemegangnya ke atas suatu bahagian berkadar daripada aset bersih entiti sekiranya berlaku pembubaran sama ada:
- (a) Nilai saksama; atau
 - (b) Bahagian berkadar instrumen pemilikan semasa daripada amaun yang diiktiraf bagi aset bersih boleh dikenal pasti dalam operasi yang diperoleh.

Semua komponen kepentingan bukan mengawal yang lain hendaklah diukur pada nilai saksama mengikut tarikh pemerolehannya, melainkan terdapat asas pengukuran lain yang dikehendaki oleh MPSAS.

74. Perenggan 78–84 menetapkan jenis aset dan liabiliti boleh dikenal pasti yang termasuk item yang diperuntukkan pengecualian terhad menurut prinsip pengukuran Piawaian ini.

Pengecualian pada prinsip pengiktirafan atau pengukuran

75. Piawaian ini memperuntukkan pengecualian terhadap pada prinsip pengiktirafan dan pengukurannya. Perenggan 76–84 menetapkan kedua-dua item tertentu yang diperuntukkan dengan pengecualian dan sifat pengecualian tersebut. Pemeroleh akan mengakaunkan item tersebut dengan mengguna pakai keperluan dalam perenggan 76–84, yang akan menyebabkan beberapa item:
- (a) Diiktiraf sama ada dengan mengguna syarat-syarat pengiktirafan sebagai tambahan kepada syarat-syarat dalam perenggan 65–66 atau dengan mengguna pakai keperluan MPSAS lain, menyebabkan hasil yang berbeza daripada mengguna pakai prinsip dan syarat pengiktirafan.
 - (b) Diukur pada amaun selain daripada nilai saksama tarikh pemerolehannya.

Pengecualian kepada prinsip pengiktirafan

Liabiliti luar jangka

76. MPSAS 19, *Peruntukan, Liabiliti Luar Jangka dan Aset Luar Jangka*, mentakrifkan liabiliti luar jangka sebagai:
- (a) Suatu obligasi munasabah yang timbul daripada peristiwa lampau, dan yang kewujudannya hanya akan disahkan melalui berlaku atau tidak satu atau lebih peristiwa yang tidak pasti pada masa hadapan yang tidak sepenuhnya dalam kawalan entiti tersebut; atau
 - (b) Suatu obligasi masa kini yang timbul daripada peristiwa lampau, tetapi tidak diiktiraf kerana:
 - (i) Tidak berkemungkinan suatu aliran keluar sumber yang mengandungi manfaat ekonomi atau potensi perkhidmatan akan diperlukan untuk menyelesaikan obligasi tersebut; atau
 - (ii) Amaun obligasi tidak boleh diukur dengan kebolehpercayaan yang mencukupi.
77. Keperluan dalam MPSAS 19, *Peruntukan, Liabiliti Luar Jangka dan Aset Luar Jangka* tidak terpakai dalam menentukan liabiliti luar jangka yang diiktiraf pada tarikh pemerolehan. Sebaliknya, pemeroleh hendaklah mengiktiraf pada tarikh pemerolehan suatu liabiliti luar jangka yang diambil alih dalam suatu pemerolehan sewaktu balasan dipindahkan jika hal ini merupakan obligasi semasa yang timbul daripada peristiwa lampau dan nilai saksamanya boleh diukur dengan pasti¹. Oleh itu, bertentangan dengan MPSAS 19, *Peruntukan, Liabiliti Luar Jangka dan Aset Luar Jangka*, pemeroleh mengiktiraf sesuatu liabiliti luar jangka yang diambil alih dalam pemerolehan apabila balasan dipindahkan pada tarikh pemerolehan walaupun tiada kemungkinan aliran keluar sumber yang mengandungi manfaat ekonomi atau potensi perkhidmatan dikehendaki untuk menyelesaikan obligasi tersebut. Perenggan 115 memperuntukkan panduan perakaunan berikutnya bagi liabiliti luar jangka.

Pengecualian kepada kedua-dua prinsip pengiktirafan atau pengukuran

Cukai pendapatan (apabila termasuk dalam terma pemerolehan)

78. Pemerolehan oleh sebuah entiti sektor awam mungkin menyebabkan pihak berkuasa cukai

¹ Maklumat boleh percaya adalah bebas daripada ralat material dan berat sebelah, dan boleh diharapkan oleh pengguna untuk memberikan gambaran sebenar seperti yang dimaksudkan untuk mewakili atau munasabah dijangka boleh mewakili.

melepaskan amaun cukai perlu bayar sebagai sebahagian daripada terma pemerolehan. Pemeroleh hendaklah tidak mengiktiraf apa-apa item pencukaian yang dilepaskan disebabkan oleh terma pemerolehan (perenggan PA85–PA87 memperuntukkan panduan aplikasi berkaitan).

79. Pemeroleh hendaklah mengiktiraf dan mengukur apa-apa baki item pencukaian termasuk atau timbul daripada suatu pemerolehan menurut piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan yang relevan berkaitan dengan cukai pendapatan. Entiti pemeroleh hendaklah mengiktiraf dan mengukur apa-apa baki hasil daripada pencukaian yang termasuk atau timbul daripada suatu pemerolehan menurut MPSAS 23, *Hasil daripada Urus Niaga Bukan Pertukaran (Cukai dan Pindahan)*.

Manfaat pekerja

80. Pemeroleh hendaklah mengiktiraf dan mengukur suatu liabiliti (atau aset, jika ada) berkaitan pengaturan manfaat pekerja operasi yang diperoleh menurut MPSAS 25, *Manfaat Pekerja*.

Aset yang dilindungi daripada kerugian

81. Penjual dalam pemerolehan boleh secara kontrak membayar ganti rugi kepada pemeroleh bagi keberhasilan suatu yang luar jangka atau tak pasti berkaitan dengan semua atau sebahagian daripada suatu aset atau liabiliti tertentu. Sebagai contoh, penjual mungkin membayar ganti rugi kepada pemeroleh bagi kerugian melebihi suatu amaun tertentu terhadap liabiliti yang timbul daripada sesuatu luar jangka yang tertentu; dalam erti kata lain, penjual akan menjamin bahawa liabiliti pemeroleh tidak akan melebihi amaun tertentu. Oleh yang demikian, pemeroleh akan memperoleh suatu aset yang dilindungi daripada kerugian. Pemeroleh hendaklah mengiktiraf suatu aset yang dilindungi daripada kerugian serentak dengan mengiktiraf item ganti rugi yang diukur atas dasar yang sama dengan item ganti rugi, tertakluk kepada keperluan bagi elaun penilaian bagi amaun yang tidak dapat dikutip. Oleh itu, jika ganti rugi berkaitan dengan suatu aset atau liabiliti yang diiktiraf pada tarikh pemerolehan dan diukur pada nilai saksama mengikut tarikh pemerolehannya, pemeroleh hendaklah mengiktiraf aset yang dilindungi daripada kerugian pada tarikh pemerolehan yang diukur pada nilai saksama tarikh pemerolehannya. Bagi aset yang dilindungi daripada kerugian yang diukur pada nilai saksama, kesan ketidakpastian aliran tunai masa hadapan disebabkan oleh kebolehkutipan balasan dimasukkan dalam ukuran nilai saksama dan suatu elaun penilaian berasingan tidak diperlukan (perenggan PA88 memperuntukkan panduan aplikasi berkaitan).
82. Dalam keadaan tertentu, ganti rugi mungkin berkaitan dengan suatu aset atau liabiliti yang merupakan pengecualian kepada prinsip pengiktirafan atau pengukuran. Sebagai contoh, suatu ganti rugi mungkin berkaitan dengan liabiliti luar jangka yang tidak diiktiraf pada tarikh pemerolehan kerana nilai saksamanya tidak boleh diukur dengan pasti pada tarikh tersebut. Sebagai alternatif, ganti rugi mungkin berkaitan dengan suatu aset atau liabiliti, contohnya, yang terhasil daripada manfaat pekerja, yang diukur pada asas yang berlainan daripada nilai saksama tarikh pemerolehan. Dalam keadaan tersebut, aset yang dilindungi daripada kerugian hendaklah diiktiraf dan diukur dengan menggunakan andaian yang selari dengan yang digunakan untuk mengukur item ganti rugi, tertakluk pada taksiran pihak pengurusan terhadap kebolehkutipan aset yang dilindungi daripada kerugian dan apa-apa had kontrak terhadap amaun ganti rugi. Perenggan 116 memperuntukkan panduan perakaunan berikutnya bagi aset yang dilindungi daripada kerugian.

Pengecualian kepada prinsip pengukuran

Hak yang diperoleh semula

83. Pemeroleh hendaklah mengukur nilai sesuatu hak diperoleh semula yang diiktiraf sebagai aset tak ketara berdasarkan baki tempoh pengaturan mengikat berkaitan tanpa mengira sama ada peserta pasaran akan mempertimbangkan potensi membaharui pengaturan mengikat sewaktu mengukur nilai saksama. Perenggan PA79–PA80 memperuntukkan panduan aplikasi berkaitan.

Urus niaga bayaran berasaskan saham

84. Pemeroleh hendaklah mengukur suatu liabiliti atau instrumen ekuiti berkaitan dengan urus niaga bayaran berasaskan saham operasi yang diperoleh atau penggantian sesuatu urus niaga bayaran berasaskan saham operasi yang diperoleh dengan urus niaga bayaran berasaskan saham pemeroleh menurut piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan yang relevan berkaitan dengan pembayaran berasaskan saham.

Mengiktiraf dan mengukur muhibah atau laba daripada belian murah

85. **Pemeroleh hendaklah mengiktiraf muhibah pada tarikh pemerolehan yang diukur sebagai lebihan (a) berbanding dengan (b) di bawah, tertakluk kepada keperluan perenggan 86:**

(a) **Agregat bagi:**

- (i) **Balasan dipindahkan diukur menurut piawaian ini, yang secara am menghendaki nilai saksama tarikh pemerolehan (rujuk perenggan 95);**
- (ii) **Amaun apa-apa kepentingan bukan mengawal dalam operasi yang diperoleh yang diukur menurut piawaian ini; dan**
- (iii) **Dalam suatu pemerolehan yang dicapai secara berperingkat (rujuk perenggan 99–100), nilai saksama tarikh pemerolehan kepentingan ekuiti pemeroleh yang dipegang sebelum ini bagi operasi yang diperoleh.**

(b) **Amaun bersih aset boleh dikenal pasti yang diperoleh dan liabiliti yang diambil alih pada tarikh pemerolehan diukur menurut piawaian ini.**

86. **Pemeroleh hendaklah mengiktiraf muhibah hanya setakat pemerolehan tersebut akan menyebabkan:**

(a) **penjanaan aliran masuk tunai (seperti pemerolehan suatu operasi menjana tunai); dan/atau**

(b) **Pengurangan dalam aliran keluar tunai bersih pemeroleh.**

Pemeroleh hendaklah mengiktiraf apa-apa lebihan lanjut daripada (a) berbanding dengan (b) dalam perenggan 85 di atas sebagai kerugian dalam lebihan atau kurangan. Perenggan PA93 memperuntukkan panduan aplikasi berkaitan.

87. Dalam suatu pemerolehan apabila pemeroleh dan operasi yang diperoleh (atau bekas pemiliknya) hanya bertukar kepentingan ekuiti, nilai saksama tarikh pemerolehan kepentingan ekuiti operasi yang diperoleh mungkin lebih boleh diukur dengan pasti daripada nilai saksama tarikh pemerolehan kepentingan ekuiti pemeroleh. Sekiranya ya, pemeroleh hendaklah menentukan amaun muhibah dengan menggunakan nilai saksama tarikh pemerolehan kepentingan ekuiti operasi yang diperoleh dan bukannya nilai saksama tarikh pemerolehan kepentingan ekuiti dipindahkan. Untuk menentukan amaun muhibah dalam suatu pemerolehan

apabila tiada balasan dipindahkan, pemeroleh hendaklah menggunakan nilai saksama tarikh pemerolehan kepentingan pemeroleh bagi operasi yang diperoleh sebagai ganti nilai saksama tarikh pemerolehan balasan dipindahkan (perenggan 85(a)(i)). Perenggan PA94 memperuntukkan panduan aplikasi berkaitan.

Belian murah

88. Ada kalanya penggabungan sektor awam yang diklasifikasikan sebagai suatu pemerolehan, pemeroleh akan membuat belian murah, yang merupakan pemerolehan apabila amaun dalam perenggan 85(b) melebihi agregat amaun yang dinyatakan dalam perenggan 85(a). Jika lebih kekal selepas mengguna pakai keperluan dalam perenggan 90, pemeroleh hendaklah mengiktiraf laba yang terhasil dalam lebih atau kurangan pada tarikh pemerolehan. Laba akan diberikan kepada pemeroleh.
89. Belian murah mungkin berlaku, sebagai contoh, dalam pemerolehan yang merupakan suatu jualan paksa apabila penjual bertindak kerana desakan ekonomi. Bagaimanapun, pengecualian pengiktirafan atau pengukuran bagi item tertentu yang dibincangkan dalam perenggan 76-84 juga boleh menyebabkan pengiktirafan laba (atau mengubah amaun laba yang diiktiraf) bagi suatu belian murah.
90. Sebelum mengiktiraf suatu laba bagi belian murah, pemeroleh hendaklah mentaksir semula sama ada telah mengenal pasti semua aset yang diperoleh dengan betul dan semua liabiliti yang diambil alih dan hendaklah mengiktiraf apa-apa aset atau liabiliti tambahan yang dikenal pasti dalam semakan tersebut. Pemeroleh kemudiannya hendaklah menyemak prosedur yang digunakan untuk mengukur amaun yang diperlukan oleh Piawaian ini untuk diiktiraf pada tarikh pemerolehan bagi semua yang berikut:
- (a) aset boleh dikenal pasti yang diperoleh dan liabiliti yang diambil alih;
 - (b) kepentingan bukan mengawal bagi operasi yang diperoleh, jika ada;
 - (c) Bagi pemerolehan yang dicapai secara berperingkat, kepentingan ekuiti yang dipegang sebelum ini oleh pemeroleh bagi operasi yang diperoleh; dan
 - (d) Balasan yang dipindahkan.
- Objektif semakan tersebut adalah untuk memastikan bahawa pengukuran sewajarnya menggambarkan pertimbangan semua maklumat yang ada pada tarikh pemerolehan.
91. Dalam sektor awam, entiti ada kalanya memperoleh suatu kawalan operasi dalam urus niaga bukan pertukaran apabila entiti memindahkan balasan yang tidak setara dengan nilai saksama operasi yang diperoleh. Keadaan sedemikian merangkumi, tetapi tidak terhad kepada:
- (a) Rampasan operasi atau entiti yang dibayar pampasan; dan
 - (b) Pindahan suatu operasi kepada pemeroleh oleh penyumbang bagi balasan nominal.
92. Apabila inti pati ekonomi penggabungan sektor awam merupakan suatu pemerolehan, pemerolehan bukan pertukaran itu diolah sebagai belian murah dan diambil kira menurut perenggan 88–90.

Pemerolehan bukan pertukaran tanpa pindahan balasan

93. Dalam sektor awam, sesebuah entiti ada kalanya memperoleh kawalan suatu operasi dalam urus niaga bukan pertukaran apabila entiti memindahkan tanpa balasan. Keadaan sedemikian termasuk, tetapi tidak terhad kepada:

- (a) Rampasan operasi atau entiti tanpa pampasan (juga dikenali sebagai pemiliknegeraan secara paksa).
- (b) Pindahan suatu operasi kepada entiti oleh penyumbang tanpa balasan. Pindahan tersebut boleh dalam bentuk warisan.

Dan

- (c) Pindahan suatu operasi kepada entiti apabila operasi tersebut memiliki liabiliti bersih. Entiti boleh menerima pindahan liabiliti bersih untuk mengelakkan penamatan operasi. Urus niaga sedemikian juga dikenali sebagai jaminan selamat (*bailouts*).

94. Apabila inti pati ekonomi penggabungan sektor awam merupakan suatu pemerolehan, pemeroleh yang memperoleh kawalan atas operasi yang diperoleh dalam urus niaga bukan pertukaran apabila pindahan tanpa balasan tidak mengiktiraf muhibah. Pemeroleh mengiktiraf laba atau rugi dalam lebihan atau kekurangan menurut perenggan 86.

Balasan dipindahkan

95. Balasan yang dipindahkan dalam pemerolehan hendaklah diukur pada nilai saksama, yang hendaklah dikira sebagai jumlah nilai saksama tarikh pemerolehan aset dipindahkan oleh pemeroleh, liabiliti ditanggung oleh pemeroleh kepada bekas pemilik operasi yang diperoleh, dan kepentingan ekuiti diterbitkan oleh pemeroleh. (Bagaimanapun, apa-apa pemberian bayaran berasaskan saham pemeroleh yang ditukar dengan pemberian dipegang oleh pekerja operasi yang diperoleh yang termasuk dalam balasan yang dipindahkan dalam pemerolehan hendaklah diukur menurut perenggan 84 dan bukannya pada nilai saksama.) Contoh bentuk balasan yang berpotensi termasuk tunai, aset lain, operasi atau entiti dikawal pemeroleh, balasan luar jangka, instrumen ekuiti biasa atau keutamaan, opsiyen, waran, dan kepentingan ahli entiti bersama.
96. Balasan yang dipindahkan mungkin termasuk aset atau liabiliti pemeroleh yang memiliki amaun bawaan yang berbeza daripada nilai saksamanya pada tarikh pemerolehan (contohnya, aset bukan kewangan atau operasi pemeroleh). Sekiranya ya, pemeroleh hendaklah mengukur semula aset atau liabiliti yang dipindahkan mengikut nilai saksama tarikh pemerolehan dan mengiktiraf laba atau rugi yang terhasil, jika ada, dalam lebihan atau kekurangan. Bagaimanapun, ada kalanya aset atau liabiliti yang dipindahkan kekal dalam entiti yang digabungkan selepas pemerolehan (contohnya, kerana aset atau liabiliti tersebut yang dipindahkan kepada operasi yang diperoleh dan bukan kepada bekas pemiliknya), dan oleh itu pemeroleh mengekalkan kawalan terhadapnya. Dalam situasi itu, pemeroleh hendaklah mengukur aset dan liabiliti tersebut pada amaun bawaan sejeurus sebelum tarikh pemerolehan dan hendaklah tidak mengiktiraf laba atau rugi dalam lebihan atau kekurangan terhadap aset atau liabiliti yang dikawal olehnya sebelum dan selepas pemerolehan.

Balasan luar jangka

97. Balasan yang dipindahkan oleh pemeroleh sebagai pertukaran bagi operasi yang diperoleh termasuk apa-apa aset atau liabiliti yang terhasil daripada pengaturan balasan luar jangka (rujuk perenggan 95). Pemeroleh hendaklah mengiktiraf nilai saksama tarikh pemerolehan balasan luar jangka sebagai sebahagian daripada balasan yang dipindahkan bagi pertukaran operasi yang diperoleh.
98. Pemeroleh hendaklah mengelaskan suatu obligasi untuk membayar balasan luar jangka yang memenuhi takrif instrumen kewangan sebagai liabiliti kewangan atau sebagai komponen aset bersih/ekuiti berdasarkan takrif instrumen ekuiti dan liabiliti kewangan dalam perenggan 9

MPSAS 28, *Instrumen Kewangan: Pembentangan*. Pemeroleh hendaklah mengelaskan sebagai aset, hak untuk pulangan balasan yang dipindahkan sebelum ini sekiranya syarat-syarat tertentu dipenuhi. Perenggan 117 memperuntukkan panduan perakaunan berikutnya bagi balasan luar jangka.

Pemerolehan yang Dicapai secara Berperingkat

99. Pemeroleh ada kalanya memperoleh kawalan atas operasi yang diperoleh iaitu pemeroleh memegang suatu kepentingan ekuiti sejurus sebelum tarikh pemerolehan. Sebagai contoh, pada 31 Disember 20X1, Entiti A memegang 35 peratus kepentingan ekuiti bukan mengawal dalam Entiti B. Pada tarikh tersebut, Entiti A membeli 40 peratus kepentingan tambahan dalam Entiti B, yang memberikannya kawalan atas Entiti B. Piawaian ini merujuk urus niaga tersebut sebagai pemerolehan yang dicapai secara berperingkat, ada kalanya juga dirujuk sebagai langkah pemerolehan.
100. Dalam pemerolehan yang dicapai secara berperingkat, pemeroleh hendaklah mengukur semula kepentingan ekuiti yang dipegang sebelumnya pada nilai saksama tarikh pemerolehan dalam operasi yang diperoleh dan mengiktiraf laba atau rugi yang terhasil, jika ada, dalam lebih atau kurangan atau dalam aset bersih/ekuiti, yang mana berkenaan. Dalam tempoh pelaporan terdahulu, pemeroleh mungkin telah mengiktiraf perubahan nilai kepentingan ekuitinya dalam operasi yang diperoleh bentuk aset bersih/ekuiti. Sekiranya ya, amaun yang diiktiraf dalam aset bersih/ekuiti hendaklah diiktiraf atas asas yang sama seperti yang dikehendaki sekiranya pemeroleh telah melupakan secara langsung kepentingan ekuiti yang dipegang sebelum ini.

Panduan tambahan untuk mengguna pakai kaedah pemerolehan apabila pemerolehan dicapai melalui perubahan hak mengundi, dengan kontrak semata, dan keadaan serupa sekiranya tiada balasan dipindahkan

Pemerolehan yang dicapai melalui perubahan dalam hak mengundi, dengan kontrak semata, dan keadaan yang serupa tanpa melibatkan pindahan balasan

101. Pemeroleh ada kalanya memperoleh kawalan atas operasi yang diperoleh tanpa memindahkan balasan. Kaedah perakaunan pemerolehan bagi suatu pemerolehan adalah terpakai kepada penggabungan sektor awam tersebut. Keadaan sedemikian termasuk:
 - (a) Operasi yang diperoleh membeli semula sebilangan sahamnya sendiri yang cukup bagi pelabur sedia ada (pemeroleh) untuk mendapatkan kawalan.
 - (b) Hak veto minoriti luput yang sebelum ini menghalang pemeroleh daripada mengawal operasi yang diperoleh apabila pemeroleh memegang hak mengundi majoriti.
 - (c) Pemeroleh dan operasi yang diperoleh bersetuju untuk menggabungkan operasi masing-masing dengan kontrak semata. Pemeroleh tidak memindahkan balasan sebagai pertukaran untuk mengawal operasi yang diperoleh dan tidak memegang kepentingan pemilikan yang boleh diukur dalam operasi yang diperoleh, sama ada pada tarikh pemerolehan atau sebelumnya.
102. Dalam pemerolehan yang dicapai melalui kontrak semata, pemeroleh hendaklah memberikan kepada pemilik operasi yang diperoleh amaun aset bersih operasi yang diperoleh yang diiktiraf menurut piawaian ini. Dalam erti kata lain, kepentingan pemilikan yang boleh diukur dalam operasi yang diperoleh yang dipegang oleh pihak selain daripada pemeroleh adalah merupakan kepentingan bukan mengawal dalam penyata kewangan pasca penggabungan pemeroleh

walaupun jika hasilnya ialah semua kepentingan pemilikan yang boleh diukur dalam operasi yang diperoleh dikaitkan dengan kepentingan bukan mengawal.

Tempoh pengukuran

103. **Sekiranya perakaunan awal bagi suatu pemerolehan tidak lengkap pada akhir tempoh pelaporan sewaktu pemerolehan berlaku, pemeroleh hendaklah melaporkan dalam penyata kewangannya amaun sementara bagi item yang perakaunannya tidak lengkap. Sepanjang tempoh pengukuran, pemeroleh hendaklah melaraskan secara retrospektif amaun sementara yang diiktiraf pada tarikh pemerolehan untuk menggambarkan maklumat baharu diperoleh tentang fakta dan keadaan yang wujud pada tarikh pemerolehan dan, jika diketahui, akan menjejaskan pengukuran amaun diiktiraf pada tarikh tersebut. Dalam tempoh pengukuran, pemeroleh juga hendaklah mengiktiraf aset atau liabiliti tambahan sekiranya maklumat baharu diperoleh tentang fakta dan keadaan yang wujud pada tarikh pemerolehan dan, sekiranya diketahui, akan menyebabkan pengiktirafan aset dan liabiliti itu pada tarikh tersebut. Tempoh pengukuran berakhir sebaik sahaja pemeroleh menerima maklumat yang dicari tentang fakta dan keadaan yang wujud pada tarikh pemerolehan atau menyedari bahawa lebih banyak maklumat tidak dapat diperoleh. Walau bagaimanapun, tempoh pengukuran tidak boleh melebihi satu tahun dari tarikh pemerolehan.**
104. Tempoh pengukuran ialah tempoh selepas tarikh pemerolehan apabila pemeroleh boleh melaraskan amaun sementara yang diiktiraf bagi suatu pemerolehan. Tempoh pengukuran memberikan masa yang munasabah kepada pemeroleh untuk mendapatkan maklumat yang diperlukan bagi mengenal pasti dan mengukur perkara berikut pada tarikh pemerolehan menurut keperluan Piawaian ini:
- (a) Aset boleh dikenal pasti yang diperoleh, liabiliti yang diambil alih dan apa-apa kepentingan bukan mengawal bagi operasi yang diperoleh;
 - (b) Balasan yang dipindahkan bagi operasi yang diperoleh (atau amaun lain yang digunakan dalam mengukur muhibah);
 - (c) Bagi pemerolehan yang dicapai secara berperingkat, kepentingan ekuiti dalam operasi yang diperoleh yang sebelum ini dipegang oleh pemeroleh; dan
 - (d) Muhibah, rugi, atau laba yang terhasil daripada belian murah.
105. Pemeroleh hendaklah mempertimbangkan semua faktor yang berkaitan dalam menentukan sama ada maklumat yang diperoleh selepas tarikh pemerolehan akan menghasilkan sesuatu pelarasan pada amaun sementara yang diiktiraf atau sama ada maklumat tersebut terhasil daripada peristiwa yang berlaku selepas tarikh pemerolehan. Faktor yang berkaitan termasuk tarikh maklumat tambahan diperoleh dan sama ada pemeroleh boleh mengenal pasti suatu alasan bagi perubahan pada amaun sementara. Maklumat yang diperoleh sejurus selepas tarikh pemerolehan lebih cenderung menggambarkan keadaan yang wujud pada tarikh pemerolehan berbanding dengan maklumat yang diperoleh beberapa bulan kemudian. Contohnya, melainkan jika peristiwa campur tangan yang mengubah nilai saksama dapat dikenal pasti, penjualan aset kepada pihak ketiga sejurus selepas tarikh pemerolehan bagi amaun yang berbeza secara signifikan daripada nilai saksama sementara yang diukur pada tarikh itu besar kemungkinan menunjukkan kesilapan pada amaun sementara tersebut.

106. Pemeroleh mengiktiraf peningkatan (penurunan) amaun sementara yang diiktiraf bagi aset (liabiliti) boleh dikenal pasti dengan mengurangkan (menambahkan) muhibah. Walau bagaimanapun, maklumat baharu yang diperoleh dalam tempoh pengukuran ada kalanya boleh menyebabkan pelarasan pada amaun sementara bagi lebih daripada satu aset atau liabiliti. Contohnya, pemeroleh mungkin telah mengambil alih liabiliti untuk membayar ganti rugi berkaitan dengan kemalangan di salah satu kemudahan operasi yang diperoleh, yang sebahagian atau keseluruhannya dilindungi oleh polisi insurans liabiliti operasi yang diperoleh. Sekiranya pemeroleh memperoleh maklumat baharu dalam tempoh pengukuran berkenaan nilai saksama tarikh pemerolehan bagi liabiliti tersebut, pelarasan terhadap muhibah yang terhasil daripada perubahan pada amaun sementara yang diiktiraf untuk liabiliti tersebut akan diofset (secara keseluruhan atau sebahagian) oleh pelarasan yang sepadan pada muhibah yang terhasil daripada perubahan amaun sementara yang diiktiraf bagi tuntutan belum terima daripada penginsurans.
107. Dalam tempoh pengukuran, pemeroleh hendaklah mengiktiraf pelarasan pada amaun sementara seolah-olah perakaunan bagi pemerolehan telah selesai pada tarikh pemerolehan. Maka, pemeroleh hendaklah menyemak semula maklumat perbandingan bagi tempoh terdahulu yang dibentangkan dalam penyata kewangan sebagaimana yang dikehendaki, termasuk membuat apa-apa perubahan susut nilai, pelunasan atau kesan pendapatan lain yang diiktiraf dalam melengkapkan perakaunan awal.
108. Selepas tempoh pengukuran berakhir, pemeroleh hendaklah menyemak semula perakaunan bagi pemerolehan hanya untuk membetulkan kesilapan menurut MPSAS 3 *Dasar Perakaunan, Perubahan dalam Anggaran Perakaunan dan Kesilapan*.

Menentukan bahagian daripada urus niaga pemerolehan

109. **Pemeroleh dan operasi yang diperoleh boleh mempunyai hubungan sedia ada atau pengaturan lain sebelum rundingan untuk pemerolehan bermula, ataupun mengikat pengaturan semasa rundingan yang berasingan daripada pemerolehan. Dalam mana-mana keadaan, pemeroleh hendaklah mengenal pasti apa-apa amaun yang bukan sebahagian daripada apa yang ditukar oleh pemeroleh dan operasi yang diperoleh (atau bekas pemiliknya) dalam pemerolehan, iaitu, amaun yang bukan sebahagian daripada pertukaran bagi operasi yang diperoleh. Pemeroleh hendaklah mengiktiraf sebagai sebahagian daripada penggunaan kaedah pemerolehan hanya balasan yang dipindahkan bagi operasi yang diperoleh dan aset yang diperoleh dan liabiliti yang diambil alih dalam pertukaran bagi operasi yang diperoleh. Urus niaga berasingan hendaklah diperakaunkan menurut MPSAS yang berkaitan.**
110. Suatu urus niaga yang dibuat oleh atau bagi pihak pemeroleh atau terutamanya bagi manfaat pemeroleh atau entiti yang digabungkan, dan bukan terutamanya bagi manfaat operasi yang diperoleh (atau bekas pemiliknya) sebelum pemerolehan tersebut, berkemungkinan merupakan urus niaga berasingan. Berikut merupakan contoh urus niaga berasingan yang tidak boleh dimasukkan dalam mengguna pakai kaedah pemerolehan:
- (a) Urus niaga yang berkuat kuasa menyelesaikan hubungan sedia ada antara pemeroleh dan operasi yang diperoleh;
 - (b) Urus niaga yang memberi balasan kepada pekerja atau bekas pemilik operasi yang diperoleh bagi perkhidmatan masa hadapan; dan

- (c) Urus niaga yang membayar balik operasi yang diperoleh atau bekas pemiliknya untuk membayar kos berkaitan pemerolehan.

Perenggan PA99–PA106 memperuntukkan panduan aplikasi berkaitan.

Kos berkaitan pemerolehan

111. Kos berkaitan pemerolehan adalah kos yang ditanggung oleh pemeroleh untuk melaksanakan pemerolehan. Kos tersebut termasuk fi pencari; khidmat nasihat, perundangan, perakaunan, penilaian, dan fi profesional atau perundingan lain; kos pentadbiran am, termasuk kos menyelenggara jabatan pemerolehan dalaman; dan kos pendaftaran dan penerbitan sekuriti hutang dan ekuiti. Pemeroleh hendaklah mengakaunkan kos berkaitan pemerolehan sebagai belanja dalam tempoh apabila kos ditanggung dan perkhidmatan diterima, dengan satu pengecualian. Kos untuk menerbitkan sekuriti hutang atau ekuiti hendaklah diiktiraf menurut MPSAS 28, *Instrumen Kewangan: Pembentangan*, dan MPSAS 29, *Instrumen Kewangan: Pengiktirafan dan Pengukuran*.

Pengukuran dan perakaunan berikutnya

112. **Secara amnya, pemeroleh hendaklah kemudiannya mengukur dan mengakaunkan aset yang diperoleh, liabiliti yang diambil alih atau ditanggung, dan instrumen ekuiti yang diterbitkan dalam pemerolehan menurut MPSAS lain yang berkenaan bagi item tersebut, bergantung pada sifatnya. Walau bagaimanapun, Piawaian ini memperuntukkan panduan untuk mengukur dan mengakaunkan kemudiannya aset yang diperoleh, liabiliti yang diambil alih atau ditanggung, dan instrumen ekuiti yang diterbitkan dalam suatu pemerolehan seperti berikut:**
- (a) **Hak yang diperoleh semula;**
 - (b) **Liabiliti luar jangka yang diiktiraf pada tarikh pemerolehan;**
 - (c) **Aset yang dilindungi daripada kerugian;**
 - (d) **Balasan luar jangka; dan**
 - (e) **Cukai pendapatan (yang tidak termasuk dalam terma pemerolehan).**

Perenggan PA107–PA108 memperuntukkan panduan aplikasi berkaitan.

Hak yang diperoleh semula

113. Hak yang diperoleh semula diiktiraf sebagai aset tak ketara hendaklah dilunaskan sepanjang baki tempoh pengatur mengikat apabila hak itu diberikan bagi suatu tempoh yang ditentukan. Apabila hak tersebut diberikan dalam suatu tempoh yang tidak dapat ditentukan, entiti yang terhasil hendaklah menguji hak tersebut bagi penjejasan nilai sekurang-kurangnya secara tahunan, dan setiap kali terdapat penunjuk bahawa hak tersebut mungkin telah terjejas. Pemeroleh yang kemudiannya menjual hak yang diperoleh semula kepada pihak ketiga hendaklah mengambil kira amaun bawaan aset tak ketara tersebut dalam menentukan laba atau rugi atas jualan.

Pindahan, pinjaman konsesi, dan manfaat serupa yang diterima oleh pemeroleh atau operasi yang diperoleh berdasarkan kriteria yang mungkin berubah hasil daripada pemerolehan

114. Pindahan, pinjaman konsesi atau manfaat serupa, yang sebelumnya diterima oleh pemeroleh atau operasi yang diperoleh berdasarkan kriteria yang berubah hasil daripada pemerolehan,

hendaklah dinilai semula secara prospektif menurut MPSAS lain (perenggan PA109–PA111 memperuntukkan panduan aplikasi berkaitan).

Liabiliti luar jangka

115. Selepas pengiktirafan awal dan sehingga liabiliti diselesaikan, dibatalkan atau tamat tempoh, pemeroleh hendaklah mengukur liabiliti luar jangka yang diiktiraf dalam pemerolehan pada yang lebih tinggi daripada:
- (a) Amaun yang diiktiraf menurut MPSAS 19, *Peruntukan, Liabiliti Luar Jangka dan Aset Luar Jangka*; dan
 - (b) Amaun yang diiktiraf pada awalnya tolak, jika berkenaan, pelunasan kumulatif yang diiktiraf menurut MPSAS 9, *Hasil daripada Urus Niaga Pertukaran*.

Keperluan ini tidak terpakai kepada kontrak yang diperakaunkan menurut MPSAS 29, *Instrumen Kewangan: Pengiktirafan dan Pengukuran*.

Aset yang dilindungi daripada kerugian

116. Pada akhir setiap tempoh pelaporan berikutnya, pemeroleh hendaklah mengukur aset yang dilindungi daripada kerugian yang telah diiktiraf pada tarikh pemerolehan atas asas yang sama dengan liabiliti atau aset yang dilindungi daripada kerugian, tertakluk pada apa-apa had kontrak terhadap amaunnya dan, bagi suatu aset yang dilindungi daripada kerugian yang kemudiannya tidak diukur pada nilai saksamanya, penaksiran pengurusan terhadap kebolehkutipan aset yang dilindungi daripada kerugian. Pemeroleh hendaklah menyahiktiraf aset yang dilindungi daripada kerugian hanya apabila pemeroleh mengambil aset, menjualnya atau sebaliknya kehilangan hak terhadapnya.

Balasan luar jangka

117. Beberapa perubahan pada nilai saksama balasan luar jangka yang diiktiraf oleh pemeroleh selepas tarikh pemerolehan mungkin menghasilkan maklumat tambahan yang diperoleh oleh pemeroleh selepas tarikh tersebut berhubung dengan fakta dan keadaan yang wujud pada tarikh pemerolehan. Perubahan sedemikian merupakan pelarasan tempoh pengukuran menurut perenggan 103–107. Walau bagaimanapun, perubahan yang terhasil daripada peristiwa selepas tarikh pemerolehan, seperti memenuhi sasaran pendapatan, mencapai harga saham tertentu atau mencapai sasaran penting dalam projek penyelidikan dan pembangunan, adalah bukan pelarasan tempoh pengukuran. Pemeroleh hendaklah mengakaunkan perubahan nilai saksama balasan luar jangka yang bukan pelarasan tempoh pengukuran seperti berikut:
- (a) Balasan luar jangka yang diklasifikasikan sebagai komponen aset bersih/ekuiti hendaklah tidak diukur semula dan penyelesaian berikutnya hendaklah diambil kira dalam aset bersih/ekuiti.
 - (b) Balasan luar jangka lain yang:
 - (i) Termasuk dalam skop MPSAS 29, *Instrumen Kewangan: Pengiktirafan dan Pengukuran* hendaklah diukur pada nilai saksama pada setiap tarikh pelaporan dan perubahan nilai saksama hendaklah diiktiraf dalam lebihan atau kurangan menurut MPSAS 29, *Instrumen Kewangan: Pengiktirafan dan Pengukuran*.
 - (ii) Tidak termasuk dalam skop MPSAS 29, *Instrumen Kewangan: Pengiktirafan dan Pengukuran* hendaklah diukur pada nilai saksama pada setiap tarikh pelaporan dan perubahan nilai saksama hendaklah diiktiraf dalam lebihan atau kurangan.

Cukai pendapatan (apabila tidak termasuk dalam terma pemerolehan)

118. Pemerolehan yang melibatkan entiti sektor awam mungkin boleh menyebabkan sesuatu pihak berkuasa pencukaian melepaskan amaun cukai selepas daripada pemerolehan. Pemeroleh hendaklah mengakaunkan cukai yang dilepaskan secara prospektif menurut piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan yang relevan berhubung dengan cukai pendapatan.

Pendedahan

119. **Pemeroleh hendaklah mendedahkan maklumat yang membolehkan pengguna penyata kewangannya untuk menilai sifat dan kesan kewangan atas pemerolehan yang berlaku sama ada:**
- (a) **Dalam tempoh pelaporan semasa; atau**
 - (b) **Selepas tamat tempoh pelaporan tetapi sebelum penyata kewangan dibenarkan untuk diterbitkan.**
120. Untuk memenuhi objektif dalam perenggan 119, pemeroleh hendaklah mendedahkan maklumat berikut bagi setiap pemerolehan yang berlaku sepanjang tempoh pelaporan:
- (a) Nama dan perihal operasi yang diperoleh.
 - (b) Tarikh pemerolehan.
 - (c) Peratusan kepentingan ekuiti mengundi atau setara yang diperoleh.
 - (d) Sebab utama pemerolehan dan perihal cara pemeroleh memperoleh kawalan operasi yang diperoleh termasuk, apabila berkenaan, asas undang-undang bagi pemerolehan tersebut.
 - (e) Perihal kualitatif berkaitan faktor yang membentuk muhibah yang diiktiraf, seperti sinergi yang dijangka daripada operasi yang digabungkan bagi operasi yang diperoleh dan pemeroleh, aset tak ketara yang tidak layak bagi pengiktirafan berasingan atau faktor lain.
 - (f) Nilai saksama tarikh pemerolehan daripada jumlah balasan yang dipindahkan dan nilai saksama tarikh pemerolehan bagi setiap kelas balasan utama, seperti:
 - (i) Tunai;
 - (ii) Aset ketara atau tak ketara lain, termasuk operasi atau entiti dikawal pemeroleh;
 - (iii) Liabiliti yang ditanggung, contohnya, liabiliti bagi balasan luar jangka; dan
 - (iv) Kepentingan ekuiti pihak pemeroleh, termasuk bilangan instrumen atau kepentingan diterbitkan atau boleh diterbitkan dan kaedah mengukur nilai saksama instrumen atau kepentingan tersebut.
 - (g) Bagi pengaturan balasan luar jangka dan aset yang dilindungi daripada kerugian:
 - (i) Amaun diiktiraf pada tarikh pemerolehan;
 - (ii) Perihal pengaturan dan asas untuk menentukan amaun pembayaran; dan
 - (iii) Anggaran julat keberhasilan (tidak terdiskaun) atau, jika julat tidak boleh dianggarkan, fakta dan alasan julat tidak boleh dianggarkan. Sekiranya amaun maksimum pembayaran tidak terbatas, pemeroleh hendaklah mendedahkan fakta tersebut.

- (h) Bagi belum terima yang diperoleh:
- (i) Nilai saksama bagi belum terima;
 - (ii) Amaun kasar bagi belum terima menurut pengaturan mengikat; dan
 - (iii) Anggaran terbaik pada tarikh pemerolehan aliran tunai menurut pengaturan mengikat yang tidak dijangka dapat dikutip.
- Pendedahan hendaklah disediakan mengikut kelas utama belum terima, seperti pinjaman, pajakan kewangan langsung, dan mana-mana kelas lain belum terima.
- (i) Amaun diiktiraf pada tarikh pemerolehan bagi setiap kelas utama aset yang diperoleh dan liabiliti yang diambil alih.
- (j) Bagi setiap liabiliti luar jangka diiktiraf menurut perenggan 77, maklumat dikehendaki dalam perenggan 98 MPSAS 19, *Peruntukan, Liabiliti Luar Jangka dan Aset Luar Jangka*. Sekiranya liabiliti luar jangka tidak diiktiraf kerana nilai saksamanya tidak boleh diukur dengan pasti, pemeroleh hendaklah mendedahkan:
- (i) Maklumat yang dikehendaki menurut perenggan 100 MPSAS 19, *Peruntukan, Liabiliti Luar Jangka dan Aset Luar Jangka*; dan
 - (ii) Alasan liabiliti tersebut tidak boleh diukur dengan pasti.
- (k) Jumlah amaun muhibah yang dijangka boleh ditolak bagi tujuan cukai.
- (l) Bagi urus niaga yang diiktiraf secara berasingan daripada pemerolehan aset dan pengambilalihan liabiliti dalam pemerolehan menurut perenggan 109:
- (i) Perihal bagi setiap urus niaga;
 - (ii) Cara pemeroleh mengakaunkan setiap urus niaga;
 - (iii) Amaun diiktiraf bagi setiap urus niaga dan baris item dalam penyata kewangan yang mana setiap amaun diiktiraf; dan
 - (iv) Sekiranya urus niaga tersebut merupakan penyelesaian efektif bagi hubungan sedia ada, kaedah tersebut digunakan untuk menentukan amaun penyelesaian.
- (m) Pendedahan urus niaga diiktiraf secara berasingan yang dikehendaki (l) hendaklah termasuk amaun kos berkaitan pemerolehan dan, secara berasingan, amaun kos diiktiraf itu sebagai belanja dan baris item atau item-item dalam penyata prestasi kewangan yang belanja tersebut diiktiraf. Amaun bagi apa-apa kos terbitan yang tidak diiktiraf sebagai belanja dan cara amaun tersebut diiktiraf juga hendaklah didedahkan.
- (n) Dalam pemerolehan apabila rugi diiktiraf dalam lebihan atau kekurangan (rujuk perenggan 86):
- (i) Amaun rugi yang diiktiraf menurut perenggan 86 dan baris item dalam penyata prestasi kewangan yang rugi tersebut diiktiraf; dan
 - (ii) Perihal alasan urus niaga tersebut mengakibatkan kerugian.
- (o) Dalam belian murah (rujuk perenggan 88–90):
- (i) Amaun bagi apa-apa laba yang diiktiraf menurut perenggan 88 dan baris item dalam penyata prestasi kewangan yang mana laba diiktiraf; dan
 - (ii) Perihal alasan urus niaga tersebut menghasilkan laba.

- (p) Bagi setiap pemerolehan yang mana pemeroleh memegang kurang daripada 100 peratus kepentingan pemilikan yang boleh dinyatakan kuantitinya atau setara dalam operasi yang diperoleh pada tarikh pemerolehan:
 - (i) Amaun kepentingan bukan mengawal dalam operasi yang diperoleh diiktiraf pada tarikh pemerolehan dan asas pengukuran bagi amaun tersebut; dan
 - (ii) Bagi setiap kepentingan bukan mengawal dalam operasi yang diperoleh yang diukur pada nilai saksama, teknik penilaian dan input signifikan yang digunakan bagi mengukur nilai tersebut.
- (q) Dalam pemerolehan yang dicapai secara berperingkat:
 - (i) Nilai saksama tarikh pemerolehan bagi kepentingan ekuiti dalam operasi yang diperoleh yang dipegang oleh pemeroleh seurus sebelum tarikh pemerolehan; dan
 - (ii) Amaun bagi apa-apa laba atau rugi yang diiktiraf hasil daripada pengukuran semula nilai saksama bagi kepentingan ekuiti dalam operasi yang diperoleh yang dipegang oleh pemeroleh sebelum pemerolehan (rujuk perenggan 100) dan baris item dalam penyata prestasi kewangan yang mana laba atau rugi tersebut diiktiraf.
- (r) Maklumat berikut:
 - (i) Amaun hasil dan belanja, serta lebihan atau kurangan operasi yang diperoleh sejak tarikh pemerolehan yang termasuk dalam penyata prestasi kewangan disatukan bagi tempoh pelaporan; dan
 - (ii) Hasil dan belanja, serta lebihan atau kurangan entiti yang digabungkan bagi tempoh pelaporan semasa seolah-olah tarikh pemerolehan bagi semua pemerolehan yang berlaku pada tahun tersebut adalah pada permulaan tempoh pelaporan tahunan.

Seciranya pendedahan mana-mana maklumat yang dikehendaki oleh subperenggan ini tidak praktikal, pemeroleh hendaklah mendedahkan fakta itu dan menjelaskan sebab pendedahan tersebut tidak praktikal. Piawaian ini menggunakan istilah 'tidak praktikal' dengan erti yang serupa seperti dalam MPSAS 3, *Dasar Perakaunan, Perubahan dalam Anggaran Perakaunan dan Kesilapan*.

- 121. Bagi pemerolehan bukan material secara individu berlaku dalam tempoh pelaporan yang material secara kolektif, pemeroleh hendaklah mendedahkan secara agregat maklumat yang dikehendaki menurut perenggan 120(e)–(r).
- 122. Jika tarikh pemerolehan suatu pemerolehan adalah selepas akhir tempoh pelaporan tetapi sebelum penyata kewangan dibenarkan untuk diterbitkan, pemeroleh hendaklah mendedahkan maklumat yang dikehendaki menurut perenggan 120 melainkan perakaunan awal bagi pemerolehan tersebut tidak lengkap pada masa penyata kewangan dibenarkan untuk diterbitkan. Dalam situasi itu, pemeroleh hendaklah menerangkan pendedahan yang tidak boleh dibuat dan alasan pendedahan tidak boleh dibuat.
- 123. **Pemeroleh hendaklah mendedahkan maklumat yang membolehkan pengguna penyata kewangannya untuk menilai kesan kewangan bagi pelarasan yang diiktiraf dalam tempoh pelaporan semasa yang berkait dengan pemerolehan yang berlaku dalam tempoh tersebut atau tempoh pelaporan sebelumnya.**

124. Untuk memenuhi objektif dalam perenggan 123, pemeroleh hendaklah mendedahkan maklumat berikut bagi setiap pemerolehan yang material atau agregat bagi pemerolehan bukan material secara individu namun material secara kolektif:
- (a) Jika perakaunan awal bagi pemerolehan tidak lengkap (rujuk perenggan 103) bagi aset, liabiliti, kepentingan bukan mengawal atau item balasan tertentu dan amaun diiktiraf dalam penyata kewangan bagi pemerolehan tersebut telah ditentukan hanya secara sementara:
 - (i) Alasan perakaunan awal bagi pemerolehan tersebut tidak lengkap;
 - (ii) Aset, liabiliti, kepentingan pemilikan yang boleh dinyatakan kuantitinya (atau setara) atau item balasan yang perakaunan awal tersebut tidak lengkap; dan
 - (iii) Sifat dan amaun apa-apa pelarasan tempoh pengukuran yang diiktiraf dalam tempoh pelaporan menurut perenggan 107.
 - (b) Bagi setiap tempoh pelaporan selepas tarikh pemerolehan sehingga entiti tersebut mengumpul, menjual atau sebaliknya hilang hak terhadap suatu aset balasan luar jangka, atau sehingga entiti tersebut menyelesaikan liabiliti balasan luar jangka atau liabiliti tersebut dibatalkan atau tamat tempoh:
 - (i) Apa-apa perubahan amaun yang diiktiraf, termasuk apa-apa perbezaan yang timbul sewaktu penyelesaian;
 - (ii) Apa-apa perubahan dalam julat keberhasilan (tidak terdiskaun) dan alasan bagi perubahan tersebut; dan
 - (iii) Teknik penilaian dan input model utama yang digunakan untuk mengukur balasan luar jangka.
 - (c) Bagi liabiliti luar jangka yang diiktiraf dalam pemerolehan, pemeroleh hendaklah mendedahkan maklumat yang dikehendaki menurut perenggan 97 dan 98 MPSAS 19, *Peruntukan, Liabiliti Luar Jangka dan Aset Luar Jangka* bagi setiap kelas peruntukan.
 - (d) Penyesuaian amaun bawaan muhibah pada permulaan dan akhir tempoh pelaporan yang menunjukkan secara berasingan:
 - (i) Amaun kasar dan kerugian penjejasan nilai terkumpul pada permulaan tempoh pelaporan.
 - (ii) Muhibah tambahan yang diiktiraf dalam tempoh pelaporan.
 - (iii) Pelarasan yang terhasil daripada pengiktirafan amaun berikutnya dalam tempoh pelaporan menurut piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan yang relevan berhubung dengan cukai pendapatan.
 - (iv) Muhibah yang dinyahiktiraf dalam tempoh pelaporan.
 - (v) Kerugian penjejasan nilai yang diiktiraf dalam tempoh pelaporan menurut MPSAS 26, *Penjejasan Nilai Aset Menjana Tunai*. (MPSAS 26, *Penjejasan Nilai Aset Menjana Tunai* menghendaki pendedahan maklumat berkenaan amaun boleh pulih dan penjejasan nilai muhibah sebagai tambahan kepada keperluan ini.)
 - (vi) Perbezaan kadar pertukaran bersih yang timbul dalam tempoh pelaporan menurut MPSAS 4, *Kesan Perubahan Kadar Pertukaran Asing*.
 - (vii) Apa-apa perubahan lain dalam amaun bawaan semasa tempoh pelaporan.

- (i) Amaun kasar dan kerugian penjejasan nilai terkumpul pada akhir tempoh pelaporan.
- (e) Amaun dan penjelasan atas apa-apa laba atau rugi yang diiktiraf dalam tempoh pelaporan semasa yang kedua-duanya:
 - (i) Berkaitan dengan aset boleh dikenal pasti yang diperoleh atau liabiliti yang diambil alih dalam pemerolehan yang dilaksanakan dalam tempoh pelaporan semasa atau sebelumnya; dan
 - (ii) Sama ada saiz, sifat, atau kejadian sedemikian yang pendedahannya relevan untuk memahami penyata kewangan entiti yang digabungkan tersebut.

Dan

- (f) Sekiranya amaun cukai perlu bayar dilepaskan kesan daripada terma pemerolehan (rujuk perenggan 78–79):
 - (i) Amaun cukai perlu bayar yang dilepaskan; dan
 - (ii) Apabila pemeroleh ialah pihak berkuasa pencukaian, perincian pelarasan dibuat pada cukai belum terima.
125. Sekiranya pendedahan khusus yang dikehendaki menurut MPSAS ini dan MPSAS lain tidak memenuhi objektif yang dinyatakan dalam perenggan 119 dan 123, pemeroleh hendaklah mendedahkan apa-apa maklumat tambahan yang diperlukan untuk memenuhi objektif tersebut.

Tarikh kuat kuasa dan peralihan

Tarikh kuat kuasa

126. **Piawaian ini hendaklah diguna pakai secara prospektif bagi penggabungan sektor awam yang mana tarikh pergabungan atau tarikh pemerolehan adalah pada atau selepas permulaan tempoh pelaporan tahunan pertama yang bermula pada atau selepas 1 Januari 2023. Penggunaan lebih awal adalah digalakkan. Sekiranya entiti menggunakan Piawaian ini sebelum 1 Januari 2023, entiti hendaklah mendedahkan fakta tersebut.**

Peralihan

127. Aset dan liabiliti wujud daripada penggabungan sektor awam yang mana tarikh pemerolehan atau tarikh pergabungannya mendahului penggunaan Piawaian ini hendaklah tidak dilaraskan sewaktu pemakaian Piawaian ini.
128. Baki balasan luar jangka yang timbul daripada pemerolehan yang mana tarikh pemerolehan mendahului tarikh apabila entiti mengguna pakai Piawaian ini buat kali pertama hendaklah tidak dilaraskan sewaktu pemakaian kali pertama Piawaian ini. Perenggan 129–132 hendaklah diguna pakai dalam perakaunan berikutnya bagi baki tersebut. Perenggan 129–132 hendaklah tidak diguna pakai bagi perakaunan untuk baki balasan luar jangka yang timbul daripada pemerolehan dengan tarikh pemerolehan pada atau selepas tarikh apabila entiti tersebut mengguna pakai Piawaian ini buat kali pertama. Dalam perenggan 129–132 pemerolehan secara eksklusif merujuk kepada pemerolehan yang mana tarikh pemerolehannya mendahului penggunaan Piawaian ini.
129. Sekiranya perjanjian pemerolehan memperuntukkan pelarasan bagi kos pemerolehan luar jangka pada peristiwa masa hadapan, pemeroleh hendaklah memasukkan amaun pelarasan

tersebut dalam kos pemerolehan pada tarikh pemerolehan sekiranya pelarasan tersebut berkemungkinan dan boleh diukur dengan pasti.

130. Perjanjian pemerolehan boleh membenarkan pelarasan kepada kos pemerolehan yang merupakan luar jangka pada satu atau lebih peristiwa masa hadapan. Pelarasan tersebut mungkin, sebagai contoh, menjadi luar jangka pada tahap keuntungan tertentu yang perlu dikekalkan atau dicapai dalam tempoh hadapan, atau pada harga pasaran instrumen diterbitkan yang dikekalkan. Kebiasaannya, adalah munasabah untuk menganggarkan amaun apa-apa pelarasan sedemikian pada masa perakaunan awal bagi pemerolehan tersebut tanpa menjejaskan kebolehpercayaan maklumat, walaupun wujud beberapa ketidakpastian. Jika peristiwa masa hadapan tidak berlaku atau anggaran perlu disemak semula, kos bagi pemerolehan tersebut hendaklah dilaraskan sewajarnya.
131. Walau bagaimanapun, apabila perjanjian pemerolehan memperuntukkan suatu pelarasan sedemikian, pelarasan tersebut tidak termasuk dalam kos pemerolehan pada permulaan perakaunan pemerolehan sekiranya pemerolehan tersebut tiada berkemungkinan atau tidak dapat diukur dengan pasti. Sekiranya pelarasan berikutnya menjadi berkemungkinan dan boleh diukur dengan pasti, balasan tambahan hendaklah diolah sebagai pelarasan kepada kos pemerolehan.
132. Dalam sesetengah keadaan, pemeroleh mungkin dikehendaki membuat bayaran berikutnya kepada penjual sebagai pampasan bagi pengurangan dalam nilai aset yang diberikan, instrumen ekuiti yang diterbitkan, atau liabiliti ditanggung atau diambil alih oleh pemeroleh sebagai tukaran dengan kawalan operasi yang diperoleh. Dalam kes ini, sebagai contoh, apabila pemeroleh menjamin harga pasaran bagi instrumen ekuiti atau hutang diterbitkan sebagai sebahagian daripada kos pemerolehan dan dikehendaki menerbitkan instrumen ekuiti atau hutang tambahan bagi memulihkan kos asal yang telah ditentukan. Dalam hal sedemikian, tiada kenaikan dalam kos pemerolehan yang diiktiraf. Dalam kes instrumen ekuiti, nilai saksama bagi bayaran tambahan tersebut dioffset oleh pengurangan yang sama dengan nilai yang dikaitkan dengan instrumen yang pada mulanya diterbitkan. Dalam kes instrumen hutang, bayaran tambahan dianggap sebagai pengurangan dalam premium atau peningkatan dalam diskaun bagi terbitan awal.
133. Sebuah entiti, seperti entiti bersama, yang belum mengguna pakai Piawaian ini dan mempunyai satu atau lebih penggabungan sektor awam yang diambil kira dengan menggunakan kaedah belian (melibatkan pelunasan muhibah) hendaklah mengguna pakai peruntukan peralihan dalam perenggan PA114–PA115.

Cukai pendapatan

134. Bagi penggabungan sektor awam yang tarikh pemerolehan atau tarikh pergabungan adalah sebelum Piawaian ini diguna pakai, pemeroleh atau entiti yang terhasil hendaklah mengguna pakai keperluan piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan yang relevan berhubung dengan cukai pendapatan secara prospektif. Dari tarikh Piawaian ini diguna pakai, pemeroleh atau entiti yang terhasil hendaklah mengiktiraf apa-apa perubahan yang dikehendaki menurut piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan yang relevan berhubung dengan cukai pendapatan sebagai pelarasan kepada lebihan atau kurangan (atau, sekiranya dikehendaki oleh piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan yang relevan berhubung dengan cukai pendapatan, di luar lebihan atau kurangan).

Panduan Aplikasi

Lampiran ini adalah bahagian penting dalam MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam.

Takrif (rujuk perenggan 5)

PA1. Perenggan 5 Piawaian ini mentakrifkan sesebuah entiti yang terhasil sebagai “suatu entiti yang merupakan hasil daripada dua atau lebih operasi yang digabungkan dalam suatu pergabungan.” Sesebuah entiti yang terhasil pada mulanya bukanlah pihak dalam penggabungan sektor awam. Entiti yang terhasil boleh membentuk entiti baharu yang sah, atau boleh mengekalkan identiti yang sah bagi salah satu operasi yang digabungkan. Walau bagaimanapun, sesebuah entiti yang terhasil kebiasaannya memiliki inti pati ekonomi sesebuah entiti baharu. Dalam suatu penggabungan apabila satu pihak dalam penggabungan memperoleh kawalan terhadap satu atau lebih operasi, dan inti pati ekonominya adalah suatu pergabungan, sifat penggabungan itu kebiasaannya adalah sepertimana entiti yang terhasil mempunyai inti pati entiti baharu.

Pengenalpastian Penggabungan Sektor Awam (rujuk perenggan 6)

PA2. Perenggan 5 Piawaian ini mentakrifkan sesuatu penggabungan sektor awam sebagai “gabungan operasi yang berasingan menjadi satu entiti sektor awam.” Satu entiti sektor awam boleh dirujuk sebagai entiti tunggal atau entiti ekonomi. Sesetengah penyusunan semula sektor awam boleh melibatkan lebih daripada satu penggabungan sektor awam. Keadaan mungkin berlakunya penggabungan sektor awam termasuk:

- (a) Melalui persetujuan bersama; dan
- (b) Melalui pemaksaan (contohnya melalui undang-undang).

PA3. Perenggan 5 Piawaian ini mentakrifkan sesuatu operasi sebagai “suatu set aktiviti bersepadu dan aset dan/atau liabiliti yang berkaitan yang mampu dikendalikan dan diuruskan bagi tujuan mencapai objektif entiti, dengan menyediakan barangan dan/atau perkhidmatan.”

PA4. Suatu operasi terdiri daripada input dan proses yang digunakan terhadap input tersebut yang mempunyai keupayaan untuk menghasilkan output. Walaupun operasi kebiasaannya mempunyai output, output tidak diperlukan bagi satu set aktiviti bersepadu dan aset dan/atau liabiliti berkaitan untuk melayakkannya sebagai suatu operasi. Bagi tujuan piawaian ini, tiga elemen suatu operasi ditetapkan seperti berikut:

- (a) **Input:** Apa-apa sumber ekonomi yang mewujudkan, atau mempunyai keupayaan untuk mewujudkan, output apabila satu atau lebih proses digunakan terhadapnya.
- (b) **Proses:** Apa-apa sistem, piawaian, protokol, konvensyen, atau peraturan yang apabila digunakan pada suatu input atau input-input, mewujudkan atau berkeupayaan untuk menghasilkan output.
- (c) **Output:** Hasil input dan proses yang digunakan terhadap input yang menyediakan, atau berkeupayaan untuk menyediakan, barangan dan/atau perkhidmatan.

Takrif suatu input dan output berbeza daripada yang terdapat di dalam RPG 3, *Reporting Service Performance Information*. Hal ini kerana RPG 3 memberi tumpuan pada penerima luar daripada entiti tersebut; suatu operasi mungkin mempunyai penerima yang berada dalam sebuah entiti.

- PA5. Untuk membolehkan sesuatu dikendalikan dan diuruskan bagi tujuan yang ditetapkan, sesuatu set aktiviti bersepadu dan aset dan/atau liabiliti memerlukan dua elemen penting, iaitu input dan proses yang digunakan pada input tersebut, yang bersama-sama atau akan digunakan untuk mewujudkan output. Walau bagaimanapun, sesuatu operasi tidak perlu memasukkan semua input atau proses yang digunakan oleh pemindah dalam mengendalikan operasi itu sekiranya entiti yang menerima operasi atau operasi-operasi mampu diteruskan bagi menghasilkan output, contohnya, dengan menyepadukan operasi dengan input dan proses masing-masing.
- PA6. Sifat elemen sesuatu operasi berbeza mengikut sektor dan mengikut struktur operasi (aktiviti) entiti, termasuk peringkat pembangunan entiti. Operasi yang ditubuhkan biasanya mempunyai pelbagai jenis input, proses dan output yang berbeza, sedangkan operasi baharu biasanya mempunyai sedikit input dan proses dan kadang-kadang hanya output tunggal (produk). Hampir semua operasi turut mempunyai liabiliti, tetapi sesuatu operasi tidak semestinya mempunyai liabiliti.
- PA7. Suatu set aktiviti bersepadu dan aset dan/atau liabiliti di peringkat pembangunan mungkin tidak mempunyai output. Dalam hal ini, entiti yang menerima operasi perlu mempertimbangkan faktor-faktor lain untuk menentukan sama ada set tersebut merupakan sesuatu operasi. Faktor-faktor tersebut termasuk, namun tidak terhad pada, sama ada set:
- (a) Telah memulakan aktiviti utama yang dirancang;
 - (b) Mempunyai pekerja, harta intelek, serta input dan proses lain yang boleh diguna pakai pada input tersebut;
 - (c) Sedang meneruskan sesuatu rancangan untuk menghasilkan output; dan
 - (d) Akan dapat memperoleh akses kepada penerima perkhidmatan yang akan menerima output tersebut.
- Tidak semua faktor perlu ada bagi sesuatu set aktiviti bersepadu dan aset dan/atau liabiliti tertentu di peringkat pembangunan untuk melayakkan sebagai sesuatu operasi.
- PA8. Penentuan sama ada sesuatu set aktiviti dan aset dan/atau liabiliti tertentu merupakan sesuatu operasi seharusnya berdasarkan sama ada set bersepadu tersebut mampu dikendalikan dan diuruskan sebagai sesuatu operasi oleh entiti lain. Oleh itu, dalam menilai sama ada sesuatu set tertentu ialah suatu operasi, adalah tidak relevan sama ada pemindah telah mengendalikan set tersebut sebagai suatu operasi atau sama ada pemeroleh berhasrat untuk mengendalikan set tersebut sebagai suatu operasi.
- PA9. Sekiranya tiada bukti sebaliknya, sesuatu set aktiviti dan aset dan/atau liabiliti tertentu yang mengemukakan muhibah adalah disifatkan sebagai suatu operasi. Walau bagaimanapun, sesuatu operasi tidak perlu mempunyai muhibah.

Pengelasan Penggabungan Sektor Awam (rujuk perenggan 7–14)

Penaksiran Kawalan (rujuk perenggan 7–8)

- PA10. Apabila sesuatu pihak dalam penggabungan sektor awam memperoleh kawalan satu atau lebih operasi hasil daripada penggabungan itu, penggabungan tersebut dikelaskan sama ada sebagai pergabungan atau pemerolehan, bergantung pada inti pati ekonomi penggabungan tersebut. Jika tiada pihak dalam penggabungan memperoleh kawalan, penggabungan tersebut dikelaskan sebagai pergabungan. Dalam membuat penaksiran ini, langkah pertama adalah menentukan sama ada salah satu entiti yang telah wujud sebelum penggabungan sektor awam telah memperoleh kawalan terhadap satu atau lebih operasi. Oleh sebab penentuan ini dibuat dengan

merujuk pada entiti yang telah wujud sebelum daripada penggabungan sektor awam, hal ini berbeza daripada penaksiran kawalan yang dibuat menurut MPSAS 35, *Penyata Kewangan Disatukan*, apabila penaksiran kawalan dibuat dengan merujuk pada entiti yang wujud selepas penggabungan sektor awam telah berlaku.

- PA11. Dalam menentukan sama ada satu pihak dalam sesuatu penggabungan sektor awam memperoleh kawalan terhadap satu atau lebih operasi hasil daripada penggabungan tersebut, entiti mengguna pakai prinsip dan panduan dalam MPSAS 35, *Penyata Kewangan Disatukan*. Dalam mengguna pakai prinsip dan panduan, rujukan pada “entiti mengawal” dibaca sebagai “entiti memperoleh kawalan” dan rujukan pada “entiti lain” dibaca sebagai “sesuatu operasi”. Contohnya, dalam menentukan sama ada satu pihak dalam penggabungan sektor awam memperoleh kawalan satu atau lebih operasi hasil daripada penggabungan bagi maksud Piawaian ini, perenggan 20 dalam MPSAS 35, *Penyata Kewangan Disatukan* hendaklah dibaca seperti berikut (teks yang dipinda dipaparkan dalam italik):

Oleh itu, sesebuah entiti *memperoleh kawalan sesuatu operasi* jika dan hanya jika entiti tersebut *memperoleh* semua yang berikut:

- a) Kuasa ke atas operasi (rujuk perenggan 23–29);
- b) Pendedahan, atau hak, terhadap manfaat berubah daripada penglibatannya dengan operasi (rujuk perenggan 30–34); dan
- c) Keupayaan untuk menggunakan kuasanya ke atas operasi untuk menjejaskan sifat atau amaun manfaat daripada penglibatannya dengan operasi (rujuk perenggan 35–37).

- PA12. Dalam mengguna pakai prinsip dan panduan dalam MPSAS 35, *Penyata Kewangan Disatukan* sesebuah entiti telah mengambil kira perenggan PA13–PA18.
- PA13. Sesuatu penggabungan sektor awam yang terutamanya terkesan oleh pemindahan balasan (iaitu, dengan memindahkan tunai atau aset lain atau dengan menanggung liabiliti) kebiasaannya menyebabkan satu entiti memperoleh kawalan terhadap satu atau lebih operasi.
- PA14. Sesuatu penggabungan sektor awam yang terutamanya terkesan oleh pertukaran kepentingan ekuiti kebiasaannya menyebabkan satu entiti memperoleh kawalan satu atau lebih operasi. Penggabungan yang melibatkan sesuatu pertukaran kepentingan ekuiti kebiasaannya menyebabkan satu entiti mempunyai hak mengundi yang mencukupi untuk memperoleh kawalan terhadap satu atau lebih operasi. Perkara ini boleh berlaku tanpa entiti mempunyai hak mengundi yang majoriti apabila entiti tersebut mempunyai kepentingan mengundi minoriti yang besar dan tiada pemilik atau kumpulan pemilik yang teratur yang mempunyai kepentingan mengundi yang signifikan.
- PA15. Penggabungan sektor awam yang melibatkan penerbitan kepentingan ekuiti boleh menimbulkan sesuatu pemerolehan berbalik (rujuk perenggan PA66-PA71). Entiti mempertimbangkan kemungkinan ini dalam menentukan sama ada satu pihak dalam penggabungan sektor awam memperoleh kawalan terhadap operasi.
- PA16. Dalam penggabungan sektor awam yang melibatkan lebih daripada dua entiti, pihak dalam penggabungan sektor awam yang memulakan penggabungan (jika ada) lebih cenderung memperoleh kawalan terhadap operasi berbanding dengan pihak lain dalam penggabungan tersebut.

- PA17. Dalam penggabungan sektor awam apabila entiti baharu dibentuk kesan daripada penggabungan tersebut, entiti itu boleh memperoleh kawalan terhadap operasi hanya apabila entiti tersebut telah wujud sebelum berlakunya penggabungan. Apabila entiti baharu ini belum wujud sebelum penggabungan berlaku, entiti mempertimbangkan sama ada satu pihak dalam penggabungan yang telah wujud sebelum berlakunya penggabungan tersebut memperoleh kawalan terhadap operasi.
- PA18. Jika aplikasi dalam panduan ini mengenal pasti satu pihak dalam penggabungan mempunyai kawalan terhadap satu atau lebih operasi, penggabungan tersebut dikelaskan sebagai pergabungan atau pemerolehan, bergantung kepada inti pati ekonomi penggabungan tersebut. Entiti mempertimbangkan panduan dalam perenggan 9–14 dan PA19–PA50 untuk menentukan sama ada inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah pergabungan. Jika aplikasi panduan ini tidak mengenal pasti satu pihak dalam penggabungan mempunyai kawalan terhadap satu atau lebih operasi, penggabungan tersebut hendaklah dikelaskan sebagai pergabungan.

Penaksiran Pengelasan Penggabungan Sektor Awam (rujuk perenggan 9–14)

- PA19. Jika satu pihak dalam penggabungan sektor awam memperoleh kawalan terhadap satu atau lebih operasi hasil daripada penggabungan tersebut, penggabungan itu hendaklah dikelaskan sama ada sebagai pergabungan atau pemerolehan, bergantung pada inti pati ekonomi penggabungan tersebut. Dalam menilai sama ada inti pati ekonomi penggabungan ialah sesuatu pergabungan, sesebuah entiti mempertimbangkan inti pati ekonomi penggabungan sektor awam dan petunjuk dalam perenggan 12–14. Penggabungan yang tidak mempunyai inti pati ekonomi pergabungan hendaklah dikelaskan sebagai pemerolehan. Dalam membuat penaksiran ini, sesebuah entiti mempertimbangkan panduan berikut.

Inti Pati Ekonomi (rujuk perenggan 9)

- PA20. Kebiasaannya, suatu analisis petunjuk dalam perenggan 12–13, secara individu atau gabungan, akan menunjukkan sesuatu hasil yang konklusif dan menyediakan bukti yang cukup untuk menentukan sama ada inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah pergabungan. Sesuatu penggabungan tidak perlu memenuhi kedua-dua petunjuk ini untuk dikelaskan sebagai pergabungan.
- PA21. Apabila pertimbangan petunjuk dalam perenggan 12–13 menunjukkan hasil yang tidak konklusif atau tidak memberikan bukti yang mencukupi untuk menentukan dengan jelas inti pati ekonomi penggabungan, entiti mempertimbangkan perkara tambahan dalam perenggan 14.
- PA22. Inti pati ekonomi bagi pergabungan kebiasaannya entiti baharu yang terbentuk, tanpa mengira bentuk sah entiti yang terhasil. Hal ini terpakai sama rata untuk penggabungan yang satu pihak dalam penggabungan tersebut memperoleh kawalan terhadap satu atau lebih operasi. Jika inti pati ekonomi penggabungan sektor awam adalah satu pihak dalam penggabungan itu terus wujud, hal ini membuktikan bahawa inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah pemerolehan. Dalam penggabungan bagi operasi bawah kawalan sepunya, hakikat bahawa entiti mengawal muktamad yang mengawal kedua-dua operasi tersebut sebelum dan selepas penggabungan mengurangkan kepentingan faktor ini.
- PA23. Pergabungan melibatkan integrasi operasi merupakan sebahagian daripada penggabungan sektor awam. Dalam erti kata lain, pergabungan tidak menimbulkan hubungan entiti mengawal/entiti dikawal antara pihak-pihak dalam penggabungan. Jika, selepas daripada penggabungan, apa-apa operasi yang dikendalikan sebagai entiti dikawal bagi pihak dalam

penggabungan tersebut, hal ini boleh membuktikan bahawa inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah pemerolehan.

- PA24. Pemerolehan kebiasaannya ialah sesuatu persetujuan bersama antara dua pihak atau lebih, dan selalunya mempunyai inti pati komersial. Walau bagaimanapun, dalam sektor awam, sesuatu pihak dalam penggabungan boleh mengarahkan penggabungan sektor awam terhadap pihak lain dalam penggabungan itu. Apabila hal ini menyebabkan entiti memperoleh akses kepada manfaat ekonomi atau potensi perkhidmatan yang serupa dengan yang diperoleh melalui persetujuan bersama, terdapat kebarangkalian bahawa inti pati ekonomi penggabungan sektor awam ialah pemerolehan. Contohnya, kerajaan pusat boleh memusatkan sesuatu perkhidmatan yang menyediakan pembiayaan, dengan menghendaki entiti kerajaan tempatan untuk memindahkan operasi kepada kerajaan pusat untuk mencapai skala ekonomi. Apabila entiti tidak mendapat akses pada manfaat ekonomi atau potensi perkhidmatan yang serupa dengan yang diperoleh dalam sesuatu urus niaga secara sukarela, terdapat kebarangkalian bahawa inti pati ekonomi penggabungan sektor awam ialah penggabungan.
- PA25. Apabila, selepas pertimbangan akan penunjuk dan sifat penggabungan sektor awam, tiada bukti yang mencukupi bahawa penggabungan sektor awam mempunyai inti pati ekonomi penggabungan, penggabungan tersebut hendaklah dikelaskan sebagai pemerolehan.

Penunjuk Berkaitan Balasan (rujuk perenggan 12)

- PA26. Penggabungan kebiasaannya tidak melibatkan bayaran balasan untuk membayar pampasan kepada penjual kerana menyerahkan haknya terhadap aset bersih sesuatu operasi. Sebaliknya, pemerolehan kebiasaannya melibatkan sesuatu pertukaran balasan antara pihak yang memperoleh kawalan terhadap operasi dengan pihak yang kehilangan kawalan terhadap operasi tersebut.
- PA27. Bayaran balasan yang bertujuan untuk membayar pampasan kepada pihak yang berhak terhadap aset bersih operasi yang dipindahkan kerana melepaskan hak tersebut membuktikan bahawa inti pati ekonomi penggabungan sektor awam itu ialah pemerolehan. Dalam hal sedemikian, penggabungan tersebut dikelaskan sebagai pemerolehan.
- PA28. Bayaran balasan yang tidak bertujuan untuk membayar pampasan kepada penjual kerana menyerahkan hak terhadap aset bersih suatu operasi, namun, contohnya, bertujuan untuk membayar balik kepada penjual bagi kos yang ditanggung dalam melaksanakan penggabungan sektor awam, boleh dijadikan bukti bahawa inti pati penggabungan itu ialah penggabungan.
- PA29. Pemerolehan boleh berlaku tanpa pertukaran balasan, contohnya apabila seseorang individu mewariskan sesuatu operasi kepada entiti kerajaan. Oleh itu, ketiadaan balasan secara sendirinya tidak membuktikan inti pati ekonomi penggabungan sektor awam. Dalam menaksir balasan, entiti juga mempertimbangkan alasan punca balasan sama ada dibayar atau tak dibayar.
- PA30. Apabila penggabungan sektor awam tidak termasuk bayaran balasan, entiti mempertimbangkan alasan punca tiada balasan yang dibayar. Jika bekas pemilik telah melepaskan hak terhadap aset bersih sesuatu operasi, atau hak bekas pemilik dilangsaikan melalui paksaan (contohnya, dalam sesuatu penyitaan tanpa pampasan), boleh membuktikan bahawa penggabungan tersebut ialah pemerolehan.
- PA31. Apabila penggabungan sektor awam tidak termasuk bayaran balasan kerana tiada pihak yang berhak terhadap aset bersih operasi, inti pati ekonomi penggabungan itu kebiasaannya akan menjadi penggabungan. Pemerolehan melibatkan pindahan sesuatu operasi daripada bekas pemilik kepada pemilik baharu. Jika tiada pihak yang berhak terhadap aset bersih sesuatu

operasi, maka tiada bekas pemilik, penggabungan tersebut kebiasaannya bukan pemerolehan. Senario ini hanya akan timbul apabila keseluruhan entiti dipindahkan; apabila sesuatu operasi berasingan dipindahkan, entiti yang memindahkan operasi tersebut akan menjadi bekas pemilik dan akan mempunyai hak terhadap aset bersih operasi. Contoh entiti yang tidak mempunyai bekas pemilik (pemilik-pemilik) termasuk perbandaran dan beberapa organisasi bukan untung.

Penunjuk Berkaitan Proses Pembuatan Keputusan (rujuk perenggan 13)

- PA32. Pemerolehan kebiasaannya memerlukan penyertaan sukarela daripada semua pihak dalam penggabungan. Oleh itu, apabila penggabungan sektor awam diarahkan oleh pihak ketiga tanpa penglibatan mana-mana pihak dalam penggabungan terlibat dalam proses membuat keputusan, hal ini membuktikan bahawa inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah pergabungan.
- PA33. Dalam keadaan lain, pihak-pihak dalam penggabungan sektor awam berupaya untuk mempengaruhi terma penggabungan ke tahap yang berbeza walaupun penggabungan tersebut diarahkan oleh pihak ketiga. Oleh sebab tahap pengaruh pihak-pihak dalam penggabungan telah meningkat, terutamanya pengaruh pihak yang memperoleh kawalan terhadap satu atau lebih operasi, ada kurang berkemungkinan bahawa sesuatu keputusan berkenaan dengan inti pati ekonomi penggabungan itu boleh ditarik.
- PA34. Contohnya, pihak-pihak dalam penggabungan boleh diarahkan untuk bergabung oleh pengawal selia, namun pengawal selia membenarkan pihak-pihak untuk menentukan terma penggabungan tersebut. Inti pati ekonomi bagi penggabungan sektor awam ini sebahagian besar berkemungkinan ditentukan oleh terma penggabungan yang dipersetujui oleh pihak-pihak dan bukannya keputusan pengawal selia bahawa pihak-pihak mesti bergabung.
- PA35. Apabila pihak dalam penggabungan sektor awam yang memperoleh kawalan satu atau lebih operasi dapat mengarahkan penggabungan terhadap pihak lain, hal ini tidak boleh dijadikan bukti bahawa inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah pergabungan. Contohnya, kerajaan boleh memutuskan untuk memiliknegerakan sesebuah entiti sektor swasta, bertentangan dengan kehendak pemegang saham. Hakikat bahawa kerajaan (pihak dalam penggabungan) mampu mengarahkan pemiliknegeraan, contohnya melalui perundangan, hal ini tidak menunjukkan bukti bahawa inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah pergabungan. Apabila pihak dalam penggabungan memperoleh kawalan satu atau lebih operasi dapat mengarahkan penggabungan terhadap pihak lain, hal ini menunjukkan bukti bahawa inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah pemerolehan.
- PA36. Apabila penggabungan sektor awam adalah tertakluk pada kelulusan mengikut setiap pihak warganegara melalui referendum, hal ini boleh dijadikan bukti bahawa inti pati penggabungan ialah sepertimana pergabungan. Keperluan sedemikian menunjukkan bukti bahawa pihak-pihak dalam penggabungan itu tidak mempunyai kebebasan secara sukarela melaksanakan penggabungan itu dan bahawa keputusan muktamad sama ada penggabungan yang berlaku tersebut dibuat oleh pihak ketiga. Walau bagaimanapun, ada kemungkinan bahawa untuk diluluskan oleh warganegara, melalui referendum, terma sesuatu penggabungan adalah sepertimana pemerolehan.
- PA37. Apabila penggabungan sektor awam berlaku antara dua pihak yang berada bawah kawalan sepunya, hal ini boleh dijadikan bukti bahawa inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah pergabungan. Penggabungan sektor awam bawah kawalan sepunya selalu dimulakan oleh dan bagi pihak entiti mengawal, dan entiti mengawal tersebut selalunya akan menentukan terma penggabungan. Contohnya, kerajaan boleh memutuskan untuk menggabungkan dua kementerian atas sebab pentadbiran atau politik dan menetapkan terma penggabungan. Dalam

keadaan sedemikian, keputusan muktamad sama ada penggabungan tersebut berlaku, dan terma penggabungan, ditentukan oleh entiti mengawal. Hal ini menunjukkan bukti bahawa inti pati ekonomi penggabungan ialah pergabungan.

- PA38. Dalam sesetengah keadaan, dua operasi bawah kawalan sepunya boleh bersetuju untuk bergabung secara sukarela. Walau bagaimanapun, keputusan ini kebiasaannya akan tertakluk pada kelulusan entiti mengawal, sama ada kelulusan ini diberikan secara eksplisit atau tidak. Apabila kelulusan entiti mengawal diperlukan, hal ini menunjukkan bukti bahawa keputusan muktamad sama ada penggabungan tersebut berlaku, dan terma penggabungan, adalah ditentukan oleh entiti mengawal. Kesannya, hal ini menunjukkan bukti bahawa inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah pergabungan.
- PA39. Hanya apabila tiada bukti bahawa entiti mengawal terlibat dalam penggabungan sektor awam, sama ada dengan memulakan gabungan, menetapkan terma gabungan, atau meluluskan (sama ada secara eksplisit atau implisit) penggabungan tersebut, tidak akan ada bukti bahawa inti pati ekonomi penggabungan ialah pergabungan. Dalam keadaan sedemikian, entiti tersebut mempertimbangkan semua faktor lain dalam menentukan pengelasan penggabungan sektor awam.

Perkara Tambahan yang Perlu Dipertimbangkan Apabila Penunjuk Berkaitan Balasan dan Proses Pembuatan Keputusan tidak Menunjukkan Bukti yang Mencukupi untuk Menentukan Sama Ada Inti Pati Ekonomi Penggabungan ialah Suatu Pergabungan (rujuk perenggan 14)

- PA40. Apabila analisis penunjuk yang berkaitan dengan balasan dan proses membuat keputusan tidak membawa pada sebarang keputusan atau tidak menunjukkan bukti yang cukup untuk menentukan sama ada inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah pergabungan, entiti mempertimbangkan pengelasan dan pengolahan perakaunan yang terhasil akan menyediakan maklumat yang:
- (a) Paling memenuhi objektif pelaporan kewangan; dan
 - (b) Paling memenuhi ciri kualitatif (*Qualitative Characteristics*, QC).
- PA41. Analisis penunjuk yang berkaitan dengan balasan dan proses membuat keputusan kebiasaannya akan menghasilkan keputusan yang kukuh dan menunjukkan bukti yang cukup untuk menentukan sama ada inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah pergabungan. Hal ini kerana penunjuk yang berkaitan dengan balasan dan proses membuat keputusan akan menunjukkan bukti inti pati ekonomi sesuatu penggabungan sektor awam dalam semua kecuali keadaan luar biasa. Kesannya, apabila jelas bahawa penunjuk telah dipenuhi, perkara tambahan yang dinyatakan dalam perenggan 14 tidak dipertimbangkan dalam menentukan pengelasan.
- PA42. Apabila analisis penunjuk yang berkaitan dengan balasan dan proses membuat keputusan tidak membawa pada sebarang keputusan atau tidak menunjukkan bukti yang cukup untuk menentukan sama ada inti pati ekonomi penggabungan itu ialah pergabungan, entiti mempertimbangkan jenis pengelasan yang akan memberikan maklumat yang paling memenuhi objektif pelaporan kewangan. Penentuan sama ada sesuatu penggabungan sektor awam dikelaskan sebagai pemerolehan atau pergabungan boleh menjejaskan dengan signifikan laporan kewangan penggabungan tersebut. Kesannya, penting untuk mempertimbangkan maklumat yang diberikan melalui setiap kaedah dan pengguna prinsipal maklumat tersebut.

- PA43. Kaedah pengumpulan kepentingan ubah suai melihat penggabungan dari perspektif setiap operasi yang digabungkan dan pemilik atau konstituen yang menyatukan kepentingan masing-masing dalam entiti yang terhasil. Dengan menggunakan kaedah perakaunan pengumpulan kepentingan ubah suai, operasi yang digabungkan mengukur aset dan liabiliti yang dilaporkan pada amaun bawaannya dalam penyata kewangan operasi yang digabungkan pada tarikh pergabungan. Maklumat sedemikian boleh membantu pengguna menilai prestasi entiti yang terhasil berdasarkan sejarah aset dan liabiliti yang telah digabungkan bagi operasi yang digabungkan pada tarikh pergabungan dan membuat perbandingan hasil operasi dengan tempoh terdahulu. Walau bagaimanapun, kebolehbandingan ini boleh dikurangkan apabila pelarasan untuk mencapai dasar perakaunan yang tekal diperlukan. Hal ini tidak termasuk maklumat tentang jangkaan pasaran terhadap nilai aliran tunai masa hadapan berkaitan dengan aset dan liabiliti, selain daripada aset dan liabiliti yang direkodkan pada nilai saksama sebelum tarikh pergabungan.
- PA44. Kaedah pemerolehan melihat penggabungan dari perspektif pemeroleh, iaitu entiti yang memperoleh kawalan atas operasi lain. Pemeroleh membeli atau sebaliknya memperoleh kawalan terhadap aset bersih dan mengiktiraf dalam penyata kewangannya aset yang diperoleh dan liabiliti yang diambil alih, termasuk yang tidak diiktiraf sebelum ini oleh operasi yang diperoleh. Maklumat sedemikian membantu pengguna penyata kewangan dalam menilai pelaburan awal yang dibuat dan prestasi berikutnya pelaburan tersebut dan membandingkannya dengan prestasi entiti lain berdasarkan pelaburan yang dibuat oleh pemeroleh. Hal ini juga termasuk maklumat tentang jangkaan pasaran terhadap nilai aliran tunai masa hadapan berkaitan dengan aset dan liabiliti tersebut. Walaupun kaedah ini menilai semula aset dan liabiliti operasi yang diperoleh, hal ini tidak menjejaskan penilaian aset dan liabiliti yang dipegang oleh pemeroleh sebelum pemerolehan. Selanjutnya, bergantung pada hubungan antara amaun dalam perenggan 85(a) dan 85(b) dan faktor-faktor lain (contohnya, belian murah), kaedah ini menghasilkan pengiktirafan segera laba atau rugi melalui lebihan atau kurangan.
- PA45. Maklumat yang diberikan melalui setiap pendekatan diringkaskan di dalam jadual berikut.

	Pergabungan	Pemerolehan
Perspektif	Perspektif bagi setiap operasi yang digabungkan dan pemilik atau konstituen masing-masing.	Perspektif pemeroleh.
Maklumat pengguna	Membantu pengguna penyata kewangan menilai prestasi entiti yang terhasil berdasarkan sejarah aset dan liabiliti yang telah digabungkan bagi operasi yang digabungkan pada tarikh pergabungan dan membuat perbandingan hasil operasi dengan tempoh terdahulu.	Membantu pengguna penyata kewangan dalam menilai pelaburan awal yang dibuat dan prestasi berikutnya pelaburan tersebut.
Asas nilai yang dilaporkan	Mengukur aset dan liabiliti yang dilaporkan mengikut amaun bawaan dalam penyata kewangan	Menilai semula aset dan liabiliti boleh dikenal pasti bagi operasi yang diperoleh namun tidak

	Pergabungan	Pemerolehan
	operasi yang digabungkan pada tarikh pergabungan.	menjejaskan penilaian aset dan liabiliti yang dipegang oleh pemeroleh. Hal ini termasuk maklumat tentang jangkaan pasaran terhadap nilai aliran tunai masa hadapan berkaitan dengan aset dan liabiliti tersebut.
Keupayaan untuk membandingkan dengan keputusan operasi dalam tempoh terdahulu	Memudahkan perbandingan keputusan operasi dengan tempoh terdahulu. Kebolehbandingan ini boleh dikurangkan apabila pelarasan untuk mencapai dasar perakaunan yang tekal dikehendaki.	Sukar untuk membandingkan keputusan operasi dengan tempoh terdahulu.

- PA46. Pertimbangan jenis pengelasan yang akan memberikan maklumat yang paling memenuhi objektif pelaporan kewangan memberikan bukti inti pati ekonomi bagi penggabungan sektor awam apabila analisis penunjuk berkaitan dengan balasan dan proses pembuatan keputusan tidak membawa pada sebarang keputusan atau tidak menunjukkan bukti yang cukup untuk menentukan sama ada inti pati ekonomi gabungan tersebut ialah pergabungan.
- PA47. Apabila analisis penunjuk berkaitan dengan balasan dan proses membuat keputusan tidak membawa pada sebarang keputusan atau tidak menunjukkan bukti yang cukup untuk menentukan pengelasan penggabungan, entiti mempertimbangkan jenis pengelasan yang akan memberikan maklumat yang paling memenuhi QC dari segi kerelevanan, gambaran sebenar, kebolehfahaman, ketepatan masa, kebolehbandingan, dan boleh ditentusahkan. Dalam membuat penaksiran ini, entiti juga mempertimbangkan kekangan maklumat termasuk dalam laporan kewangan tujuan umum, iaitu kematangan, kos manfaat, dan keseimbangan antara QC.
- PA48. Apabila mempertimbangkan pengelasan penggabungan sektor awam, beberapa QC adalah lebih signifikan daripada yang lain. Contohnya, ketepatan masa adalah kurang signifikan daripada kebolehfahaman apabila mempertimbangkan sama ada penggabungan ialah pergabungan atau pemerolehan.
- PA49. Entiti mempertimbangkan QC dan kekangan maklumat dari perspektif pengguna penyata kewangan. Hal ini termasuk pertimbangan bagi soalan berikut, namun senarai ini tidak menyeluruh.
- Apakah jenis pengelasan yang paling memberikan gambaran sebenar inti pati ekonomi penggabungan sektor awam, yang mungkin berbeza daripada bentuk sahnya? Adakah pengelasan itu memberikan gambaran sebenar prestasi kewangan dan kedudukan kewangan entiti?
 - Apakah jenis pengelasan yang dapat membantu pengguna memahami sifat penggabungan sektor awam? Contohnya, dalam pergabungan, apa-apa perbezaan antara jumlah aset yang diiktiraf dan jumlah liabiliti yang diiktiraf adalah diiktiraf dalam aset bersih/ekuiti, manakala dalam pemerolehan, pemeroleh mengiktiraf muhibah, atau laba atau rugi dalam

tempoh pelaporan. Pendekatan manakah yang paling membantu pengguna memahami sifat penggabungan tersebut?

- (c) Keperluan pengguna dipenuhi sebaik-baiknya apabila maklumat yang diberikan berkenaan dengan sesuatu urus niaga adalah boleh banding. Bagaimana penggabungan sektor awam yang serupa dikelaskan?

PA50. Pertimbangan jenis pengelasan yang akan memberikan maklumat yang paling memenuhi QC memberikan bukti inti pati ekonomi penggabungan sektor awam apabila analisis penunjuk berkaitan dengan balasan dan proses pembuatan keputusan tidak membawa pada sebarang keputusan atau tidak menunjukkan bukti yang cukup untuk menentukan sama ada inti pati ekonomi gabungan tersebut adalah sepertimana pergabungan.

Perakaunan bagi Pergabungan

Penghapusan Urus Niaga antara Operasi yang digabungkan (rujuk perenggan 22)

PA51. Entiti yang terhasil menyingkirkan kesan semua urus niaga antara operasi yang digabungkan. Bagi kebanyakan urus niaga, penghapusan berlaku secara automatik. Contohnya, satu operasi yang digabungkan menyediakan perkhidmatan dengan kenaikan fi kepada satu lagi operasi yang digabungkan sebelum tarikh pergabungan tersebut. Hasil operasi yang digabungkan yang menyediakan perkhidmatan tersebut ditunjukkan dalam lebihan atau kurangan terkumpul operasi yang digabungkan pada tarikh pergabungan tersebut. Belanja operasi yang digabungkan yang menerima perkhidmatan tersebut ditunjukkan dalam lebihan atau kurangan terkumpul operasi yang digabungkan pada tarikh pergabungan tersebut. Entiti yang terhasil akan mengiktiraf kedua-dua amaun tersebut dalam aset bersih/ekuiti.

PA52. Penghapusan tidak boleh berlaku secara automatik apabila satu operasi yang digabungkan mengiktiraf aset, manakala satu lagi operasi yang digabungkan mengiktiraf liabiliti yang sepadan kesan daripada urus niaga antara kedua-dua operasi yang digabungkan. Entiti yang terhasil menghapuskan kedua-dua aset dan liabiliti dan mengiktiraf sebarang perbezaan antara aset dan liabiliti dalam aset bersih/ekuiti.

Amaun Bawaan yang akan Digunakan (rujuk perenggan 26–27)

PA53. Apabila operasi yang digabungkan sebelum ini telah diperolehi dalam pemerolehan (iaitu sebelum ini merupakan operasi yang diperolehi), amaun bawaan aset dan liabiliti operasi yang digabungkan dalam penyata kewangannya yang berasingan mungkin berbeza dengan amaun bawaan aset dan liabiliti tersebut dalam penyata kewangan entiti mengawal. Dalam pemerolehan, entiti mengawal akan mengukur aset dan liabiliti operasi yang digabungkan pada nilai saksama. Walau bagaimanapun, apabila operasi yang digabungkan (iaitu operasi yang diperolehi sebelum ini) terus menyediakan penyata kewangan berasingan, amaun bawaan sebelumnya akan digunakan. Pengukuran nilai saksama dalam penyata kewangan entiti mengawal tidak diturunkan kepada operasi yang digabungkan.

PA54. Untuk memenuhi keperluan dalam perenggan 26–27, entiti yang terhasil mengukur aset dan liabiliti boleh dikenal pasti bagi operasi yang digabungkan pada amaun bawaan dalam penyata kewangan operasi yang digabungkan pada tarikh pergabungan tersebut, tertakluk pada keperluan untuk melaraskan amaun bawaan untuk mematuhi dasar perakaunan entiti yang terhasil. Entiti yang terhasil tidak mengukur aset dan liabiliti pada amaun bawaan dalam penyata kewangan entiti mengawal.

Lesen dan Hak Serupa yang sebelum ini Diberikan oleh Satu Operasi yang digabungkan kepada Operasi yang digabungkan yang Lain (rujuk perenggan 32)

- PA55. Sebagai sebahagian daripada sesuatu pergabungan, entiti yang terhasil boleh menerima lesen atau hak serupa yang sebelum ini telah diberikan oleh satu operasi yang digabungkan kepada operasi yang digabungkan yang lain untuk menggunakan satu atau lebih aset yang diiktiraf atau tak diiktiraf oleh pemberi. Contoh hak tersebut termasuk hak untuk menggunakan teknologi pemeroleh melalui suatu perjanjian pelesenan teknologi. Entiti yang terhasil mengiktiraf lesen atau hak serupa ini sebagai aset tak ketara boleh dikenal pasti dan mengukur aset tak ketara pada amaun bawaannya di dalam penyata kewangan operasi yang digabungkan seperti tarikh pergabungan tersebut. Oleh sebab lesen atau hak serupa sebelum ini telah menjadi sebahagian daripada pengaturan mengikat, lesen tersebut memenuhi kedua-dua kriteria kebolehpisahan dan pengaturan mengikat dalam MPSAS 31, *Aset Tak Ketara*. Perenggan 47 memperuntukkan panduan tentang perakaunan berikutnya bagi lesen atau hak serupa yang sebelum ini diberikan oleh satu operasi yang digabungkan kepada operasi yang digabungkan yang lain.
- PA56. Entiti yang terhasil menaksir kedua-dua lesen atau hak serupa yang sebelumnya diberikan oleh satu operasi yang digabungkan kepada operasi yang digabungkan yang lain, dan aset sandaran (apabila aset sandaran ialah aset yang diiktiraf) untuk penjejasan nilai menurut MPSAS 21, *Penjejasan Nilai Aset Tidak Menjana Tunai* dan MPSAS 26, *Penjejasan Nilai Aset Menjana Tunai*, pada tarikh pergabungan tersebut.

Pelepasan Amaun Cukai Perlu Bayar dalam Pergabungan (Apabila Termasuk dalam Terma Pergabungan) (rujuk perenggan 33–34)

- PA57. Entiti yang terhasil tidak akan mengiktiraf apa-apa amaun berkenaan dengan suatu cukai perlu bayar operasi yang digabungkan apabila amaun ini telah dilepaskan oleh pihak berkuasa cukai sebagai sebahagian daripada terma pergabungan. Apabila pelepasan cukai berlaku selepas pergabungan, entiti yang terhasil mengguna pakai keperluan dalam perenggan 49. Dalam mengguna pakai kaedah perakaunan pengumpulan kepentingan ubah suai, entiti yang terhasil akan mengolah amaun yang terangkum dalam terma pergabungan sebagai telah dinyahiktiraf sebelum pergabungan tersebut. Entiti yang terhasil hendaklah mengakaunkan suatu cukai perlu bayar operasi yang digabungkan yang belum dilepaskan oleh pihak berkuasa cukai menurut piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan yang relevan berhubung dengan cukai pendapatan.
- PA58. Apabila, hasil daripada pergabungan itu, entiti yang terhasil menjadi pihak berkuasa cukai, entiti tersebut hendaklah menyahiktiraf apa-apa cukai belum terima berkaitan cukai belum bayar operasi yang digabungkan yang telah dilepaskan menurut MPSAS 23, *Hasil daripada Urus Niaga Bukan Pertukaran (Cukai dan Pindahan)*.

Pengiktirafan Muhibah (rujuk perenggan 36)

- PA59. Pergabungan tidak akan menimbulkan muhibah, dan oleh itu entiti yang terhasil tidak mengiktiraf muhibah yang timbul daripada pergabungan. Perenggan 37–38 menetapkan pengolahan aset bersih/ekuiti yang timbul daripada pergabungan tersebut.
- PA60. Apabila operasi yang digabungkan sebelum ini telah mengiktiraf muhibah hasil daripada pemerolehan sebelumnya, entiti yang terhasil mengiktiraf muhibah ini dalam penyata kedudukan kewangan pembukaannya.

Pengukuran Berikutnya Pindahan, Pinjaman Konsesi, dan Manfaat serupa yang Diterima oleh Operasi yang digabungkan mengikut Asas Kriteria yang Boleh Berubah sebagai Hasil daripada Pergabungan (rujuk perenggan 48)

- PA61. Sebelum pergabungan berlaku, operasi yang digabungkan boleh menerima pindahan daripada pihak ketiga, berdasarkan kriteria tertentu. Contohnya, kerajaan nasional boleh memberikan geran kepada perbandaran apabila purata pendapatan isi rumah kurang daripada nilai ambang. Pergabungan dua perbandaran boleh melibatkan satu perbandaran yang memenuhi kriteria dan menerima geran, dan satu perbandaran yang tidak memenuhi kriteria, dan yang tidak menerima geran. Berikutan pergabungan tersebut, pendapatan purata isi rumah perbandaran gabungan yang baharu akan sama ada melebihi atau lebih rendah daripada nilai ambang, yang boleh menyebabkan pemberi menaksir semula amaun geran yang diberikan.
- PA62. Entiti yang terhasil tidak akan mengakaunkan apa-apa semakan terhadap amaun geran sebagai sebahagian daripada pergabungan, namun akan mengakaunkan apa-apa semakan pada waktu pemberi menyatakan hasratnya menurut MPSAS lain.
- PA63. Keadaan yang serupa mungkin timbul berkenaan dengan pinjaman konsesi dan manfaat lain. Entiti yang terhasil tidak akan mengakaunkan apa-apa semakan semula terhadap urus niaga tersebut sebagai sebahagian daripada pergabungan, namun akan mengakaunkan apa-apa semakan pada waktu pemberi menyatakan hasratnya menurut MPSAS lain.

Pergabungan yang Berlaku Sepanjang Tempoh Pelaporan (rujuk perenggan 50–52)

- PA64. Untuk memenuhi keperluan perenggan 50–52, entiti yang terhasil tidak dikehendaki membentangkan penyata kewangan bagi tempoh sebelum tarikh pergabungan tersebut, walaupun entiti boleh memilih untuk berbuat demikian dengan membuat pendedahan seperti yang dinyatakan dalam perenggan 54(g). Apabila entiti yang terhasil tidak memilih untuk membentangkan penyata kewangan bagi tempoh sebelum tarikh pergabungan tersebut, entiti memenuhi keperluan pengguna penyata kewangannya dari segi maklumat operasi yang digabungkan sebelum pergabungan dengan:
- (a) Apabila penyata kewangan telah dikeluarkan bagi pihak operasi yang digabungkan bagi tempoh pelaporan yang berakhir serta-merta sebelum tarikh pergabungan (yang mungkin adalah sebahagian daripada tempoh), menunjukan pengguna penyata kewangannya kepada penyata kewangan yang dikeluarkan bagi pihak operasi yang digabungkan tersebut.
 - (b) Apabila tiada penyata kewangan yang telah dikeluarkan bagi pihak operasi yang digabungkan bagi tempoh pelaporan yang berakhir serta-merta sebelum tarikh pergabungan (yang mungkin adalah sebahagian daripada tempoh), membuat pendedahan yang dikehendaki menurut perenggan 54(h).
- PA65. Untuk memenuhi keperluan pengawal selia, operasi yang digabungkan dan/atau entiti yang terhasil mungkin perlu membentangkan atau mendedahkan maklumat sebagai tambahan daripada yang dikehendaki oleh Piawaian ini.

Perakaunan bagi Pemerolehan

Pemerolehan Berbalik

- PA66. Pemerolehan berbalik berlaku apabila entiti yang menerbitkan sekuriti (pemeroleh sah) dikenal pasti sebagai operasi yang diperoleh bagi tujuan perakaunan berdasarkan panduan dalam perenggan PA10–PA18. Entiti yang kepentingan ekuitinya diperoleh (operasi yang diperoleh yang sah) mestilah pemeroleh bagi tujuan perakaunan untuk urus niaga tersebut

dipertimbangkan sebagai pemerolehan berbalik. Contohnya, pemerolehan berbalik kadangkala berlaku apabila entiti sektor awam ingin menjadi entiti tersenarai namun tidak ingin mendaftarkan saham ekuitinya. Untuk mencapainya, entiti sektor awam tersebut akan mengatur dengan entiti tersenarai untuk memperoleh kepentingan ekuitinya sebagai tukaran kepentingan ekuiti entiti tersenarai. Dalam contoh ini, entiti tersenarai merupakan pemeroleh sah kerana telah menerbitkan kepentingan ekuitinya, dan entiti sektor awam tersebut ialah operasi yang diperoleh yang sah kerana kepentingan ekuitinya telah diperoleh. Walau bagaimanapun, panduan aplikasi dalam perenggan PA10–PA18 menjurus pada pengenalpastian:

- (a) Entiti tersenarai sebagai operasi yang diperoleh bagi tujuan perakaunan (perakaunan operasi yang diperoleh), iaitu entiti tersenarai itu tidak memperoleh kawalan satu atau lebih operasi; dan
- (b) Entiti sektor awam sebagai pemeroleh untuk tujuan perakaunan (pemeroleh perakaunan), iaitu entiti sektor awam memperoleh kawalan satu atau lebih operasi.

Perakaunan operasi yang diperoleh mesti memenuhi takrif operasi bagi urus niaga yang akan diperakaunkan sebagai pemerolehan berbalik, dan semua prinsip pengiktirafan dan pengukuran dalam Piawaian ini, termasuk keperluan untuk mengiktiraf muhibah, terpakai.

Mengukur Balasan Dipindahkan

PA67. Dalam sesuatu pemerolehan berbalik, pemeroleh perakaunan kebiasaannya tidak menerbitkan balasan bagi operasi yang diperoleh. Sebaliknya, perakaunan operasi yang diperoleh kebiasaannya menerbitkan saham ekuitinya kepada pemilik pemeroleh perakaunan. Sewajarnya, nilai saksama pada tarikh pemerolehan bagi balasan dipindahkan oleh perakaunan pemeroleh bagi kepentingannya dalam perakaunan operasi yang diperoleh adalah berdasarkan kepada bilangan kepentingan ekuiti bagi entiti dikawal sah yang perlu diterbitkan untuk memberikan pemilik entiti mengawal sah kepentingan ekuiti mengikut peratusan yang sama dengan entiti yang digabungkan kesan daripada pemerolehan berbalik. Nilai saksama bilangan kepentingan ekuiti yang dihitung melalui cara yang boleh digunakan sebagai nilai saksama balasan dipindahkan sebagai pertukaran dengan operasi yang diperoleh.

Penyediaan dan Pembentangan Penyata Kewangan Disatukan

PA68. Penyata kewangan disatukan yang disediakan berikutan pemerolehan berbalik dikeluarkan bawah nama entiti mengawal sah (perakaunan operasi yang diperoleh) namun diperincikan di dalam nota sebagai kesinambungan penyata kewangan entiti dikawal sah (pemeroleh perakaunan), dengan satu pelarasan, iaitu melaraskan secara retroaktif modal sah pemeroleh perakaunan untuk menunjukkan modal sah perakaunan operasi yang diperoleh. Pelarasan itu diperlukan untuk menunjukkan modal entiti mengawal sah (perakaunan operasi yang diperoleh). Maklumat perbandingan yang dikemukakan di dalam penyata kewangan disatukan juga dilaraskan secara retroaktif untuk menunjukkan modal sah entiti mengawal sah (perakaunan operasi yang diperoleh).

PA69. Oleh sebab penyata kewangan disatukan mewakili kesinambungan penyata kewangan entiti dikawal sah kecuali struktur modalnya, penyata kewangan disatukan tersebut menunjukkan:

- (a) Aset dan liabiliti entiti dikawal sah (pemeroleh perakaunan) yang diiktiraf dan diukur pada amaun bawaan sebelum penggabungan.
- (b) Aset dan liabiliti entiti mengawal sah (perakaunan operasi yang diperoleh) yang diiktiraf dan diukur menurut piawaian ini.

- (c) Lebihan atau kekurangan terkumpul dan baki ekuiti lain bagi entiti dikawal sah (pemeroleh perakaunan) sebelum pemerolehan.
- (d) Amaun diiktiraf sebagai kepentingan ekuiti diterbitkan di dalam penyata kewangan disatukan ditentukan dengan menambah kepentingan ekuiti diterbitkan bagi entiti dikawal sah (pemeroleh perakaunan) belum jelas serta-merta sebelum pemerolehan pada nilai saksama entiti mengawal sah (perakaunan operasi yang diperoleh). Walau bagaimanapun, struktur ekuiti (iaitu bilangan dan jenis kepentingan ekuiti diterbitkan) menunjukkan struktur ekuiti entiti mengawal sah (perakaunan operasi yang diperoleh), termasuk kepentingan ekuiti entiti mengawal sah yang diterbitkan untuk melaksanakan pemerolehan. Sewajarnya, struktur ekuiti entiti dikawal sah (pemeroleh perakaunan) dinyatakan semula dengan menggunakan nisbah pertukaran yang ditetapkan dalam perjanjian pemerolehan untuk menunjukkan bilangan saham entiti mengawal sah (perakaunan operasi yang diperoleh) yang diterbitkan dalam pemerolehan berbalik.
- (e) Mengikut kadar kepentingan bukan mengawal bagi amaun bawaan pendapatan tertahan dan kepentingan ekuiti sebelum pemerolehan entiti dikawal sah (pemerolehan perakaunan) adalah seperti yang dibincangkan dalam perenggan PA70 dan PA71.

Kepentingan Bukan Mengawal

- PA70. Dalam sesuatu pemerolehan berbalik, sesetengah pemilik operasi yang diperoleh sah (pemeroleh perakaunan) mungkin tidak menukar kepentingan ekuiti mereka bagi kepentingan ekuiti entiti mengawal sah (perakaunan operasi yang diperoleh). Pemilik tersebut dianggap sebagai kepentingan bukan mengawal dalam penyata kewangan disatukan selepas pemerolehan berbalik. Hal ini kerana pemilik kepada operasi yang diperoleh sah yang tidak menukar kepentingan ekuiti dengan kepentingan ekuiti pemeroleh sah memiliki kepentingan hanya dari segi keputusan dan aset bersih operasi yang diperoleh sah, bukannya dari segi keputusan dan aset bersih entiti yang digabungkan. Sebaliknya, sekalipun pemeroleh sah merupakan operasi yang diperoleh bagi tujuan perakaunan, pemilik pemeroleh sah memiliki kepentingan dari segi keputusan dan aset bersih entiti yang digabungkan tersebut.
- PA71. Aset dan liabiliti operasi yang diperoleh sah diukur dan diiktiraf di dalam penyata kewangan disatukan mengikut amaun bawaan sebelum penggabungan tersebut (rujuk perenggan PA69(a)). Oleh itu, dalam pemerolehan berbalik, kepentingan bukan mengawal menunjukkan kepentingan mengikut kadar pemegang saham bukan mengawal mengikut amaun bawaan sebelum pemerolehan bagi aset bersih operasi yang diperoleh sah walaupun kepentingan bukan mengawal tersebut dalam pemerolehan lain diukur mengikut nilai saksama pada tarikh pemerolehan.

Mengiktiraf Aset Tertentu yang diperoleh dan Liabiliti Tertentu yang diambil alih dalam Sesuatu Pemerolehan (rujuk perenggan 64–68)

Pajakan Operasi

- PA72. Pemeroleh hendaklah tidak mengiktiraf aset atau liabiliti berkaitan dengan pajakan operasi apabila operasi yang diperoleh merupakan penerima pajak kecuali seperti yang dikehendaki menurut perenggan PA73–PA74.
- PA73. Pemeroleh hendaklah menentukan sama ada terma setiap pajakan operasi apabila operasi yang diperoleh merupakan penerima pajak memuaskan ataupun tidak. Pemeroleh hendaklah mengiktiraf aset tak ketara sekiranya terma pajakan operasi adalah memuaskan relatif kepada terma pasaran dan liabiliti sekiranya terma tidak memuaskan relatif kepada terma pasaran.

Perenggan PA89 memperuntukkan panduan untuk mengukur nilai saksama mengikut tarikh pemerolehan tertakluk pada pajakan operasi apabila operasi yang diperoleh merupakan pemberi pajak.

- PA74. Aset tak ketara yang boleh dikenal pasti boleh dikaitkan dengan pajakan operasi, yang boleh dibuktikan melalui kesediaan peserta pasaran untuk membayar harga bagi pajakan walaupun jika ia pada terma pasaran. Contohnya, pajakan pintu di lapangan terbang atau ruang runcit di kawasan membeli-belah utama boleh menyediakan kemasukan dalam pasaran atau manfaat ekonomi masa hadapan atau potensi perkhidmatan lain yang layak sebagai aset tak ketara boleh dikenal pasti, contohnya, hubungan dengan pengguna perkhidmatan. Dalam situasi tersebut, pemeroleh hendaklah mengiktiraf aset tak ketara yang boleh dikenal pasti yang berkaitan menurut perenggan PA75.

Aset Tak Ketara

- PA75. Pemeroleh hendaklah mengiktiraf, secara berasingan daripada muhibah, aset tak ketara yang boleh dikenal pasti yang diperoleh dalam pemerolehan. Sesuatu aset tak ketara yang boleh dikenal pasti sekiranya memenuhi mana-mana satu kriteria kebolehpisahan atau kriteria pengaturan mengikat.
- PA76. Aset tak ketara yang memenuhi kriteria pengaturan mengikat boleh dikenal pasti sekalipun aset tersebut tidak boleh dipindahkan atau dipisahkan daripada operasi yang diperoleh ataupun daripada hak dan obligasi lain. Sebagai contoh:
- (a) Operasi yang diperoleh memajak kemudahan bawah pajakan operasi yang mempunyai terma yang memuaskan relatif kepada terma pasaran. Terma pajakan secara eksplisit melarang pindahan pajakan tersebut (melalui sama ada jualan atau subpajakan). Amana yang terma pajakan adalah memuaskan dibandingkan dengan terma bagi urusan niaga pasaran semasa bagi item yang sama atau serupa ialah aset tak ketara yang memenuhi kriteria pengaturan mengikat bagi pengiktirafan secara berasingan daripada muhibah, walaupun pemeroleh tidak boleh menjual atau sebaliknya memindahkan pengaturan pajakan.
 - (b) Operasi yang diperoleh memiliki dan mengendalikan loji kuasa nuklear. Lesen untuk mengendalikan loji kuasa itu merupakan aset tak ketara yang memenuhi kriteria pengaturan mengikat bagi pengiktirafan secara berasingan daripada muhibah, walaupun pemeroleh tidak boleh menjual atau memindahkannya secara berasingan daripada loji kuasa yang diperoleh. Pemeroleh boleh mengiktiraf nilai saksama lesen operasi dan nilai saksama loji kuasa sebagai aset tunggal bagi tujuan pelaporan kewangan sekiranya usia guna aset tersebut adalah serupa.
 - (c) Operasi yang diperoleh memiliki paten teknologi. Operasi yang diperoleh melesenkan paten itu kepada pihak lain bagi kegunaan eksklusif masing-masing di luar pasaran domestik, menerima peratusan tertentu hasil asing masa hadapan sebagai pertukaran. Kedua-dua paten teknologi dan perjanjian lesen berkaitan memenuhi kriteria pengaturan mengikat bagi pengiktirafan secara berasingan daripada muhibah sekalipun jualan atau pertukaran paten dan perjanjian lesen berkaitan secara berasingan dengan satu sama lain adalah tidak praktikal.
- PA77. Kriteria kebolehpisahan bererti sesuatu aset tak ketara diperoleh dapat dipisahkan atau dibahagikan daripada operasi yang diperoleh dan dijual, dipindahkan, dilesenkan, disewa, atau ditukar, sama ada secara individu atau berserta dengan pengaturan mengikat berkaitan, aset atau

liabiliti yang boleh dikenal pasti. Aset tak ketara yang pemeroleh berupaya menjual, melesenkan atau sebaliknya menukar kepada sesuatu yang lain dengan nilai yang memenuhi kriteria kebolehpisahan walaupun jika pemeroleh tidak berniat untuk menjual, melesenkan atau sebaliknya membuat pertukaran. Aset tak ketara yang diperoleh memenuhi kriteria kebolehpisahan sekiranya terdapat bukti urus niaga pertukaran bagi jenis aset atau aset yang serupa, walaupun jika urus niaga tersebut jarang berlaku dan tanpa mengambil kira sama ada pemeroleh terlibat dalamnya. Contohnya, senarai pengguna sesuatu perkhidmatan sering dilesenkan dan dengan itu memenuhi kriteria kebolehpisahan. Walaupun jika operasi yang diperoleh dipercayai senarai pengguna perkhidmatannya mempunyai ciri yang berbeza daripada senarai pengguna perkhidmatan yang lain, hakikat bahawa senarai pengguna sesuatu perkhidmatan sering dilesenkan secara umumnya bermaksud senarai pengguna perkhidmatan yang diperoleh memenuhi kriteria kebolehpisahan. Walau bagaimanapun, senarai pengguna perkhidmatan yang diperoleh dalam sesuatu pemerolehan tidak akan memenuhi kriteria kebolehpisahan sekiranya terma kerahsiaan atau perjanjian lain melarang sesebuah entiti daripada menjual, memajak, atau sebaliknya bertukar maklumat tentang pengguna perkhidmatannya.

- PA78. Aset tak ketara yang tidak boleh dipisahkan secara individu daripada operasi yang diperoleh atau entiti yang digabungkan memenuhi kriteria kebolehpisahan sekiranya boleh dipisahkan dalam penggabungan dengan pengaturan mengikat berkaitan, aset atau liabiliti boleh dikenal pasti. Contohnya, sesuatu operasi yang diperoleh memiliki sesuatu tanda dagangan berdaftar dan didokumenkan tetapi kepakaran teknikal yang digunakan untuk pengilangan produk yang mempunyai tanda dagangan tersebut tidak dipatenkan. Untuk memindahkan pemilikan sesuatu tanda dagangan, pemilik juga dikehendaki memindahkan semua yang perlu untuk pemilik baharu untuk menghasilkan sesuatu produk atau perkhidmatan yang tidak dapat dibezakan daripada yang dihasilkan oleh bekas pemilik. Oleh sebab kepakaran teknikal yang tidak dipatenkan hendaklah dipisahkan daripada operasi yang diperoleh atau entiti yang digabungkan dan telah dijual sekiranya tanda dagangan yang berkaitan telah dijual, ia memenuhi kriteria kebolehpisahan.

Hak yang Diperoleh Semula

- PA79. Sebagai sebahagian daripada pemerolehan, pemeroleh boleh memperoleh semula hak yang sebelum ini diberikan kepada operasi yang diperoleh untuk menggunakan satu atau lebih aset pemeroleh yang telah diiktiraf atau tidak diiktiraf. Contoh hak tersebut termasuk hak untuk menggunakan teknologi pemeroleh melalui suatu perjanjian pelesenan teknologi. Sesuatu hak yang diperoleh semula merupakan aset tak ketara yang boleh dikenal pasti yang diiktiraf oleh pemeroleh secara berasingan daripada muhibah atau sesuatu laba daripada belian murah. Perenggan 83 memberi panduan untuk mengukur sesuatu hak yang diperoleh semula dan perenggan 113 memberi panduan berkenaan perakaunan berikutnya bagi sesuatu hak yang diperoleh semula.
- PA80. Sekiranya terma pengaturan mengikat menyebabkan suatu hak yang diperoleh semula memuaskan atau tidak memuaskan relatif kepada terma urus niaga pasaran semasa bagi item yang sama atau serupa, pemeroleh hendaklah mengiktiraf laba atau rugi penyelesaian. Perenggan PA100 memberi panduan untuk mengukur laba atau rugi penyelesaian tersebut.

Tenaga Kerja Berkumpulan dan Item Lain yang Tidak Boleh Dikenal Pasti

- PA81. Pemeroleh menggolongkan dalam muhibah nilai sesuatu aset tak ketara diperoleh yang tak dapat dikenal pasti pada tarikh pemerolehan. Contohnya, pemeroleh boleh mengaitkan nilai dengan

kewujudan tenaga kerja terkumpul, yang merupakan kumpulan pekerja sedia ada yang membenarkan pemeroleh untuk terus mengendalikan operasi yang diperoleh dari tarikh pemerolehan. Tenaga kerja terkumpul tidak mewakili modal intelektual tenaga kerja mahir, (biasanya terkhusus) pengetahuan dan pengalaman yang dimiliki oleh pekerja operasi yang dibawa kepada pekerjaan masing-masing. Oleh sebab tenaga kerja terkumpul bukanlah aset boleh dikenal pasti untuk diiktiraf secara berasingan daripada muhibah atau laba daripada belian murah, apa-apa nilai yang dikaitkan dengannya digolongkan dalam muhibah atau laba daripada belian murah.

- PA82. Pemeroleh juga menggolongkan dalam muhibah atau laba daripada belian murah apa-apa nilai yang dikaitkan dengan item yang tidak layak sebagai aset pada tarikh pemerolehan. Contohnya, pemeroleh mungkin mengaitkan nilai kepada pengaturan mengikat yang berpotensi bagi operasi yang diperoleh sedang dirunding dengan bakal pelanggan baharu pada tarikh pemerolehan. Oleh sebab potensi pengaturan mengikat itu sendiri bukanlah aset pada tarikh pemerolehan, pemeroleh tidak mengiktirafnya secara berasingan daripada muhibah atau laba daripada belian murah. Pemeroleh tidak sepatutnya mengelaskan semula berikutnya nilai pengaturan yang mengikat tersebut daripada muhibah bagi peristiwa yang berlaku selepas tarikh pemerolehan. Walau bagaimanapun, pemeroleh perlu menilai fakta dan keadaan sekitar peristiwa yang berlaku seurus selepas pemerolehan untuk menentukan sama ada aset tak ketara yang diiktiraf secara berasingan telah wujud pada tarikh pemerolehan.
- PA83. Selepas pengiktirafan awal, pemeroleh mengakaunkan aset tak ketara yang diperoleh dalam pemerolehan menurut peruntukan dalam MPSAS 31, *Aset Tak Ketara*. Walau bagaimanapun, seperti yang diterangkan dalam perenggan 6 MPSAS 31, *Aset Tak Ketara* perakaunan bagi beberapa aset tak ketara yang diperoleh selepas pengiktirafan awal ditetapkan oleh MPSAS lain.
- PA84. Kriteria pengenalpastian menentukan sama ada aset tak ketara diiktiraf secara berasingan daripada muhibah. Walau bagaimanapun, kriteria tersebut tidak memberi panduan untuk mengukur nilai saksama aset tak ketara mahupun menyekat andaian yang digunakan dalam mengukur nilai saksama aset tak ketara. Contohnya, pemeroleh akan mengambil kira andaian bahawa peserta pasaran akan menggunakan apabila menentukan harga aset tak ketara, seperti jangkaan pembaharuan pengaturan mengikat masa hadapan, dalam mengukur nilai saksama. Pembaharuan itu sendiri tidak semestinya memenuhi kriteria pengenalpastian. (Walaupun bagaimanapun, rujuk perenggan 83, yang menetapkan pengecualian pada prinsip pengukuran nilai saksama bagi hak yang diperoleh semula diiktiraf dalam pemerolehan.) Perenggan 39D dan 39E MPSAS 31, *Aset Tak Ketara* memberi panduan untuk menentukan sama ada aset tak ketara perlu digabungkan dalam unit akaun tunggal dengan aset tak ketara atau ketara yang lain.

Pelepasan Amaun Cukai Perlu Bayar dalam Pemerolehan (Apabila Termasuk dalam Terma Pemerolehan) (rujuk perenggan 78–79)

- PA85. Pemeroleh tidak akan mengiktiraf apa-apa amaun berkenaan dengan cukai perlu bayar operasi yang diperoleh apabila amaun ini telah dilepaskan oleh pihak berkuasa cukai sebagai sebahagian daripada terma pemerolehan. Sekiranya pelepasan cukai berlaku selepas pemerolehan, entiti yang terhasil mengguna pakai keperluan dalam perenggan 118. Pemeroleh hendaklah mengakaunkan cukai perlu bayar bagi operasi yang diperoleh yang belum dilepaskan oleh pihak berkuasa cukai menurut piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan yang relevan dengan cukai pendapatan.

PA86. Jika pemeroleh itu sendiri merupakan pihak berkuasa cukai, pemeroleh tersebut hendaklah menyahiktiraf apa-apa cukai belum terima berkaitan cukai perlu bayar bagi operasi yang diperoleh yang telah dilepaskan menurut MPSAS 23, *Hasil daripada Urus Niaga Bukan Pertukaran (Cukai & Pindahan)*.

PA87. Jika, kesan daripada terma pemerolehan, pihak berkuasa cukai melepaskan amaun cukai perlu bayar pemeroleh, pemeroleh hendaklah menyahiktiraf amaun tersebut menurut piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan yang relevan dengan cukai pendapatan.

Pengukuran Nilai Saksama Aset Boleh Dikenal Pasti dan Kepentingan Bukan Mengawal dalam Operasi yang Diperoleh dalam Pemerolehan (rujuk perenggan 72–73)

Aset dengan Aliran Tunai yang Tidak Pasti (Elaun Penilaian)

PA88. Pemeroleh tidak akan mengiktiraf elaun penilaian secara berasingan pada tarikh pemerolehan untuk aset yang diperoleh dalam pemerolehan yang diukur pada nilai saksama mengikut tarikh pemerolehan kerana kesan ketidakpastian berkenaan aliran tunai masa hadapan dimasukkan dalam ukuran nilai saksama. Contohnya, disebabkan piawaian ini memerlukan pemeroleh untuk mengukur diperoleh belum terima, termasuk pinjaman, pada nilai saksama mengikut tarikh pemerolehan dalam perakaunan pemerolehan, pemeroleh tidak mengiktiraf elaun penilaian berasingan bagi aliran tunai pengaturan mengikat yang dianggap tidak boleh dikutip pada tarikh tersebut.

Aset Tertakluk kepada Pajakan Operasi apabila Operasi yang Diperoleh itu Merupakan Pemberi Pajak

PA89. Dalam mengukur nilai saksama tarikh pemerolehan aset seperti bangunan yang tertakluk pada sesuatu pajakan operasi apabila operasi yang diperoleh itu merupakan pemberi pajak, pemeroleh hendaklah mengambil kira terma pajakan tersebut. Dalam erti kata lain, pemeroleh tidak mengiktiraf sesuatu aset atau liabiliti berasingan sekiranya terma pajakan operasi sama ada memuaskan atau tidak jika dibandingkan dengan terma pasaran menurut perenggan PA73 yang menghendaki pajakan apabila operasi yang diperoleh itu merupakan penerima pajak.

Aset yang Pemeroleh Berniat untuk Tidak Guna atau Guna dengan Cara yang Berbeza daripada Cara Peserta Pasaran Lain yang Akan Menggunakannya

PA90. Untuk melindungi kedudukan kompetitifnya, atau demi keselamatan atau sebab-sebab lain, pemeroleh mungkin tidak berniat untuk menggunakan aset bukan kewangan yang diperoleh secara aktif, atau mungkin tidak berniat untuk menggunakan aset tersebut sehingga penggunaan tertinggi dan terbaik. Contohnya, hal ini mungkin terjadi bagi penyelidikan dan pembangunan aset tak ketara yang diperoleh yang pemeroleh merancang untuk menggunakan secara defensif untuk menghalang pihak lain daripada menggunakannya. Walau bagaimanapun, pemeroleh hendaklah mengukur nilai saksama aset bukan kewangan dengan mengandaikan penggunaan tertinggi dan terbaik oleh peserta pasaran mengikut premis penilaian yang sewajarnya, keduanya pada permulaan dan semasa mengukur nilai saksama tolak kos pelupusan bagi ujian penjejasan nilai berikutnya.

Kepentingan Bukan Mengawal dalam Operasi yang Diperoleh

PA91. Piawaian ini membolehkan pemeroleh untuk mengukur kepentingan bukan mengawal dalam operasi yang diperoleh pada nilai saksamanya pada tarikh pemerolehan. Ada kalanya pemeroleh akan dapat mengukur nilai saksama pada tarikh pemerolehan kepentingan bukan mengawal pada asas harga disebut dalam pasaran aktif bagi saham ekuiti (iaitu yang tidak dipegang oleh pemeroleh). Walau bagaimanapun, dalam situasi lain, harga disebut dalam pasaran aktif bagi

saham ekuiti tidak tersedia. Dalam situasi tersebut, pemeroleh akan mengukur nilai saksama kepentingan bukan mengawal dengan menggunakan teknik penilaian lain.

- PA92. Nilai saksama kepentingan pemeroleh dalam operasi yang diperoleh dan kepentingan bukan mengawal atas asas per saham mungkin berbeza. Perbezaan utama mungkin merupakan rangkuman premium kawalan dalam nilai saksama per saham bagi kepentingan pemeroleh dalam operasi yang diperoleh atau, sebaliknya, rangkuman bagi diskaun kerana kurang kawalan (juga dirujuk sebagai diskaun kepentingan bukan mengawal) dalam nilai saksama per saham bagi kepentingan bukan mengawal sekiranya peserta pasaran akan mengambil kira premium atau diskaun tersebut apabila penentuan harga kepentingan bukan mengawal.

Pengukuran Muhibah atau Laba daripada Belian Murah dalam Pemerolehan (rujuk perenggan 85–98)

Hubungan Antara Muhibah dan Aliran Tunai (rujuk perenggan 86)

- PA93. Pemeroleh hendaklah mengiktiraf muhibah hanya setakat yang pemeroleh menganggarkan akan terdapat perubahan yang memuaskan pada aliran tunai bersihnya, sama ada daripada peningkatan aliran masuk tunai atau pengurangan aliran keluar tunai. Pemeroleh hendaklah tidak mengiktiraf muhibah berkaitan dengan potensi perkhidmatan selain daripada aliran tunai.

Pengukuran Nilai Saksama pada Tarikh Pemerolehan Kepentingan Pemeroleh dalam Operasi yang Diperoleh dengan Menggunakan Teknik Penilaian (rujuk perenggan 87)

- PA94. Dalam pemerolehan yang dicapai tanpa pindahan balasan, pemeroleh mesti menggantikan nilai saksama pada tarikh pemerolehan kepentingannya dalam operasi yang diperoleh bagi nilai saksama pada tarikh pemerolehan balasan tersebut dipindahkan untuk mengukur muhibah, kerugian atau laba atas belian murah (rujuk perenggan 85-87).

Pertimbangan Khas dalam Mengguna Pakai Kaedah Pemerolehan kepada Penggabungan Entiti Bersama (penggunaan perenggan 87)

- PA95. Apabila dua entiti bersama bergabung, nilai saksama ekuiti atau kepentingan ahli dalam operasi yang diperoleh (atau nilai saksama operasi yang diperoleh) mungkin boleh diukur dengan lebih pasti daripada nilai saksama kepentingan ahli yang dipindahkan oleh pemeroleh. Dalam situasi itu, perenggan 87 menghendaki pemeroleh untuk menentukan amaun muhibah dengan menggunakan nilai saksama pada tarikh pemerolehan kepentingan ekuiti operasi yang diperoleh dan bukannya nilai saksama pada tarikh pemerolehan kepentingan ekuiti yang dipindahkan pemeroleh sebagai balasan. Di samping itu, pemeroleh dalam penggabungan entiti bersama hendaklah mengiktiraf aset bersih operasi yang diperoleh sebagai tambahan langsung pada modal atau ekuiti di dalam penyata kedudukan kewangannya, bukan sebagai tambahan pada lebihan atau kurangan terkumpul, yang selaras dengan cara kaedah pemerolehan yang diguna pakai oleh jenis entiti lain.

- PA96. Walaupun serupa dalam banyak cara dengan entiti lain, entiti bersama memiliki ciri berbeza yang timbul pada mulanya disebabkan ahli-ahli entiti bersama kedua-duanya merupakan pelanggan dan pemilik. Ahli-ahli entiti bersama secara umumnya menjangka untuk menerima manfaat bagi keahlian masing-masing, selalunya dalam bentuk kurungan fi yang dikenakan bagi barangan dan perkhidmatan atau dividen naungan. Bahagian dividen naungan yang diperuntukkan kepada setiap ahli selalunya berdasarkan amaun perniagaan yang dilakukan oleh ahli dengan entiti bersama sepanjang tahun.

- PA97. Pengukuran nilai saksama sesebuah entiti bersama seharusnya merangkumi andaian manfaat ahli pada masa hadapan yang bakal dibuat oleh peserta pasaran serta apa-apa andaian lain yang

relevan yang akan dibuat oleh peserta pasaran tentang entiti bersama. Contohnya, teknik nilai kini mungkin boleh digunakan untuk mengukur nilai saksama sesebuah entiti bersama. Aliran tunai yang digunakan sebagai input kepada model tersebut seharusnya berdasarkan aliran tunai yang dijangka oleh entiti bersama, yang mungkin menggambarkan pengurangan manfaat ahli, seperti kurangan fi yang dikenakan untuk barangan dan perkhidmatan.

Penentuan Sebahagian daripada Urus Niaga Pemerolehan (rujuk perenggan 109–111)

PA98. Pemeroleh perlu mempertimbangkan faktor berikut, yang tidak saling eksklusif mahupun konklusif secara individu, untuk menentukan sama ada urus niaga merupakan sebahagian daripada pertukaran dengan operasi yang diperoleh atau sama ada urus niaga tersebut berasingan daripada pemerolehan:

- (a) Alasan urus niaga. Memahami alasan mengapa pihak dalam pemerolehan (pemeroleh dan operasi yang diperoleh dan pemiliknya, pengarah dan pengurus, serta ejen mereka) memasuki urus niaga atau pengaturan tertentu boleh memberikan gambaran sama ada hal ini ialah sebahagian daripada balasan dipindahkan dan aset yang diperoleh atau liabiliti yang diambil alih. Contohnya, sekiranya urus niaga diatur terutamanya untuk manfaat pemeroleh atau entiti yang digabungkan dan bukan terutamanya untuk manfaat operasi yang diperoleh atau bekas pemiliknya sebelum penggabungan, bahagian harga urus niaga yang dibayar (dan apa-apa aset atau liabiliti berkaitan) kurang berkemungkinan menjadi sebahagian daripada pertukaran bagi operasi yang diperoleh. Oleh itu, pemeroleh akan mengakaunkan bahagian itu secara berasingan daripada pemerolehan.
- (b) Pihak yang memulakan urus niaga tersebut. Memahami pihak yang memulakan urus niaga juga boleh memberikan pemahaman sama ada ia sebahagian daripada pertukaran dengan operasi yang diperoleh. Misalnya, sesuatu urus niaga atau peristiwa lain yang dimulakan oleh pemeroleh boleh dimasuki bagi tujuan menyediakan manfaat ekonomi masa hadapan kepada pemeroleh atau entiti yang digabungkan dengan sedikit atau tiada manfaat yang diterima oleh operasi yang diperoleh atau bekas pemiliknya sebelum penggabungan tersebut. Sebaliknya, sesuatu urus niaga atau pengaturan yang dimulakan oleh operasi yang diperoleh atau bekas pemiliknya kemungkinan kecil untuk manfaat pemeroleh atau entiti yang digabungkan dan kemungkinan besar menjadi sebahagian daripada urus niaga pemerolehan.
- (c) Pemasaan urus niaga. Pemasaan urus niaga juga boleh memberikan pemahaman sama ada ia sebahagian daripada pertukaran dengan operasi yang diperoleh. Contohnya, urus niaga antara pemeroleh dan operasi yang diperoleh yang berlaku semasa rundingan terma sesuatu pemerolehan barangkali telah diambil kira dalam pertimbangan pemerolehan untuk menyediakan manfaat ekonomi masa hadapan kepada pemeroleh atau entiti yang digabungkan. Jika ya, operasi yang diperoleh atau bekas pemiliknya sebelum pemerolehan tersebut berkemungkinan menerima sedikit atau tiada manfaat daripada urus niaga tersebut kecuali manfaat yang diterima sebagai sebahagian daripada entiti yang digabungkan.

Penyelesaian Efektif Sesuatu Hubungan Sedia Ada antara Pemeroleh dengan Operasi yang Diperoleh dalam Pemerolehan (rujuk perenggan 110(a))

PA99. Pemeroleh dan operasi yang diperoleh mungkin mempunyai hubungan sedia ada sebelum mempertimbangkan pemerolehan tersebut, yang disebut di sini sebagai sesuatu 'hubungan sedia ada'. Hubungan sedia ada antara pemeroleh dengan operasi yang diperoleh mungkin wujud

daripada pengaturan mengikat (contohnya, vendor dan pelanggan atau pemberi lesen dan pemegang lesen) atau mungkin timbul di luar pengaturan mengikat (contohnya, plaintif dan defendan).

PA100. Jika pemerolehan berkuat kuasa menyelesaikan sesuatu hubungan sedia ada, pemeroleh mengiktiraf laba atau rugi, yang diukur seperti berikut:

- (a) Bagi sesuatu hubungan sedia ada yang wujud di luar pengaturan mengikat (seperti tuntutan mahkamah), nilai saksama.
- (b) Bagi sesuatu hubungan sedia ada yang wujud daripada pengaturan mengikat, kurang daripada (i) dan (ii):
 - (i) Amaun yang pengaturan mengikat adalah memuaskan atau tidak memuaskan dari perspektif pemeroleh jika dibandingkan dengan terma urus niaga pasaran semasa bagi item yang sama atau serupa. (Pengaturan mengikat tidak memuaskan merupakan pengaturan mengikat tidak memuaskan dari segi terma pasaran semasa. Ia tidak semestinya suatu pengaturan mengikat membebaskan yang kos tak dapat dielakkan untuk memenuhi obligasi melalui pengaturan mengikat melebihi manfaat ekonomi dijangka untuk diterima melaluinya.)
 - (ii) Amaun bagi apa-apa peruntukan penyelesaian yang dinyatakan dalam pengaturan mengikat tersedia kepada pihak berlawanan yang pengaturan mengikat tersebut tidak memuaskan.

Sekiranya (ii) kurang daripada (i), perbezaan itu dirangkumkan sebagai sebahagian daripada perakaunan pemerolehan.

Amaun laba atau rugi yang diiktiraf boleh bergantung sebahagiannya pada sama ada pemeroleh sebelum ini telah mengiktiraf sesuatu aset atau liabiliti berkaitan, serta laba atau rugi yang dilaporkan mungkin berbeza daripada amaun yang dikira dengan menggunakan keperluan di atas.

PA101. Sesuatu hubungan sedia ada boleh jadi suatu pengaturan mengikat yang diiktiraf oleh pemeroleh sebagai suatu hak diperoleh semula. Sekiranya pengaturan mengikat merangkumkan terma yang memuaskan atau tidak memuaskan dibandingkan dengan penentuan harga urus niaga pasaran semasa bagi item yang sama atau serupa, pemeroleh mengiktiraf, secara berasingan daripada pemerolehan, suatu laba atau rugi bagi penyelesaian efektif pengaturan mengikat tersebut, diukur menurut perenggan PA100.

Pengaturan bagi Bayaran Luar Jangka kepada Pekerja atau Pemegang Saham yang Menjual (rujuk perenggan 110(b))

PA102. Sama ada pengaturan bagi bayaran luar jangka kepada pekerja atau pemegang saham yang menjual merupakan balasan luar jangka dalam pemerolehan atau urus niaga berasingan bergantung kepada sifat pengaturan. Memahami alasan punca perjanjian pemerolehan merangkumkan peruntukan bagi bayaran luar jangka, pihak yang memulakan pengaturan dan apabila pihak tersebut memasuki pengaturan boleh membantu dalam menaksir sifat pengaturan.

PA103. Jika tidak jelas sama ada sesuatu pengaturan bagi bayaran kepada pekerja atau pemegang saham yang menjual ialah sebahagian daripada pertukaran dengan operasi yang diperoleh atau merupakan suatu urus niaga yang berasingan daripada pemerolehan, pemeroleh seharusnya mempertimbangkan penunjuk berikut:

- (a) Meneruskan pekerjaan. Syarat meneruskan pekerjaan oleh pemegang saham yang menjual yang menjadi pekerja utama boleh menjadi penunjuk inti pati sesuatu pengaturan balasan luar jangka. Terma berkaitan meneruskan pekerjaan boleh dirangkumkan dalam suatu perjanjian pekerjaan, perjanjian pemerolehan, atau beberapa dokumen lain. Sesuatu pengaturan balasan luar jangka yang bayaran secara automatik dilucut hak jika pekerjaan ditamatkan merupakan imbuhan bagi perkhidmatan pasca penggabungan. Pengaturan yang bayaran luar jangka tidak terjejas oleh penamatan pekerjaan boleh menunjukkan bahawa bayaran luar jangka ialah balasan tambahan dan bukannya imbuhan.
- (b) Tempoh meneruskan pekerjaan. Sekiranya tempoh pekerjaan yang dikehendaki bertepatan dengan atau lebih lama dari tempoh bayaran luar jangka, fakta itu mungkin menunjukkan bahawa bayaran luar jangka merupakan, pada inti patinya adalah imbuhan.
- (c) Tahap imbuhan. Situasi apabila imbuhan pekerja selain daripada bayaran luar jangka pada suatu tahap yang munasabah berbanding dengan pekerja utama lain dalam entiti yang digabungkan boleh menunjukkan bayaran luar jangka merupakan balasan tambahan dan bukannya imbuhan.
- (d) Bayaran tambahan kepada pekerja. Sekiranya pemegang saham yang menjual yang tidak menjadi pekerja menerima bayaran luar jangka lebih rendah atas asas per saham berbanding dengan pemegang saham yang menjual yang menjadi pekerja entiti yang digabungkan, fakta itu boleh menunjukkan amaun tambahan bayaran luar jangka kepada pemegang saham yang menjual yang menjadi pekerja merupakan imbuhan.
- (e) Bilangan saham yang dimiliki. Bilangan relatif saham dimiliki oleh pemegang saham yang menjual yang kekal sebagai pekerja utama boleh menjadi suatu penunjuk inti pati pengaturan balasan luar jangka. Contohnya, jika pemegang saham yang menjual yang memiliki sebahagian besar semua saham dalam operasi yang diperoleh terus menjadi pekerja utama, fakta itu boleh menunjukkan pengaturan tersebut merupakan, pada asasnya, suatu pengaturan perkongsian untung yang dikehendaki untuk memperuntukkan imbuhan bagi perkhidmatan pasca penggabungan. Sebagai alternatif, jika pemegang saham yang menjual terus menjadi pekerja utama yang memiliki hanya sebilangan kecil saham operasi yang diperoleh dan semua pemegang saham yang menjual menerima amaun balasan luar jangka yang sama mengikut asas per saham, fakta itu boleh menunjukkan bayaran luar jangka merupakan suatu balasan tambahan. Kepentingan pemilikan sebelum pemerolehan yang dipegang oleh pihak berkaitan dengan pemegang saham yang menjual yang terus menjadi pekerja utama, seperti ahli keluarga, juga sepatutnya dipertimbangkan.
- (f) Perkaitan dengan penilaian. Sekiranya balasan dipindahkan terdahulu pada tarikh pemerolehan adalah berdasarkan takat rendah julat yang ditetapkan dalam penilaian operasi yang diperoleh dan formula luar jangka berkaitan pendekatan penilaian tersebut, fakta itu boleh mencadangkan bahawa pembayaran luar jangka merupakan balasan tambahan. Sebagai alternatif, jika formula pembayaran luar jangka selari dengan pengaturan perkongsian keuntungan terdahulu, fakta itu boleh mencadangkan bahawa inti pati pengaturan tersebut adalah untuk memperuntukkan imbuhan.
- (g) Formula untuk menentukan balasan. Formula yang digunakan untuk menentukan pembayaran luar jangka boleh membantu dalam menaksir inti pati pengaturan. Contohnya, jika sesuatu pembayaran luar jangka ditentukan atas dasar gandaan pendapatan, hal ini boleh menunjukkan bahawa obligasi tersebut merupakan balasan luar

jangka dalam pemerolehan dan formula itu bertujuan untuk menetapkan atau menentusahkan nilai saksama operasi yang diperoleh. Sebaliknya, sesuatu pembayaran luar jangka yang merupakan peratusan pendapatan tertentu boleh menunjukkan bahawa obligasi terhadap pekerja ialah pengaturan perkongsian keuntungan untuk memberikan imbuhan kepada pekerja atas perkhidmatan yang diberikan.

- (h) Perjanjian dan isu lain. Terma pengaturan lain dengan pemegang saham yang menjual (seperti perjanjian untuk tidak bersaing, kontrak eksekutori, kontrak perundingan, dan perjanjian pajakan hartanah), dan pengolahan cukai pendapatan bagi bayaran luar jangka boleh menunjukkan bayaran luar jangka berpunca daripada sesuatu selain daripada balasan untuk operasi yang diperoleh. Contohnya, berkaitan dengan pemerolehan tersebut, pemeroleh boleh memasuki suatu pengaturan pajakan hartanah dengan pemegang saham yang menjual yang signifikan. Jika bayaran pajakan yang ditetapkan dalam pengaturan pajakan adalah jauh lebih rendah daripada pasaran, sebahagian atau seluruh bayaran luar jangka kepada pemberi pajak (pemegang saham yang menjual) yang dikehendaki melalui suatu pengaturan berasingan bagi bayaran luar jangka mungkin, secara inti patinya adalah bayaran bagi penggunaan hartanah yang dipajak yang perlu diiktiraf oleh pemeroleh secara berasingan di dalam penyata kewangan pasca penggabungannya. Sebaliknya, jika pengaturan pajakan menetapkan bayaran pajakan yang konsisten dengan terma pasaran bagi hartanah yang dipajak, pengaturan bagi bayaran luar jangka kepada pemegang saham yang menjual tersebut boleh menjadi balasan luar jangka dalam pemerolehan.

Pemberian Bayaran Berasaskan Saham Pemeroleh Ditukar dengan Pemberian yang Dipegang oleh Pekerja Operasi Yang Diperoleh (rujuk perenggan 110(b))

PA104. Pemeroleh boleh menukar pemberian pembayaran berasaskan sahamnya dengan pemberian yang dipegang oleh pekerja operasi yang diperoleh. Pemeroleh hendaklah mengakaunkan pertukaran opsyen saham atau pemberian pembayaran berasaskan saham lain bersempena dengan pemerolehan menurut piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan berkaitan dengan pembayaran berasaskan saham.

PA105. Dalam situasi apabila pemberian operasi yang diperoleh akan luput akibat daripada pemerolehan dan jika pemeroleh menggantikan pemberian tersebut apabila tidak diwajibkan untuk berbuat demikian, pemeroleh hendaklah mengiktiraf apa-apa kos sebagai kos imbuhan dalam penyata kewangan pascapenggabungan menurut piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan berkaitan dengan pembayaran berasaskan saham. Kos bagi pemberian tersebut hendaklah tidak dimasukkan dalam mengukur balasan yang dipindahkan bagi pemerolehan tersebut.

Urus Niaga Pembayaran Berasaskan Saham yang Diselesaikan Secara Ekuiti bagi Operasi yang Diperoleh

PA106. Operasi yang diperoleh mungkin mempunyai urus niaga pembayaran berasaskan saham belum jelas yang tidak ditukar oleh pemeroleh dengan urus niaga pembayaran berasaskan sahamnya. Jika diletak hak, urus niaga pembayaran berasaskan saham operasi yang diperoleh adalah sebahagian daripada kepentingan bukan mengawal dalam operasi yang diperoleh. Jika tidak diletak hak, ia diukur seolah-olah tarikh pemerolehan merupakan tarikh pemberian. Urus niaga pembayaran berasaskan saham diukur menurut piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan berkaitan dengan pembayaran berasaskan saham.

Pengukuran Berikutnya dan Perakaunan Berikutnya (rujuk perenggan 112)

PA107. Contoh MPSAS lain yang memberikan panduan tentang pengukuran berikutnya dan perakaunan aset yang diperoleh dan liabiliti yang diambil alih atau ditanggung dalam sesuatu pemerolehan termasuk:

- (a) MPSAS 31, *Aset Tak Ketara* menetapkan perakaunan bagi aset tak ketara yang boleh dikenal pasti yang diperoleh dalam sesuatu pemerolehan. Pemeroleh mengukur muhibah pada amaun yang diiktiraf pada tarikh pemerolehan ditolak apa-apa kerugian penjejasan nilai terkumpul. MPSAS 26, *Penjejasan Nilai Aset Menjana Tunai* menetapkan perakaunan bagi kerugian penjejasan nilai.
- (b) MPSAS 35, *Penyata Kewangan Disatukan* memberikan panduan tentang perakaunan perubahan dalam sesuatu kepentingan pemilikan entiti mengawal dalam sesebuah entiti dikawal selepas kawalan diperoleh.

PA108. Pemeroleh sepatutnya merujuk kepada piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan berkaitan bagi panduan tentang pengukuran berikutnya dan perakaunan kontrak insurans, cukai pendapatan, dan pembayaran berasaskan saham.

Pengukuran Berikutnya Pindahan, Pinjaman Konsesi, dan Manfaat Serupa yang Diterima oleh Pemeroleh atau Operasi yang Diperoleh atas Asas Kriteria yang Boleh Berubah sebagai Kesan Suatu Pemerolehan (rujuk perenggan 114)

PA109. Sebelum pemerolehan berlaku, pemeroleh atau operasi yang diperoleh boleh menerima sesuatu pindahan daripada pihak ketiga, berdasarkan kriteria tertentu. Contohnya, kerajaan sesebuah negara boleh memperuntukkan geran kepada perbandaran yang hasil perbandaran per kepala penduduk kurang daripada nilai ambang. Pemerolehan oleh sesuatu perbandaran operasi menjana tunai boleh meningkatkan hasil per kepala penduduk perbandaran tersebut supaya melebihi nilai ambang. Ia boleh menyebabkan kerajaan mengkaji semula pemberian tersebut.

PA110. Pemeroleh hendaklah tidak mengakaunkan apa-apa penyemakan terhadap amaun pemberian sebagai sebahagian daripada pemerolehan, namun mengakaunkan apa-apa penyemakan sewaktu grantor menzahirkan niatnya menurut MPSAS lain.

PA111. Keadaan yang serupa mungkin timbul berkenaan dengan pinjaman konsesi dan manfaat lain. Pemeroleh hendaklah tidak mengakaunkan apa-apa semakan terhadap urus niaga tersebut sebagai sebahagian daripada pemerolehan, namun mengakaunkan apa-apa semakan sewaktu grantor menzahirkan niatnya menurut MPSAS lain.

Pemerolehan yang Berlaku semasa Tempoh Pelaporan

PA112. Entiti yang terhasil memenuhi keperluan pengguna penyata kewangannya berkenaan maklumat operasi yang diperoleh sebelum pemerolehan dengan membuat pendedahan dalam perenggan 120(r).

PA113. Untuk memenuhi keperluan pengawal selia, pemeroleh sebagaimana yang diperlukan membentangkan atau mendedahkan maklumat selain daripada yang dikehendaki oleh Piawaian ini.

Peruntukan Peralihan bagi Penggabungan Sektor Awam Melibatkan Hanya Entiti Bersama atau dengan Kontrak Semata (rujuk perenggan 133)

PA114. Perenggan 126 memperuntukkan bahawa Piawaian ini terpakai secara prospektif pada penggabungan sektor awam yang tarikh pemerolehan atau tarikh pergabungan adalah pada atau selepas permulaan tempoh pelaporan tahunan pertama bermula pada atau selepas 1 Januari 2023. Pemakaian awal dibenarkan.

PA115. Keperluan untuk mengguna pakai Piawaian ini secara prospektif mempunyai kesan berikut terhadap sesuatu penggabungan sektor awam yang melibatkan hanya entiti bersama atau melalui kontrak semata jika tarikh pemerolehan atau tarikh pergabungan bagi penggabungan sektor awam tersebut adalah sebelum pemakaian Piawaian ini:

- (a) Pengelasan. Entiti hendaklah terus mengelaskan penggabungan sektor awam terdahulu menurut dasar perakaunan sebelumnya bagi penggabungan sedemikian.
- (b) Muhibah yang diiktiraf sebelumnya. Pada permulaan tempoh tahunan pertama yang Piawaian ini diguna pakai, amaun bawaan muhibah yang timbul daripada penggabungan sektor awam terdahulu hendaklah amaun bawaan pada tarikh itu menurut dasar perakaunan entiti sebelumnya. Dalam menentukan amaun itu, entiti hendaklah menghapuskan amaun bawaan apa-apa pelunasan terkumpul muhibah itu dan pengurangan muhibah yang sepadan. Tiada pelarasan lain hendaklah dibuat kepada amaun bawaan muhibah tersebut.
- (c) Muhibah yang sebelum ini diiktiraf sebagai suatu pengurangan daripada ekuiti. Dasar perakaunan entiti sebelumnya mungkin telah menyebabkan muhibah yang wujud daripada penggabungan sektor awam terdahulu diiktiraf sebagai sesuatu pengurangan daripada ekuiti. Dalam keadaan itu, entiti hendaklah tidak mengiktiraf muhibah itu sebagai aset pada permulaan tempoh tahunan pertama yang Piawaian ini diguna pakai. Selain itu, entiti hendaklah tidak mengiktiraf dalam lebihan atau kurangan apa-apa bahagian muhibah itu apabila ia melupakan semua atau sebahagian daripada operasi tersebut yang berkaitan dengan muhibah atau apabila unit menjana tunai berkaitan dengan muhibah itu terjejas nilai.
- (d) Perakaunan berikutnya bagi muhibah. Dari permulaan tempoh tahunan pertama yang Piawaian ini diguna pakai, entiti hendaklah menghentikan pelunasan muhibah yang timbul daripada penggabungan sektor awam terdahulu dan hendaklah menguji muhibah untuk penjejasan nilai menurut MPSAS 26, *Penjejasan Nilai Aset Menjana Tunai*.
- (e) Muhibah negatif yang diiktiraf sebelum ini. Entiti hendaklah memperakakan penggabungan sektor awam terdahulu dengan mengguna pakai kaedah pembelian mungkin telah mengiktiraf kredit tertunda bagi lebihan kepentingannya dalam nilai saksama bersih aset dan liabiliti boleh dikenal pasti bagi operasi yang diperoleh melebihi kos kepentingan itu (kadangkala dikenali sebagai muhibah negatif). Jika ya, entiti tersebut hendaklah menyahiktiraf amaun bawaan kredit tertunda tersebut pada permulaan tempoh tahunan pertama yang Piawaian ini diguna pakai dengan sesuatu pelarasan yang sepadan dengan baki awal lebihan atau kurangan terkumpul pada tarikh tersebut.

Lampiran B

Pindaan kepada MPSAS lain

Pindaan kepada MPSAS 1, *Pembentangan Penyata Kewangan*

Perenggan 135 dipinda dan perenggan 153J ditambah. Teks baharu digariskan dan teks yang dimansuh dipotong.

Nota

...

Pendedahan Dasar Perakaunan

...

135. Setiap entiti mempertimbangkan jangkaan pengguna ke atas jenis operasi dan dasar yang perlu didedahkan dalam penyata kewangan mengikut jenis entiti tersebut. Sebagai contoh, entiti sektor awam dijangka akan mendedahkan dasar perakaunan untuk pengiktirafan cukai, derma dan bentuk lain hasil bukan pertukaran. Apabila entiti mempunyai operasi asing yang signifikan atau urus niaga dalam mata wang asing, pengguna menjangka dasar perakaunan untuk mengiktiraf untung rugi pertukaran asing akan didedahkan. Apabila berlakunya ~~gabungan entiti~~ penggabungan sektor awam, dasar yang digunakan untuk mengukur muhibah dan kepentingan minoriti didedahkan.

...

Tarikh Kuat Kuasa

...

- 153J. Perenggan 135 dipinda menurut MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*, yang dikeluarkan pada bulan Oktober 2021. Entiti hendaklah mengguna pakai Piawaian ini untuk penyata kewangan tahunan yang meliputi tempoh bermula pada atau selepas 1 Januari 2023. Penggunaan lebih awal adalah digalakkan. Jika entiti mengguna pakai pindaan tersebut bagi tempoh bermula sebelum 1 Januari 2023, entiti itu hendaklah mendedahkan fakta itu dan menggunakan MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* pada masa yang sama.

Pindaan kepada MPSAS 14, *Peristiwa Selepas Tarikh Pelaporan*

Perenggan 31 dipinda dan perenggan 32E ditambah. Teks baharu digariskan dan teks yang dimansuh dipotong.

Pendedahan

...

Pendedahan Peristiwa Tak Perlu Pelarasan selepas Tarikh Pelaporan

...

31. Yang berikut ialah contoh peristiwa tak perlu pelarasan selepas tarikh pelaporan yang biasanya menyebabkan pendedahan:

- (a) Penurunan yang luar biasa banyaknya dalam nilai hartanah yang dibawa pada nilai saksama, yang penurunan itu tidak berkaitan dengan keadaan hartanah pada tarikh pelaporan, tetapi disebabkan oleh keadaan yang wujud sejak tarikh pelaporan;
- (b) Entiti memutuskan, selepas tarikh pelaporan, untuk menyediakan/mengagihkan manfaat tambahan yang besar pada masa hadapan depan kepada peserta dalam program khidmat komuniti yang dikendalikannya sama ada secara langsung atau tidak langsung, dan manfaat tambahan tersebut memberikan impak yang besar terhadap entiti;
- (c) Penggabungan sektor awam utama (MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam memerlukan pendedahan khusus dalam hal sedemikian*), pemerolehan atau pelupusan sesebuah entiti dikawal utama, atau khidmat luaran bagi semua atau sebahagian besar aktiviti yang sedang dilaksanakan oleh sesebuah entiti selepas tarikh pelaporan;

Tarikh Kuat Kuasa

...

32E. Perenggan 31 dipinda mengikut MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*, yang dikeluarkan pada bulan Oktober 2021. Entiti hendaklah mengguna pakai Piawaian ini untuk penyata kewangan tahunan yang meliputi tempoh bermula pada atau selepas 1 Januari 2023. Penggunaan lebih awal adalah digalakkan. Jika entiti mengguna pakai pindaan tersebut bagi tempoh bermula sebelum 1 Januari 2023, entiti itu hendaklah mendedahkan fakta itu dan menggunakan MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* pada masa yang sama.

Pindaan kepada MPSAS 16, *Hartanah Pelaburan*

Perenggan 87 dan 90 dipinda dan perenggan 18A dan 101E ditambah. Teks baharu digariskan dan teks yang dimansuh dipotong.

Takrif

...

Hartanah Pelaburan

...

18A. Pertimbangan juga diperlukan untuk menentukan sama ada pemerolehan hartanah pelaburan ialah pemerolehan aset atau sekumpulan aset atau penggabungan sektor awam dalam skop MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*. Rujukan perlu dibuat kepada MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* untuk menentukan sama ada ianya adalah penggabungan sektor awam. Perbincangan dalam perenggan 9–18 Piawaian ini dikaitkan dengan sama ada hartanah merupakan hartanah diduduki sendiri atau hartanah pelaburan dan bukannya untuk menentukan sama ada pemerolehan hartanah merupakan penggabungan sektor awam seperti yang ditakrifkan dalam MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* atau tidak. Menentukan sama ada urus niaga tertentu memenuhi takrif penggabungan sektor awam seperti yang ditakrifkan dalam MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dan termasuk hartanah pelaburan seperti yang ditakrifkan dalam Piawaian ini memerlukan penggunaan berasingan kedua-dua Piawaian.

Pendedahan

Model Nilai Saksama dan Model Kos

...

Model Nilai Saksama

87. Selain pendedahan yang dikehendaki oleh perenggan 86, entiti yang mengguna pakai model nilai saksama dalam perenggan 42-64 hendaklah mendedahkan pelarasan antara amaun bawaan hartanah pelaburan pada awal tempoh dengan amaun pada akhir tempoh, yang menunjukkan maklumat berikut:

- (a) Tambahan, mendedahkan secara berasingan tambahan yang dihasilkan melalui pemerolehan aset dan melalui pengiktirafan perbelanjaan berikutnya dalam amaun bawaan aset;
- (b) Tambahan daripada pemerolehan melalui ~~penggabungan entiti~~ penggabungan sektor awam;

...

Model Kos

90. Selain pendedahan yang dikehendaki oleh perenggan 86, entiti yang mengguna pakai model kos dalam perenggan 65 hendaklah mendedahkan:

- (a) Kaedah susut nilai yang digunakan;
- ...
- (d) Pelarasan amaun bawaan hartanah pelaburan pada awal dan akhir tempoh yang menunjukkan perkara berikut:
 - (i) Tambahan, mendedahkan secara berasingan tambahan yang dihasilkan melalui pemerolehan aset dan melalui pengiktirafan perbelanjaan berikutnya sebagai aset;
 - (ii) Tambahan daripada pemerolehan melalui ~~penggabungan entiti~~ penggabungan sektor awam;
 - (iii) Pelupusan;

...

Tarikh Kuat Kuasa

...

101E. Perenggan 18A ditambah dan perenggan 87 dan 90 dipinda menurut MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam, yang dikeluarkan pada bulan Oktober 2021. Entiti hendaklah mengguna pakai pindaan ini untuk penyata kewangan tahunan yang meliputi tempoh bermula pada atau selepas 1 Januari 2023. Penggunaan lebih awal adalah digalakkan. Jika entiti mengguna pakai pindaan tersebut bagi tempoh bermula sebelum 1 Januari 2023, entiti itu hendaklah mendedahkan fakta itu dan menggunakan MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam pada masa yang sama.

Pindaan kepada MPSAS 17, Hartanah, Loji dan Peralatan

Perenggan 60 dan 88 dipinda dan perenggan 107M ditambah. Teks baharu digariskan dan teks yang dimansuh dipotong.

Susut Nilai

...

60. Entiti mengagihkan amaun yang pada awalnya diiktiraf bagi item hartanah, loji, dan peralatan kepada bahagiannya yang signifikan dan disusut nilai secara berasingan bagi setiap bahagian tersebut. Sebagai contoh, dalam kebanyakan kes, adalah perlu untuk disusut nilai secara berasingan bagi lorong, bentukan, bahu jalan dan saluran, laluan pejalan kaki, jambatan, dan lampu dalam sistem jalan raya. Begitu juga, mungkin wajar untuk disusut nilai secara berasingan terhadap kerangka pesawat udara dan enjin pesawat udara, sama ada yang dimiliki atau tertakluk kepada pajakan kewangan. Begitu juga, jika entiti memperoleh hartanah, loji, dan peralatan tertakluk kepada pajakan operasi yang entiti ialah pemberi pajak, maka mungkin sesuai untuk disusut nilai secara berasingan amaun yang ditunjukkan dalam kos item yang disifatkan berpunca daripada terma pajakan yang memuaskan atau tidak memuaskan berbanding dengan terma pasaran.
88. Penyata kewangan hendaklah mendedahkan, bagi setiap kelas hartanah, loji, dan peralatan yang diiktiraf dalam penyata kewangan:
- (a) Asas pengukuran yang digunakan untuk menentukan amaun bawaan kasar;
- ...
- (e) Penyelarasan amaun bawaan pada awal dan akhir tempoh yang menunjukkan:
- (i) Tambahan;
- (ii) Pelupusan;
- (iii) Pemerolehan melalui ~~gabungan entiti~~ penggabungan sektor awam;

...

Tarikh Kuat Kuasa

...

107M. Perenggan 60 dan 88 dipinda menurut MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam, yang dikeluarkan pada bulan Oktober 2021. Entiti hendaklah mengguna pakai pindaan ini untuk penyata kewangan tahunan yang meliputi tempoh bermula pada atau selepas 1 Januari 2023. Penggunaan lebih awal adalah digalakkan. Jika entiti mengguna pakai pindaan tersebut bagi tempoh bermula sebelum 1 Januari 2023 entiti itu hendaklah mendedahkan fakta itu dan menggunakan MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam pada masa yang sama.

Pindaan kepada MPSAS 19, Peruntukan, Liabiliti Luar Jangka dan Aset Luar Jangka

Perenggan 4A dan 111F ditambah. Teks baharu digariskan.

Skop

...

4A. Piawaian ini tidak terpakai kepada balasan luar jangka bagi pemeroleh dalam penggabungan sektor awam yang berada dalam skop MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*.

...

Tarikh Kuat Kuasa

...

111F. Perenggan 4A dipinda menurut MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*, yang dikeluarkan pada bulan Oktober 2021. Entiti hendaklah mengguna pakai Piawaian ini untuk penyata kewangan tahunan yang meliputi tempoh bermula pada atau selepas 1 Januari 2023. Penggunaan lebih awal adalah digalakkan. Jika entiti mengguna pakai pindaan tersebut bagi tempoh bermula sebelum 1 Januari 2023, entiti itu hendaklah mendedahkan fakta itu dan menggunakan MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* pada masa yang sama.

Pindaan kepada MPSAS 21, Penjejasan Nilai Aset Tidak Menjana Tunai

Perenggan 14 dipinda dan perenggan 20A dan 82G ditambah. Teks baharu digariskan dan teks yang dimansuh dipotong.

Takrif

14. **Istilah berikut digunakan dalam Piawaian ini dengan makna yang dinyatakan:**

...

Aset menjana tunai ialah aset yang dipegang dengan objektif utama untuk menjana pulangan komersial. Bagi tujuan penjejasan nilai, muhibah dipertimbangkan sebagai aset menjana tunai.

...

Aset Menjana Tunai

...

20A. Bagi tujuan penjejasan nilai, muhibah dipertimbangkan sebagai aset menjana tunai. Muhibah tidak menjana manfaat ekonomi secara berasingan daripada aset lain, dan ditaksir dari segi penjejasan nilai sebagai sebahagian daripada sekumpulan aset. Piawaian ini membincangkan taksiran aset individu. Muhibah hanya diiktiraf apabila menimbulkan aliran masuk tunai atau pengurangan dalam aliran keluar tunai bersih pemeroleh. Tiada muhibah diiktiraf berkenaan dengan potensi perkhidmatan yang tidak menimbulkan aliran tunai berkaitan. Amaun perkhidmatan boleh pulih yang digunakan untuk mentaksir penjejasan nilai dalam Piawaian ini termasuk potensi perkhidmatan. Oleh itu, entiti menggunakan MPSAS 26, *Penjejasan Nilai Aset Menjana Tunai* dan bukannya Piawaian ini untuk menentukan sama ada muhibah terjejas nilai.

...

Tarikh Kuat Kuasa

...

82G. Perenggan 14 dipinda dan perenggan 20A ditambah menurut MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*, dikeluarkan pada bulan Oktober 2021. Entiti hendaklah mengguna pakai pindaan ini untuk penyata kewangan tahunan yang meliputi tempoh bermula pada atau selepas 1 Januari 2023. Penggunaan lebih awal adalah digalakkan. Jika entiti mengguna pakai pindaan tersebut bagi tempoh bermula sebelum 1 Januari 2023, entiti itu hendaklah mendedahkan fakta itu dan menggunakan MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* pada masa yang sama.

Pindaan kepada MPSAS 23, *Hasil daripada Urus Niaga Bukan Pertukaran (Cukai dan Pindahan)*

Perenggan 1, 2, dan 6 dipinda dan perenggan 124E ditambah. Teks baharu digariskan dan teks yang dimansuh dipotong.

Objektif

1. Objektif Piawaian ini adalah bagi menetapkan keperluan untuk pelaporan kewangan tentang hasil yang diperoleh daripada urus niaga bukan pertukaran, selain urus niaga bukan pertukaran yang mewujudkan penggabungan sektor awam ~~sebuah penggabungan entiti~~. Piawaian ini membincangkan isu-isu yang perlu dipertimbangkan dalam mengiktiraf dan mengukur hasil daripada urus niaga bukan pertukaran, termasuk mengenal pasti sumbangan daripada pemilik.

Skop

Sesebuah entiti yang menyediakan dan membentangkan penyata kewangan mengikut asas perakaunan akruan hendaklah mengguna pakai Piawaian ini dalam pengiraan hasil yang diperoleh daripada urus niaga bukan pertukaran. Piawaian ini tidak terpakai kepada penggabungan sektor awam ~~sebuah penggabungan entiti~~ yang merupakan urus niaga bukan pertukaran.

...

6. Kerajaan boleh menyusun semula sektor awam, menggabungkan sesetengah entiti sektor awam, dan membahagikan entiti yang lain kepada dua atau lebih entiti berasingan. Penggabungan sektor awam ~~Penggabungan entiti~~ berlaku apabila dua atau lebih entiti pelaporan operasi digabungkan bagi membentuk satu entiti pelaporan. Penyusunan semula ini biasanya tidak melibatkan satu entiti membeli operasi atau entiti yang satu lagi, tetapi mungkin menyebabkan entiti baharu atau entiti sedia ada mengambil alih kesemua aset dan liabiliti operasi atau entiti yang satu lagi. ~~Jabatan Akauntan Negara tidak membincangkan penggabungan entiti, dan mengeluarkannya daripada skop Piawaian ini. Oleh itu, Piawaian ini tidak menetapkan sama ada penggabungan entiti, yang merupakan urus niaga bukan pertukaran, akan mendatangkan hasil atau tidak. Penggabungan sektor awam hendaklah diperakaunkan menurut MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*.~~

...

Tarikh Kuat Kuasa

...

124E. Perenggan 1,2, dan 6 dipinda oleh MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam, yang dikeluarkan pada bulan Oktober 2021. Entiti hendaklah mengguna pakai pindaan ini untuk penyata kewangan tahunan yang meliputi tempoh bermula pada atau selepas 1 Januari 2023. Penggunaan lebih awal adalah digalakkan. Jika entiti mengguna pakai pindaan tersebut bagi tempoh bermula sebelum 1 Januari 2023, entiti itu hendaklah mendedahkan fakta itu dan menggunakan MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam pada masa yang sama.

Pindaan kepada MPSAS 25, Manfaat Pekerja

Perenggan 128 dimansuhkan, dan 141(c)(viii), 141(e)(vii), IE7 dipinda dan perenggan 177B ditambah. Teks baharu digariskan dan teks yang dimansuh dipotong.

Manfaat Pascapekerjaan—Pelan Manfaat Ditetapkan

~~Gabungan Entiti~~

~~128. Untuk menentukan aset dan liabiliti yang hendak diiktiraf yang berkaitan dengan manfaat pascapekerjaan dalam gabungan entiti, entiti hendaklah mempertimbangkan piawaian perakaunan antarabangsa atau nasional berhubung kait gabungan entiti.~~

Pendedahan

...

141. Entiti hendaklah mendedahkan maklumat pelan manfaat ditetapkan yang berikut:

...

(c) Penyesuaian baki awal dan akhir bagi nilai kini obligasi manfaat ditetapkan yang ditunjukkan secara berasingan, jika berkenaan, kesan terhadap butiran seperti berikut:

...

~~(viii) Gabungan Entiti Penggabungan Sektor Awam;~~

...

...

(e) Penyesuaian baki awal dan akhir bagi nilai saksama aset pelan, dan baki awal dan akhir bagi apa-apa hak pembayaran balik yang diiktiraf sebagai aset menurut perenggan 121 yang ditunjukkan secara berasingan, jika berkenaan, kesan terhadap butiran seperti berikut:

...

~~(vii) Gabungan entiti; Penggabungan Sektor Awam; dan~~

...

...

Contoh Ilustrasi (CI)

...

CI7. Pendedahan ilustrasi adalah seperti yang berikut.

...

Perubahan dalam nilai kini obligasi manfaat ditentukan adalah seperti yang berikut:

	Pelan pencen manfaat ditentukan		Manfaat perubahan pascapekerjaan	
	20X8	20X7	20X8	20X7
Kos perkhidmatan	850	750	479	411
Kos faedah	950	1,000	803	705
Rugi (laba) aktuari	2,350	950	250	400
Rugi (laba) ke atas pengurangan	(500)	–		
Liabiliti terhapus ke atas penyelesaian	–	(350)		
Liabiliti diterima dalam gabungan entiti penggabungan sektor awam	–	5,000		
Perbezaan pertukaran ke atas pelan asing	900	(150)		
Manfaat dibayar	(650)	(400)	(600)	(550)
Obligasi akhir manfaat ditentukan	<u>22,300</u>	<u>18,400</u>	<u>7,337</u>	<u>6,405</u>

Perubahan dalam nilai saksama aset pelan adalah seperti yang berikut:

	Pelan pencen manfaat	
	20X8	20X7
Nilai saksama awal bagi aset pelan	17,280	9,200
Pulangan dijangka	900	650
Laba (rugi) aktuari	(300)	1,600
Aset diagihkan ke atas penyelesaian	(400)	–
Caruman oleh majikan	700	350
Aset diperolehi dalam gabungan entiti penggabungan sektor awam	–	6,000
Perbezaan pertukaran ke atas pelan asing	890	(120)
Manfaat dibayar	(650)	(400)
	<u>18,420</u>	<u>17,280</u>

...

Tarikh Kuat Kuasa

...

177B. Perenggan 128 dimansuhkan, dan 141(c)(viii), 141(e)(vii), dan IE7 dipinda oleh MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam, yang dikeluarkan pada bulan Oktober 2021. Entiti hendaklah mengguna pakai pindaan ini untuk penyata kewangan tahunan yang meliputi tempoh bermula pada atau selepas 1 Januari 2023. Penggunaan lebih awal adalah digalakkan. Jika entiti mengguna pakai pindaan tersebut bagi tempoh bermula sebelum 1 Januari 2023, entiti itu hendaklah mendedahkan fakta itu dan menggunakan MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam pada masa yang sama.

...

Pindaan kepada MPSAS 26, *Penjejasan Nilai Aset Menjana Tunai*

Perenggan 2, 23, 71, 76, 88, 91, 92, 98–100, 102, 103, 106–108, 110, 111, 120, 122, dan 123-125, serta tajuk sebelum perenggan 71 dan 76 dipinda. Perenggan 18A, 20A, 90A–90O, 97A–97H, 111A, 111B, 122A, dan 126I, serta tajuk selepas perenggan 90, 97, dan 111 ditambah. Perenggan 7 dan 96 dimansuhkan. Teks baharu digariskan dan teks yang dimansuh dipotong.

Skop

2. **Sesuatu entiti yang menyediakan dan membentangkan penyata kewangan mengikut perakaunan asas akruan hendaklah mengguna pakai Piawaian ini dalam memperakaunkan penjejasan nilai aset menjana tunai, kecuali bagi:**

...

- (i) ~~Muhibah;~~

...

7. ~~Skop Piawaian ini tidak termasuk muhibah. Entiti mengguna pakai keperluan piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan yang relevan berkaitan dengan penjejasan nilai muhibah, peruntukan muhibah pada unit menjana tunai, dan ujian penjejasan nilai bagi unit menjana tunai yang mempunyai muhibah.~~

...

Takrif

...

Aset Menjana Tunai

...

- 18A. Bagi tujuan penjejasan nilai, muhibah dipertimbangkan sebagai aset menjana tunai. Muhibah tidak menjana manfaat ekonomi secara berasingan daripada aset lain, dan ditaksir untuk penjejasan nilai sebagai sebahagian daripada kumpulan aset. MPSAS 21, *Penjejasan Nilai Aset Menjana Tunai* membincangkan mengenai pentaksiran aset individu. Muhibah hanya diiktiraf apabila ia menimbulkan aliran masuk tunai atau pengurangan dalam sesuatu aliran keluar tunai bersih pemeroleh. Tiada muhibah diiktiraf berkenaan dengan potensi perkhidmatan yang tidak menimbulkan aliran tunai yang berkaitan. Amaun perkhidmatan boleh pulih yang digunakan untuk menaksir penjejasan nilai dalam MPSAS 21, *Penjejasan Nilai Aset Menjana Tunai* termasuk potensi perkhidmatan. Oleh itu, sesebuah entiti menggunakan Piawaian ini untuk menentukan sama ada muhibah perlu dijejas nilai.

...

Mengenal Pasti Aset yang Mungkin Terjejas Nilai

- 20A. Perenggan 21–30 menyatakan bila amaun boleh pulih hendaklah ditentukan. Keperluan ini menggunakan istilah ‘sesuatu aset’ namun terpakai sama rata kepada aset individu atau unit menjana tunai. Selebihnya, Piawaian ini distrukturkan seperti berikut:

- (a) Perenggan 31–70 menetapkan keperluan untuk mengukur amaun boleh pulih. Keperluan ini menggunakan istilah ‘sesuatu aset’ namun terpakai sama rata kepada aset individu dan unit menjana tunai.

- (b) Perenggan 71-97 menetapkan keperluan untuk mengiktiraf dan mengukur kerugian penjejasan nilai. Pengiktirafan dan pengukuran kerugian penjejasan nilai bagi aset individu selain muhibah dibincangkan dalam perenggan 71-75. Perenggan 76-97 membincangkan pengiktirafan dan pengukuran kerugian penjejasan nilai bagi unit menjana tunai dan muhibah.
- (c) Perenggan 98-105 menetapkan keperluan untuk membalikkan kerugian penjejasan nilai yang diiktiraf dalam tempoh terdahulu bagi sesuatu aset atau unit menjana tunai. Sekali lagi, keperluan ini menggunakan istilah 'sesuatu aset' namun terpakai sama rata kepada sesuatu aset individu atau unit menjana tunai. Keperluan tambahan bagi sesuatu aset individu dinyatakan dalam perenggan 106-109, bagi unit menjana tunai dalam perenggan 110-111, dan bagi muhibah dalam perenggan 111A-111B.
- (d) Perenggan 112-113 menetapkan keperluan untuk penetapan semula sesuatu aset daripada aset menjana tunai kepada aset tidak menjana tunai atau daripada aset tidak menjana tunai kepada aset menjana tunai.
- (e) Perenggan 114-122A menyatakan maklumat yang akan didedahkan berkenaan kerugian penjejasan nilai dan pembalikan kerugian penjejasan nilai bagi aset dan unit menjana tunai. Perenggan 123-125 menyatakan keperluan pendedahan tambahan bagi unit menjana tunai yang muhibah atau aset tak ketara dengan usia guna tidak dapat ditentukan telah diperuntukkan bagi tujuan ujian penjejasan nilai.

...

23. **Tanpa mengira sama ada terdapat sebarang petunjuk penjejasan nilai, entiti juga hendaklah:**

- (a) **Menguji aset tak ketara dengan usia guna yang tidak dapat ditentukan atau aset tak ketara yang belum tersedia untuk digunakan untuk penjejasan nilai tahunan dengan membandingkan amaun bawaan dengan amaun boleh pulihnya. Ujian penjejasan nilai ini boleh dijalankan pada bila-bila masa dalam tempoh pelaporan, dengan syarat ia dijalankan pada masa yang sama setiap tahun. Aset tak ketara yang berbeza boleh diuji untuk penjejasan nilai pada masa yang berbeza. Walau bagaimanapun, jika aset tak ketara diiktiraf pada awal tempoh pelaporan semasa, aset tak ketara tersebut hendaklah diuji untuk penjejasan nilai, sebelum akhir tempoh pelaporan semasa.**
- (b) **Menguji muhibah diperoleh dalam pemerolehan dari segi penjejasan nilai setiap tahun menurut perenggan 90A-90O.**

...

Mengiktiraf dan Mengukur Kerugian Penjejasan Nilai ~~Setiap Satu Aset~~

71. Perenggan 72-75 menyatakan keperluan bagi mengiktiraf dan mengukur kerugian penjejasan nilai bagi setiap satu aset selain daripada muhibah. Pengiktirafan dan pengukuran kerugian penjejasan nilai bagi unit menjana tunai dan muhibah dibincangkan dalam perenggan 76-97H.

...

Unit Menjana Tunai dan Muhibah

76. Perenggan 77–97H menyatakan keperluan bagi mengenal pasti unit menjana tunai bagi aset yang dimiliki dan menentukan amaun bawaan, serta mengiktiraf kerugian penjejasan nilai bagi unit menjana tunai dan muhibah.

...

Amaun Boleh Pulih dan Amaun Bawaan Unit Menjana Tunai

...

88. Apabila aset dikelompokkan untuk penaksiran kebolehpulihan, adalah penting untuk memasukkan dalam unit menjana tunai tersebut semua aset yang menjana, atau digunakan untuk menjana, aliran masuk tunai yang relevan. Jika tidak, unit penjanaan tunai tersebut mungkin kelihatan seperti boleh pulih sepenuhnya sedangkan hakikatnya, kerugian penjejasan nilai telah berlaku. Ilustrasi Pokok Keputusan memberikan gambar rajah aliran yang menunjukkan pengolahan setiap satu aset yang merupakan sebahagian daripada unit menjana tunai. Dalam sesetengah kes, walaupun sesetengah aset menyumbang kepada anggaran aliran tunai masa hadapan sesuatu unit menjana tunai, ia tidak boleh diperuntukkan pada unit menjana tunai secara munasabah dan konsisten. Ianya barangkali terjadi bagi muhibah. Perenggan 90A–90O menerangkan cara membincangkan aset ini dalam menguji unit menjana tunai dari segi penjejasan nilai.

...

Muhibah

Memperuntukkan muhibah kepada unit menjana tunai

- 90A. **Bagi tujuan ujian penjejasan nilai, muhibah diperoleh dalam pemerolehan hendaklah, dari tarikh pemerolehan, diperuntukkan pada setiap unit menjana tunai pemeroleh, atau kumpulan unit menjana tunai, yang dijangka mendapat manfaat daripada sinergi penggabungan, tanpa mengira sama ada aset atau liabiliti yang lain bagi operasi yang diperoleh diperuntukkan kepada unit atau kumpulan unit tersebut. Jika muhibah diperoleh dalam pemerolehan operasi tidak menjana tunai yang mengakibatkan pengurangan aliran keluar tunai bersih pemeroleh, pemeroleh hendaklah dipertimbangkan sebagai unit menjana tunai. Kecuali apabila muhibah berkaitan dengan pemerolehan operasi tidak menjana tunai, setiap unit atau kumpulan unit yang muhibah diperuntukkan sedemikian hendaklah:**

- (a) **Mmewakili tahap terendah dalam entiti yang muhibah dipantau bagi tujuan pengurusan dalaman; dan**
- (b) **Tidak lebih besar daripada sesuatu segmen seperti yang ditakrifkan menurut perenggan 9 IPSAS 18, Pelaporan Segmen.**

- 90B. Muhibah diiktiraf dalam pemerolehan sebagai suatu aset yang menggambarkan manfaat ekonomi masa hadapan yang timbul daripada aset yang diperoleh lain dalam suatu pemerolehan yang dikenal pasti bukan secara individu dan diiktiraf secara berasingan. Muhibah tidak menjana aliran tunai, atau pengurangan aliran keluar tunai bersih, bebas daripada aset atau kumpulan aset lain, dan selalunya menyumbang pada aliran tunai pelbagai unit menjana tunai. Muhibah kadangkala tidak boleh diperuntukkan secara asas bukan arbitrari kepada unit menjana tunai individu, tetapi hanya kepada kumpulan unit menjana tunai. Sehubungan itu, tahap terendah dalam entiti yang muhibah dipantau bagi tujuan pengurusan dalaman kadangkala

terdiri daripada beberapa unit menjana tunai berkaitan dengan muhibah, namun tidak dapat diperuntukkan. Rujukan dalam perenggan 90D–90O dan 97A-97H kepada unit menjana tunai yang muhibah diperuntukkan perlu juga dibaca sebagai rujukan kepada sekumpulan unit menjana tunai yang muhibah diperuntukkan. Apabila muhibah diperoleh dalam pemerolehan sesuatu operasi tidak menjana tunai yang mengakibatkan pengurangan aliran keluar tunai bersih pemeroleh, rujukan dalam perenggan 90D-90O dan 97A-97H kepada unit menjana tunai yang muhibah diperuntukkan perlu juga dibaca sebagai rujukan kepada pemeroleh.

90C. Menggunakan keperluan dalam perenggan 90A menyebabkan muhibah diuji dari segi penjejasan nilai pada sesuatu tahap menunjukkan cara sesebuah entiti menguruskan operasinya dan sejauh mana muhibah akan dikaitkan secara natural. Oleh itu, pembangunan sistem pelaporan tambahan kebiasaannya tidak diperlukan.

90D. Unit menjana tunai yang muhibah diperuntukkan bagi tujuan ujian penjejasan nilai mungkin tidak bertepatan dengan tahap sejauh mana muhibah diperuntukkan menurut MPSAS 4, *Kesan Perubahan Kadar Pertukaran Asing*, bagi tujuan mengukur laba dan rugi mata wang asing. Contohnya, jika entiti dikehendaki oleh MPSAS 4, *Kesan Perubahan Kadar Pertukaran Asing* memperuntukkan muhibah pada tahap yang secara relatifnya tahap rendah bagi tujuan mengukur laba dan rugi mata wang asing, maka tidak perlu untuk menguji muhibah dari segi penjejasan nilai pada tahap yang sama melainkan jika muhibah juga dipantau pada tahap itu bagi tujuan pengurusan dalaman.

90E. **Sekiranya peruntukan awal muhibah diperoleh dalam pemerolehan tidak dapat disempurnakan sebelum akhir tempoh tahunan apabila pemerolehan tersebut dilaksanakan, peruntukan awal itu hendaklah disempurnakan sebelum akhir tempoh tahunan pertama bermula selepas tarikh pemerolehan.**

90F. Menurut MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*, sekiranya perakaunan awal bagi suatu pemerolehan boleh ditentukan hanya buat sementara pada akhir tempoh apabila penggabungan tersebut dilaksanakan, pemeroleh:

(a) Akaun bagi pemerolehan dengan menggunakan nilai sementara; dan

(b) Mengiktiraf apa-apa pelarasan terhadap nilai sementara itu hasil daripada menyempurnakan perakaunan awal dalam tempoh pengukuran, yang tidak akan melebihi dua belas bulan dari tarikh pemerolehan.

Dalam hal sedemikian, peruntukan awal muhibah diiktiraf juga barangkali tidak dapat disempurnakan dalam pemerolehan sebelum akhir tempoh tahunan apabila penggabungan tersebut berkuat kuasa. Apabila hal ini berlaku, entiti mendedahkan maklumat yang diperlukan menurut perenggan 122A.

90G. **Jika muhibah telah diperuntukkan kepada unit menjana tunai dan entiti melupuskan sesuatu operasi dalam unit itu, muhibah berkaitan dengan operasi dilupuskan hendaklah:**

(a) **Termasuk dalam amaun bawaan operasi apabila menentukan laba atau rugi daripada pelupusan; dan**

(b) **Diukur berasaskan nilai relatif operasi dilupuskan dan bahagian unit menjana tunai yang dikekalkan, melainkan entiti dapat menunjukkan beberapa kaedah lain lebih menunjukkan muhibah berkaitan dengan operasi dilupuskan.**

90H. **Jika entiti menyusun semula struktur pelaporannya dengan cara yang mengubah komposisi satu atau lebih unit menjana tunai yang muhibah telah diperuntukkan,**

muhibah hendaklah diperuntukkan semula kepada unit yang terkesan. Peruntukan semula ini hendaklah dilakukan dengan menggunakan pendekatan nilai relatif yang serupa dengan yang digunakan apabila entiti melupuskan operasi dalam unit menjana tunai, melainkan entiti dapat menunjukkan beberapa kaedah lain yang lebih menunjukkan muhibah berkaitan dengan unit disusun semula.

Menguji unit menjana tunai dengan muhibah dari segi penjejasan nilai

90I. Apabila, seperti yang diterangkan dalam perenggan 90B, muhibah berkaitan dengan unit menjana tunai namun belum diperuntukkan kepada unit itu, unit itu hendaklah diuji dari segi penjejasan nilai, apabila terdapat penunjuk bahawa unit tersebut mungkin terjejas nilai, dengan membandingkan amaun bawaan unit, tidak termasuk apa-apa muhibah, dengan amaun boleh pulih. Sebarang kerugian penjejasan nilai hendaklah diiktiraf menurut perenggan 91.

90J. Jika unit menjana tunai yang diterangkan dalam perenggan 90I terangkum dalam amaun bawaan aset tak ketara yang mempunyai usia guna tidak dapat ditentukan atau belum tersedia untuk digunakan dan aset tersebut boleh diuji dari segi penjejasan nilai hanya sebagai sebahagian daripada unit menjana tunai, perenggan 23 menghendaki unit tersebut juga diuji dari segi penjejasan nilai setiap tahun.

90K. Unit menjana tunai yang muhibah telah diperuntukkan akan diuji dari segi penjejasan nilai setiap tahun, dan apabila terdapat penunjuk bahawa unit tersebut mungkin terjejas nilai, dengan membandingkan amaun bawaan unit, termasuk muhibah, dengan amaun boleh pulih unit. Jika amaun boleh pulih unit melebihi amaun bawaan unit, unit tersebut dan muhibah yang diperuntukkan kepada unit itu hendaklah disifatkan sebagai tidak terjejas nilai. Jika amaun bawaan unit melebihi amaun boleh pulih unit, entiti hendaklah mengiktiraf kerugian pejejasan nilai menurut perenggan 91.

Pemasaan ujian penjejasan nilai

90L. Ujian penjejasan nilai tahunan bagi unit menjana tunai yang muhibah telah diperuntukkan boleh dilakukan pada bila-bila masa dalam tempoh tahunan, dengan syarat ujian tersebut dilakukan pada masa yang sama setiap tahun. Unit menjana tunai yang berbeza boleh diuji dari segi penjejasan nilai pada masa yang berbeza. Walau bagaimanapun, jika sebahagian atau semua muhibah yang diperuntukkan kepada unit menjana tunai diperoleh dalam pemerolehan dalam tempoh tahunan semasa, unit itu akan diuji dari segi penjejasan nilai sebelum akhir tempoh tahunan semasa.

90M. Jika aset yang membentuk unit menjana tunai yang muhibah telah diperuntukkan diuji dari segi penjejasan nilai pada masa yang sama dengan unit mengandungi muhibah, maka aset tersebut hendaklah diuji dari segi penjejasan nilai sebelum unit mengandungi muhibah. Begitu juga, jika unit menjana tunai membentuk sekumpulan unit menjana tunai yang muhibah telah diperuntukkan diuji dari segi penjejasan nilai pada masa yang sama dengan kumpulan unit mengandungi muhibah, unit individu hendaklah diuji dari segi penjejasan nilai sebelum kumpulan unit mengandungi muhibah.

90N. Sewaktu ujian penjejasan nilai unit menjana tunai yang muhibah telah diperuntukkan, mungkin terdapat penunjuk penjejasan nilai aset dalam unit mengandungi muhibah. Dalam hal sedemikian, entiti menguji aset dari segi penjejasan nilai terlebih dahulu, dan mengiktiraf apa-apa kerugian penjejasan nilai bagi aset tersebut sebelum menguji penjejasan nilai unit menjana tunai yang mengandungi muhibah. Begitu juga, terdapat kebarangkalian penunjuk penjejasan

nilai unit menjana tunai dalam sekumpulan unit mengandungi muhibah. Dalam hal sedemikian, entiti menguji unit menjana tunai dari segi penjejasan nilai terlebih dahulu, dan mengiktiraf apa-apa kerugian penjejasan nilai bagi unit tersebut, sebelum menguji penjejasan nilai kumpulan unit yang diperuntukkan muhibah.

90O. Pengiraan terperinci paling terkini yang dibuat dalam tempoh sebelumnya akan amaun boleh pulih unit menjana tunai yang muhibah telah diperuntukkan boleh digunakan dalam ujian penjejasan nilai unit itu dalam tempoh semasa dengan syarat semua kriteria berikut dipenuhi:

- (a) Aset dan liabiliti yang membentuk unit tersebut tidak berubah dengan signifikan sejak pengiraan amaun boleh pulih paling terkini;**
- (b) Pengiraan amaun boleh pulih paling terkini menghasilkan amaun yang melebihi amaun bawaan unit dengan margin yang besar; dan**
- (c) Berdasarkan analisis peristiwa yang telah berlaku dan hal yang telah berubah sejak pengiraan amaun boleh pulih paling terkini, kebolehdajian bahawa penentuan amaun boleh pulih semasa kurang daripada amaun bawaan semasa unit adalah tipis.**

Kerugian Penjejasan Nilai bagi Unit Menjana Tunai

91. **Kerugian penjejasan nilai hendaklah diiktiraf bagi unit menjana tunai (kumpulan terkecil unit menjana tunai yang muhibah telah diperuntukkan) jika, dan hanya jika, amaun boleh pulih unit (kumpulan unit) kurang daripada amaun bawaan unit (kumpulan unit) tersebut. Kerugian penjejasan nilai tersebut hendaklah diperuntukkan bagi mengurangkan amaun bawaan aset menjana tunai unit (kumpulan unit) mengikut aturan berikut:**

- (a) Pertama, untuk mengurangkan amaun bawaan apa-apa muhibah yang diperuntukkan kepada unit menjana tunai (kumpulan unit); dan**
- (b) Kemudian, kepada aset lain unit (kumpulan unit) secara prorata, berdasarkan amaun bawaan setiap aset dalam unit.**

Pengurangan dalam amaun bawaan ini hendaklah dianggap sebagai kerugian penjejasan nilai atas setiap satu aset dan diiktiraf menurut perenggan 73.

92. **Dalam memperuntukkan sesuatu kerugian penjejasan nilai menurut perenggan 91, sesebuah entiti hendaklah tidak mengurangkan amaun bawaan aset lebih rendah daripada tahap tertinggi:**

- (a) Nilai saksama tolak kos menjual (jika boleh ditentukan);**
- (b) nilai sedang digunakan (jika boleh ditentukan); dan**
- (c) Sifar.**

Amaun kerugian penjejasan nilai yang sepatutnya diperuntukkan kepada aset akan diperuntukkan secara prorata kepada aset menjana tunai unit (kumpulan unit) lain.

...

96. **Jika aset menyediakan potensi perkhidmatan kepada satu atau lebih aktiviti yang menjana tunai, tetapi bukan untuk aktiviti yang tidak menjana tunai, entiti boleh merujuk piawaian perakaunan antarabangsa dan negara yang relevan berkaitan keadaan tersebut.**

...

Ujian penjejasan nilai bagi unit menjana tunai dengan muhibah dan kepentingan bukan mengawal

97A. Selaras dengan MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* pemeroleh mengukur dan mengiktiraf muhibah pada tarikh pemerolehan sebagai lebihan (a) berbanding dengan (b) di bawah:

(a) Agregat:

(i) Balasan dipindahkan diukur menurut MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* yang secara am menghendaki nilai saksama tarikh pemerolehan;

(ii) amaun apa-apa kepentingan bukan mengawal dalam operasi yang diperoleh yang diukur menurut MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*; dan

(iii) Dalam sesuatu pemerolehan yang dicapai secara berperingkat, nilai saksama tarikh pemerolehan kepentingan ekuiti pemeroleh yang dipegang sebelum ini dalam operasi yang diperoleh.

(b) Amaun bersih aset boleh dikenal pasti yang diperoleh dan liabiliti yang diambil alih tarikh pemerolehan diukur menurut MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*.

Pengagihan muhibah

97B. Perenggan 90A Piawaian ini menghendaki muhibah diperoleh dalam pemerolehan diagihkan kepada setiap unit menjana tunai pemeroleh, atau kumpulan unit menjana tunai, yang dijangka mendapat manfaat daripada sinergi penggabungan, tanpa mengira sama ada aset atau liabiliti lain operasi yang diperoleh diberikan kepada unit atau kumpulan unit tersebut. Berkemungkinan bahawa beberapa sinergi terhasil daripada sesuatu pemerolehan akan diagihkan kepada unit menjana tunai yang kepentingan bukan mengawal tidak mempunyai kepentingan.

Pengujian penjejasan nilai

97C. Pengujian penjejasan nilai melibatkan pbandingan amaun boleh pulih bagi unit menjana tunai dengan amaun bawaan unit menjana tunai.

97D. Jika sesebuah entiti mengukur kepentingan bukan mengawal sebagai kepentingan berkadarnya dalam aset boleh dikenal pasti bersih sesebuah entiti dikawal pada tarikh pemerolehan, dibandingkan dengan nilai saksama, muhibah yang dapat disifatkan berpunca daripada kepentingan bukan mengawal termasuk dalam amaun boleh pulih bagi unit menjana tunai berkaitan tetapi tidak diiktiraf dalam penyata kewangan disatukan entiti mengawal. Akibatnya, entiti hendaklah mengira kasar amaun bawaan muhibah yang diagihkan kepada unit untuk memasukkan muhibah berkaitan dengan kepentingan bukan mengawal. Amaun bawaan dilaraskan ini kemudiannya dibandingkan dengan amaun boleh pulih unit untuk menentukan sama ada unit menjana tunai terjejas.

Mengagihkan Kerugian Penjejasan Nilai

97E. Perenggan 91 menghendaki sebarang kerugian penjejasan nilai dikenal pasti diagihkan terlebih dahulu untuk mengurangkan amaun muhibah yang diagihkan kepada unit dan kemudian kepada aset lain unit secara prorata pada asas amaun bawaan bagi setiap aset dalam unit tersebut.

- 97F. Jika entiti dikawal, atau sebahagian daripada entiti dikawal, dengan kepentingan bukan mengawal itu sendiri merupakan unit menjana tunai, kerugian penjejasan nilai diagihkan antara entiti mengawal dengan kepentingan bukan mengawal pada asas yang sama sepertimana lebihan atau kurangan diagihkan.
- 97G. Jika entiti dikawal, atau sebahagian daripada entiti dikawal, dengan kepentingan bukan mengawal ialah sebahagian daripada unit menjana tunai yang lebih besar, kerugian penjejasan nilai muhibah diagihkan kepada bahagian unit menjana tunai yang memiliki kepentingan bukan mengawal dan bahagian yang sebaliknya. Kerugian penjejasan nilai perlu diagihkan kepada bahagian unit menjana tunai berdasarkan:
- (a) Setakat penjejasan nilai berkaitan dengan muhibah dalam unit menjana tunai, nilai bawaan relatif muhibah bagi bahagian sebelum penjejasan nilai tersebut; dan
 - (b) Setakat penjejasan nilai berkaitan dengan aset boleh dikenal pasti dalam unit menjana tunai, nilai bawaan relatif aset boleh dikenal pasti bersih bagi bahagian sebelum penjejasan nilai tersebut. Apa-apa penjejasan nilai sedemikian diagihkan kepada aset bahagian setiap unit secara prorata pada asas amaun bawaan setiap aset dalam bahagian tersebut.
- Dalam bahagian yang mempunyai kepentingan bukan mengawal, kerugian penjejasan nilai diagihkan antara entiti mengawal dengan kepentingan bukan mengawal pada asas yang sama sepertimana lebihan atau kurangan diagihkan.
- 97H. Jika kerugian penjejasan nilai berkaitan dengan kepentingan bukan mengawal bagi muhibah yang tidak diiktiraf dalam penyata kewangan disatukan entiti mengawal (rujuk perenggan 97D), penjejasan nilai itu tidak diiktiraf sebagai kerugian penjejasan nilai muhibah. Dalam hal sedemikian, hanya kerugian penjejasan nilai berkaitan bagi muhibah yang diagihkan kepada entiti mengawal diiktiraf sebagai kerugian penjejasan nilai muhibah.

Timbal Balik Kerugian Penjejasan Nilai

98. Perenggan 99–105 menyatakan keperluan bagi menimbang balik kerugian penjejasan nilai yang diiktiraf untuk sesuatu aset atau unit menjana tunai dalam tempoh terdahulu. Keperluan ini menggunakan istilah ‘sesuatu aset’, tetapi turut terpakai untuk sesuatu aset individu atau unit menjana tunai. Keperluan tambahan bagi sesuatu aset individu dinyatakan dalam perenggan 106–109 dan, bagi unit menjana tunai dalam perenggan 110 dan 111 serta muhibah dalam perenggan 111A dan 111B.
99. **Entiti hendaklah menilai, pada setiap tarikh pelaporan, sama ada terdapat sebarang petunjuk bahawa kerugian penjejasan nilai yang diiktiraf bagi sesuatu aset selain muhibah dalam tempoh terdahulu mungkin tidak lagi wujud atau mungkin telah berkurang. Jika mana-mana petunjuk tersebut wujud, entiti hendaklah menganggarkan amaun boleh pulih aset tersebut.**
100. **Dalam menilai sama ada terdapat sebarang petunjuk bahawa kerugian penjejasan nilai yang diiktiraf bagi sesuatu aset selain muhibah dalam tempoh terdahulu mungkin tidak lagi wujud atau mungkin telah berkurang, entiti hendaklah mengambil kira, sekurang-kurangnya, tanda berikut:**

...

102. Jika terdapat petunjuk bahawa kerugian penjejasan nilai yang diiktiraf bagi sesuatu aset selain daripada muhibah mungkin tidak wujud atau mungkin telah berkurang, ini mungkin menunjukkan bahawa (a) baki usia guna, (b) kaedah susut nilai (pelunasan), atau (c) nilai sisa mungkin perlu dikaji semula dan dilaraskan menurut Piawaian yang terpakai pada aset tersebut, walaupun tiada kerugian penjejasan nilai ditimbal balik bagi aset tersebut.
103. **Kerugian penjejasan nilai yang diiktiraf bagi sesuatu aset selain muhibah dalam tempoh terdahulu hendaklah ditimbal balik jika, dan hanya jika, terdapat perubahan dalam anggaran yang digunakan untuk menentukan amaun boleh pulih aset tersebut sejak kerugian penjejasan nilai terakhir yang diiktiraf. Jika hal ini berlaku, amaun bawaan aset tersebut hendaklah, kecuali seperti yang diterangkan dalam perenggan 106, ditingkatkan kepada amaun boleh pulihnya. Peningkatan tersebut merupakan timbal balik kerugian penjejasan nilai.**
- ...

Timbal Balik Kerugian Penjejasan Nilai bagi Sesuatu Aset Individu

106. **Peningkatan dalam amaun bawaan sesuatu aset selain muhibah yang berpunca daripada timbal balik kerugian penjejasan nilai tidak boleh melebihi amaun bawaan yang mungkin ditentukan (bersih daripada pelunasan atau susut nilai) jika tiada kerugian penjejasan nilai diiktiraf bagi aset tersebut pada tahun-tahun sebelumnya.**
107. Sebarang peningkatan dalam amaun bawaan sesuatu aset selain daripada muhibah melebihi amaun bawaan yang mungkin ditentukan (bersih daripada pelunasan atau susut nilai) jika tiada kerugian penjejasan nilai diiktiraf bagi aset tersebut pada tahun-tahun sebelumnya merupakan penilaian semula. Dalam perakaunan untuk penilaian semula tersebut, entiti mengguna pakai piawaian yang terpakai untuk aset tersebut.
108. **Timbal balik kerugian penjejasan nilai bagi sesuatu aset selain muhibah hendaklah diiktiraf serta-merta dalam lebihan atau kekurangan, melainkan aset tersebut dibawa pada amaun dinilai semula menurut Piawaian lain (misalnya, model penilaian semula dalam MPSAS 17, *Hartanah, Loji dan Peralatan* dan MPSAS 31, *Aset Tak Ketara*). Sebarang pembalikan kerugian penjejasan nilai sesuatu aset dinilai semula hendaklah diolah sebagai kenaikan penilaian semula menurut Piawaian lain tersebut.**
- ...

Timbal Balik Kerugian Penjejasan Nilai bagi Unit Menjana Tunai

110. **Timbal balik kerugian penjejasan nilai bagi unit menjana tunai hendaklah diperuntukkan kepada aset menjana tunai unit tersebut, kecuali muhibah, secara prorata bersama amaun bawaan aset tersebut. Peningkatan dalam amaun bawaan ini hendaklah dianggap sebagai timbal balik kerugian penjejasan nilai bagi aset individu dan diiktiraf menurut perenggan 108. Tiada amaun timbal balik tersebut boleh diperuntukkan kepada aset tidak menjana tunai yang menyumbang potensi perkhidmatan kepada unit menjana tunai.**
111. **Dalam memperuntukkan timbal balik kerugian penjejasan nilai bagi unit menjana tunai menurut perenggan 110, amaun bawaan aset tidak boleh ditingkatkan melebihi amaun yang lebih rendah antara:**
- (a) Amaun boleh pulihnya (jika dapat ditentukan); dan

- (b) Amaun bawaan yang mungkin ditentukan (bersih daripada pelunasan atau susut nilai) jika tiada kerugian penjejasan nilai diiktiraf bagi aset tersebut dalam tempoh terdahulu.

Amaun timbal balik kerugian penjejasan nilai yang jika tidak, diperuntukkan kepada aset tersebut hendaklah diperuntukkan secara prorata kepada aset lain dalam unit, kecuali muhibah.

Menimbal balik kerugian penjejasan nilai bagi muhibah

111A. Kerugian penjejasan nilai yang diiktiraf bagi muhibah hendaklah tidak boleh ditimbal balik dalam tempoh berikutnya.

111B. MPSAS 31, Aset Tak Ketara melarang pengiktirafan muhibah yang dijana secara dalaman. Apa-apa peningkatan dalam amaun boleh pulih muhibah dalam tempoh selepas sahaja pengiktirafan kerugian penjejasan nilai bagi muhibah itu adalah berkemungkinan akan meningkatkan muhibah yang dijana secara dalaman, dan bukannya penimbalbalikan kerugian penjejasan nilai yang diiktiraf untuk muhibah diperoleh.

...

Pendedahan

...

120. Entiti hendaklah mendedahkan perkara berikut bagi setiap kerugian penjejasan nilai material yang diiktiraf atau ditimbal balik semasa tempoh tersebut untuk aset menjana tunai (termasuk muhibah) atau unit menjana tunai:

- (a) Peristiwa dan keadaan yang membawa kepada pengiktirafan atau timbal balik kerugian penjejasan nilai tersebut;

...

- (e) Sama ada amaun aset boleh pulih aset tersebut (unit menjana tunai) ialah nilai saksama tolak kos untuk menjual atau nilai sedang digunakan;

...

122. Entiti digalakkan supaya mendedahkan andaian yang digunakan untuk menentukan amaun boleh pulih aset dalam tempoh tersebut. Walau bagaimanapun, perenggan 123 menghendaki entiti mendedahkan maklumat tentang anggaran yang digunakan untuk mengukur amaun boleh pulih unit menjana tunai apabila muhibah atau aset tak ketara dengan usia guna tidak dapat ditentukan dimasukkan dalam amaun bawaan unit tersebut.

122A. Jika, menurut perenggan 90E, apa-apa bahagian muhibah yang diperoleh dalam pemerolehan dalam tempoh itu tidak diagihkan kepada unit menjana tunai (kumpulan unit) pada akhir tempoh pelaporan, amaun muhibah yang tidak diagihkan hendaklah didedahkan bersama-sama dengan alasan mengapa amaun itu kekal tidak diagihkan.

Pendedahan Anggaran yang Digunakan untuk Mengukur Amaun Boleh Pulih bagi Unit Menjana Tunai yang Mengandungi Aset Tak Ketara dengan Usia Guna Tidak Dapat Ditentukan

123. Entiti hendaklah mendedahkan maklumat yang dikehendaki oleh (a)–(e)(f) untuk setiap unit menjana tunai (kumpulan unit) yang amaun bawaan muhibah atau aset tak ketara dengan usia guna tidak dapat ditentukan yang diperuntukkan kepada unit (kumpulan

unit tersebut adalah signifikan berbanding dengan jumlah amaun bawaan entiti bagi **muhibah atau aset tak ketara dengan usia guna tidak dapat ditentukan**:

- (a) **Amaun bawaan muhibah yang diagihkan kepada unit (kumpulan unit)**
- ~~(a)~~(b) Amaun bawaan aset tak ketara dengan usia guna tidak dapat ditentukan yang diperuntukkan kepada unit **(kumpulan unit)**;
- ~~(b)~~(c) Asas amaun boleh pulih unit **(kumpulan unit)** telah ditentukan (iaitu, nilai sedang digunakan atau nilai saksama tolak kos untuk menjual);
- ~~(c)~~(d) Jika amaun boleh pulih unit **(kumpulan unit)** berdasarkan nilai sedang digunakan:
- (i) Penerangan tentang setiap andaian utama yang digunakan oleh pihak pengurusan sebagai asas unjuran aliran tunai bagi tempoh yang meliputi bajet/ramalan terkini. Andaian utama ialah andaian yang terhadapnya amaun boleh pulih unit **(kumpulan unit)** tersebut paling sensitif;
 - (ii) Penerangan tentang pendekatan pihak pengurusan dalam menentukan nilai yang diberikan kepada setiap andaian utama, sama ada nilai tersebut menggambarkan pengalaman lalu atau, jika sesuai, konsisten dengan sumber maklumat luar, dan, jika tidak, bagaimana dan mengapa ia berbeza daripada pengalaman lalu atau sumber maklumat luar;
 - (iii) Tempoh unjuran aliran tunai berdasarkan bajet/ramalan kewangan yang diluluskan oleh pihak pengurusan dan, apabila tempoh melebihi lima tahun digunakan untuk unit menjana tunai **(kumpulan unit)**, penjelasan tentang kewajaran tempoh yang lebih panjang diperlukan;
 - (iv) Kadar pertumbuhan yang digunakan untuk mengekstrapolasi unjuran aliran tunai melebihi tempoh yang diliputi oleh bajet/ramalan terkini, dan justifikasi penggunaan sebarang kadar pertumbuhan yang melebihi kadar purata pertumbuhan jangka panjang bagi produk, industri, atau negara atau negara tempat entiti beroperasi, atau pasaran yang untuknya unit **(kumpulan unit)** dikhususkan; dan
 - (v) Kadar diskaun yang terpakai untuk unjuran aliran tunai tersebut.
- ~~(d)~~(e) Jika amaun boleh pulih unit **(kumpulan unit)** tersebut adalah berdasarkan nilai saksama tolak kos untuk menjual, metodologi yang digunakan untuk menentukan nilai saksama tolak kos untuk menjual. Jika nilai saksama tolak kos untuk menjual tidak ditentukan menggunakan harga pasaran yang diperhatikan untuk unit tersebut, maklumat berikut juga hendaklah didedahkan:
- (i) Penerangan tentang andaian utama yang digunakan oleh pihak pengurusan sebagai asas penentuan bagi nilai saksama tolak kos untuk menjual. Andaian utama ialah andaian yang paling sensitif terhadap amaun boleh pulih unit **(kumpulan unit)** tersebut; dan
 - (ii) Penerangan tentang pendekatan pihak pengurusan dalam menentukan nilai yang diberikan kepada setiap andaian utama, sama ada nilai tersebut menggambarkan pengalaman lalu atau, jika sesuai, konsisten dengan sumber maklumat luar, dan, jika tidak, bagaimana dan mengapa ia berbeza daripada pengalaman lalu atau sumber maklumat luar;

Jika nilai saksama tolak kos untuk menjual ditentukan dengan menggunakan unjuran aliran tunai terdiskaun, maklumat berikut juga hendaklah didedahkan:

- (iii) Tempoh unjuran aliran tunai yang disediakan oleh pihak pengurusan;
 - (iv) Kadar pertumbuhan yang digunakan untuk mengekstrapolasi unjuran aliran tunai; dan
 - (v) Kadar diskaun yang digunakan untuk unjuran aliran tunai tersebut.
- (e)(f) Jika perubahan mungkin berlaku dalam andaian utama, yang pihak pengurusan telah mengguna pakai sebagai asas bagi penentuan amaun boleh pulih unit tersebut akan menyebabkan amaun bawaan unit (kumpulan unit) tersebut melebihi amaun boleh pulihnya:
- (i) Amaun yang menyebabkan amaun boleh pulih unit tersebut (kumpulan unit) akan melebihi amaun bawaannya;
 - (ii) Nilai yang diberikan kepada andaian utama tersebut; dan
 - (iii) Amaun yang nilainya diberikan kepada andaian utama tersebut mesti berubah, setelah mengambil kira sebarang kesan akibat perubahan tersebut terhadap pemboleh ubah lain yang digunakan untuk mengukur amaun boleh pulih, supaya amaun boleh pulih unit (kumpulan unit) tersebut sama dengan amaun bawaan.

124. Jika sebahagian atau kesemua amaun bawaan muhibah atau aset tak ketara dengan usia guna tidak dapat ditentukan diperuntukkan kepada berbilang unit menjana tunai (kumpulan unit), dan amaun yang diperuntukkan kepada setiap unit (kumpulan unit) adalah tidak signifikan berbanding dengan jumlah amaun bawaan entiti bagi muhibah atau aset tak ketara dengan usia guna tidak dapat ditentukan, fakta tersebut hendaklah didedahkan, bersama dengan amaun bawaan agregat bagi muhibah atau aset tak ketara dengan usia guna tidak dapat ditentukan yang diperuntukkan kepada unit tersebut (kumpulan unit). Selain itu, jika amaun boleh pulih bagi mana-mana unit tersebut (kumpulan unit) adalah berdasarkan andaian utama yang sama, dan amaun bawaan agregat bagi muhibah atau aset tak ketara dengan usia guna tidak dapat ditentukan diperuntukkan kepadanya adalah signifikan berbanding dengan jumlah amaun bawaan entiti bagi muhibah atau aset tak ketara dengan usia guna tidak dapat ditentukan, entiti hendaklah mendedahkan fakta tersebut, bersama dengan:

- (a) Amaun bawaan agregat muhibah yang diperuntukkan kepada unit tersebut (kumpulan unit);
- (a)(b) Amaun bawaan agregat bagi aset tak ketara dengan usia guna tidak dapat ditentukan yang diperuntukkan kepada unit (kumpulan unit) tersebut;
- (b)(c) Penerangan tentang andaian utama tersebut;
- (e)(d) Penerangan tentang pendekatan yang digunakan oleh pihak pengurusan dalam menentukan nilai yang diberikan kepada andaian utama tersebut, sama ada nilai tersebut menggambarkan pengalaman lalu atau, jika sesuai, konsisten dengan sumber maklumat luar, dan, jika tidak, bagaimana dan mengapa ia berbeza daripada pengalaman lalu atau sumber maklumat luar;

(d)(e) Jika perubahan yang mungkin berlaku dalam andaian utama tersebut akan menyebabkan agregat amaun bawaan unit (kumpulan unit) melebihi agregat amaun boleh pulihnya:

- (i) Amaun bagi agregat amaun boleh pulih unit (kumpulan unit) melebihi agregat amaun bawaannya;
- (ii) Nilai yang diberikan kepada andaian utama tersebut; dan
- (iii) Amaun bagi nilai dikenakan kepada andaian utama yang berubah, setelah mengambil kira sebarang kesan akibat perubahan tersebut terhadap pemboleh ubah lain yang digunakan untuk mengukur amaun boleh pulih, supaya agregat amaun boleh pulih unit (kumpulan unit) tersebut sama dengan agregat amaun bawaannya.

125. Kiraan terperinci yang terkini yang dibuat dalam tempoh sebelumnya bagi amaun boleh pulih unit menjana tunai (kumpulan unit) boleh, menurut perenggan 37 atau 90O, dibawa ke hadapan dan digunakan dalam ujian penjejasan nilai bagi unit tersebut (kumpulan unit) dalam tempoh semasa, dengan syarat kriteria yang ditetapkan dipenuhi. Apabila hal ini berlaku, maklumat bagi unit (kumpulan unit) yang dimasukkan dalam pendedahan yang dikehendaki oleh perenggan 123 dan 124 berkait dengan kiraan amaun boleh pulih yang dibawa ke hadapan tersebut.

Tarikh Kuat Kuasa

...

126I. Perenggan 2, 23, 71, 76, 88, 91, 92, 98–100, 102, 103, 106–108, 110, 111, 120, 122, dan 123–125 dipinda, perenggan 18A, 20A, 90A–90O, 97A–97H, 111A, 111B, dan 122A ditambah serta perenggan 7 dan 96 dimansuhkan menurut MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*, yang diterbitkan pada bulan Oktober 2021. Entiti hendaklah mengguna pakai pindaan ini untuk penyata kewangan tahunan yang meliputi tempoh bermula pada atau selepas 1 Januari 2023. Penggunaan lebih awal adalah digalakkan. Jika entiti mengguna pakai pindaan tersebut bagi tempoh bermula sebelum 1 Januari 2023, entiti itu hendaklah mendedahkan fakta itu dan menggunakan MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* pada masa yang sama.

Panduan Pelaksanaan

Panduan ini dilampirkan bersama, tetapi bukan merupakan sebahagian daripada, MPSAS 26, Penjejasan Nilai Aset Menjana Tunai.

...

Termasuk Muhibah dalam Amaun Bawaan Operasi terhadap Pelupusan

Latar Belakang

PP24A. Sebuah perbandaran menjual operasinya pada harga RM100 yang merupakan sebahagian daripada unit menjana tunai yang muhibah telah diagihkan. Muhibah yang diagihkan kepada unit tidak boleh dikenal pasti atau dikaitkan dengan kumpulan aset pada tahap yang lebih rendah daripada unit itu, kecuali secara arbitrari. Amaun boleh pulih bagi bahagian unit menjana tunai tertahan ialah RM300.

Pengolahan Perakaunan

PP24B. Oleh sebab muhibah yang diagihkan kepada unit menjana tunai secara bukan arbitrari boleh dikenal pasti atau dikaitkan dengan kumpulan aset pada tahap yang lebih rendah daripada unit itu, muhibah berkaitan dengan operasi yang dilupuskan telah diukur pada asas nilai relatif operasi dilupuskan dan bahagian unit tertahan. Oleh itu, 25 peratus daripada muhibah diagihkan kepada unit menjana tunai dimasukkan ke dalam amaun bawaan operasi yang telah dijual.

Pengagihan Semula Muhibah apabila Unit Menjana Tunai Distruktur Semula.

Latar Belakang

PP24C. Muhibah yang sebelum ini telah diagihkan kepada unit menjana tunai A. Muhibah yang telah diagihkan kepada A tidak boleh dikenal pasti atau dikaitkan dengan kumpulan aset pada tahap yang lebih rendah daripada A, kecuali secara arbitrari. A akan dibahagikan dan disepadukan dengan tiga unit menjana tunai lain, iaitu B, C, dan D.

Pengolahan Perakaunan

PP24D. Oleh sebab muhibah diagihkan kepada A tidak boleh bukan secara arbitrari yang dikenal pasti atau dikaitkan dengan kumpulan aset pada tahap yang lebih rendah daripada A, ia akan diagihkan semula kepada unit B, C, dan D pada asas nilai relatif tiga bahagian A sebelum bahagian tersebut disepadukan dengan B, C, dan D.

Pindaan kepada MPSAS 27, *Pertanian*

Perenggan 48 dipinda dan perenggan 56F ditambah. Teks baharu digariskan dan teks yang dimansuh dipotong.

Pendedahan

Umum

...

48. Entiti hendaklah membentangkan penyesuaian bagi perubahan dalam amaun bawaan aset biologi antara permulaan dengan akhir tempoh semasa. Penyesuaian tersebut hendaklah termasuk:

...

(g) Pertambahan yang terhasil daripada ~~gabungan entiti~~ penggabungan sektor awam;

...

Tarikh Kuat Kuasa

...

56F. Perenggan 48 dipinda oleh MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*, yang dikeluarkan pada bulan Oktober 2021. Entiti hendaklah mengguna pakai Piawaian ini untuk penyata kewangan tahunan yang meliputi tempoh bermula pada atau selepas 1 Januari 2023. Penggunaan lebih awal adalah digalakkan. Jika entiti mengguna pakai pindaan tersebut bagi tempoh bermula sebelum 1 Januari 2023 entiti itu hendaklah mengguna pakai MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* pada masa yang sama.

Pindaan kepada MPSAS 29, Instrumen Kewangan: Pengiktirafan dan Pengukuran

Perenggan 2, PA35, PA131, dan B4 dipinda serta perenggan 125F ditambah. Teks baharu digariskan dan teks yang dimansuh dipotong.

Skop

2. Piawaian ini hendaklah diguna pakai oleh semua entiti bagi semua jenis instrumen kewangan, kecuali:

...

- (f) **Apa-apa kontrak hadapan antara pemeroleh dengan penjual untuk membeli atau menjual sesuatu operasi yang diperolehi penerima yang akan menyebabkan sesuatu penggabungan sektor awam dan sesuatu penggabungan entiti pada tarikh pemerolehan masa hadapan. Tempoh kontrak hadapan tidak boleh melebihi tempoh munasabah yang biasanya diperlukan untuk mendapatkan apa-apa kelulusan yang diperlukan dan menyempurnakan urusan niaga.**

...

Tarikh Kuat Kuasa

...

125F. Perenggan 2, PA35, PA131, dan B4 dipinda menurut MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam, yang dikeluarkan pada bulan Oktober 2021. Entiti hendaklah mengguna pakai pindaan ini untuk penyata kewangan tahunan yang meliputi tempoh bermula pada atau selepas 1 Januari 2023. Penggunaan lebih awal adalah digalakkan. Jika entiti mengguna pakai pindaan tersebut bagi tempoh bermula sebelum 1 Januari 2023 entiti itu hendaklah mendedahkan fakta itu dan menggunakan MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam pada masa yang sama.

Panduan Aplikasi

Lampiran ini ialah bahagian penting MPSAS 29, Instrumen Kewangan: Pengiktirafan dan Pengukuran.

...

Takrif (perenggan 9 dan 10)

...

Pelaburan Dipegang Hingga Matang

...

PA35. Penjualan sebelum matang boleh memenuhi syarat dalam perenggan 10 – dan oleh itu tidak timbul persoalan tentang niat entiti untuk memegang pelaburan lain sehingga matang, jika berpunca daripada mana-mana yang berikut:

...

- (c) **Penggabungan sektor awam ~~penggabungan entiti~~ utama atau pelupusan utama (seperti jualan segmen) yang memerlukan jualan atau pindahan pelaburan dipegang hingga matang untuk mengekalkan kedudukan risiko kadar faedah sedia ada atau dasar risiko kredit entiti (walaupun penggabungan sektor awam ~~penggabungan entiti~~ merupakan perkara dalam kawalan entiti, perubahan dalam portfolio pelaburannya dalam**

mengekalkan kedudukan risiko kadar faedah atau dasar risiko kredit boleh berlanjutan daripada yang dijangka).

...

Lindung nilai (perenggan 80–113)

...

Item Lindung Nilai (perenggan 87–94)

Item Layak (perenggan 87–89)

PA131. Komitmen teguh untuk memperoleh entiti atau set aktiviti bersepadu dalam penggabungan sektor awam ~~penggabungan entiti~~ bukan item lindung nilai, kecuali bagi risiko pertukaran asing, kerana risiko lain yang dilindung nilai tidak boleh dikenal pasti dan diukur secara spesifik. Risiko lain ini merupakan risiko operasi umum.

Penaksiran Semula Derivatif Terkandung

Lampiran ini ialah bahagian penting daripada MPSAS 29, Instrumen Kewangan: Pengiktirafan dan Pengukuran.

Pengenalan

...

B4. Lampiran ini terpakai kepada semua derivatif terkandung dalam skop MPSAS 29, Instrumen Kewangan: Pengiktirafan dan Pengukuran kecuali perolehan kontrak dengan derivatif terkandung dalam penggabungan sektor awam ~~penggabungan entiti~~ atau kemungkinan penaksiran semula pada tarikh perolehan.

Panduan Pelaksanaan

Panduan ini hanyalah sebagai lampiran, dan bukan sebahagian daripada, MPSAS 29, Instrumen Kewangan: Pengiktirafan dan Pengukuran.

...

Bahagian F: Lindung Nilai

...

F.2 Item Dilindung Nilai

...

F.2.3 Perakaunan Lindung Nilai: Deposit Teras Tak Ketara

Adakah pengolahan perakaunan lindung nilai dibenarkan untuk lindung nilai dedahan nilai saksama atas deposit teras tak ketara?

Bergantung pada keadaan sama ada deposit teras tak ketara dihasilkan secara dalaman atau diperolehi (contohnya, sebagai sebahagian daripada penggabungan sektor awam ~~penggabungan entiti~~).

...

Pindaan kepada MPSAS 31, *Aset Tak Ketara*

Perenggan 3, 6, 18, 24, 40, 41, 66, 67, dan 117 dipinda, perenggan 18A, 26A, 39A–39E, 93A, 114A, dan 132H ditambah, serta tajuk tambahan disisipkan selepas perenggan 17 dan 39. Teks baharu digariskan dan teks yang dimansuh dipotong.

Skop

...

3. **Piawaian ini hendaklah diguna pakai dalam perakaunan aset tak ketara, kecuali:**

(a) **Aset tak ketara yang termasuk dalam skop Piawaian yang lain;**

...

(e) ~~Aset tak ketara diperoleh dalam kombinasi perniagaan (lihat piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan yang relevan berkaitan dengan kombinasi perniagaan);~~

(f) ~~Muhibah yang diperoleh dalam kombinasi perniagaan (lihat piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan yang relevan berkaitan dengan kombinasi perniagaan);~~

...

6. Jika MPSAS yang lain menentukan perakaunan untuk jenis aset tak ketara yang khusus, entiti mengguna pakai MPSAS tersebut dan bukan Piawaian ini. Contohnya, piawaian ini tidak terpakai kepada:

...

(d) Aset kewangan seperti yang ditakrifkan dalam MPSAS 28, *Instrumen Kewangan: Pembentangan*. Pengiktirafan dan pengukuran sesetengah aset kewangan dibincangkan dalam MPSAS 34, *Penyata Kewangan Berasingan*, MPSAS 35, *Penyata Kewangan Disatukan*, dan MPSAS 36, *Pelaburan dalam Entiti Bersekutu dan Usaha Sama*; ~~dan~~

(e) Pengiktirafan dan pengukuran awal aset konsesi perkhidmatan yang termasuk dalam skop MPSAS 32, *Aset Konsesi Perkhidmatan: Grantor*. Walau bagaimanapun, Piawaian ini terpakai kepada pengukuran dan pendedahan berikutnya untuk aset tersebut; dan

(f) Muhibah (rujuk MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*).

...

Takrif

...

Aset Tak Ketara

...

Kebolehenalpastian

18. Tidak semua item yang dalam perenggan 17 memenuhi takrif aset tak ketara, iaitu, boleh dikenal pasti, kawalan terhadap sumber, dan wujudnya manfaat ekonomi masa depan atau potensi perkhidmatan. Jika item yang terkandung dalam skop Piawaian ini tidak memenuhi takrif sesuatu aset tak ketara, maka perbelanjaan untuk memperolehnya atau menjananya secara

dalam diiktiraf sebagai belanja apabila ia ditanggung. Walau bagaimanapun, jika item tersebut diperoleh dalam sesuatu pemerolehan, item ini merupakan sebahagian daripada muhibah yang diiktiraf pada tarikh pemerolehan (rujuk perenggan 66).

18A. Takrif aset tak ketara menghendaki aset tak ketara boleh dikenal pasti untuk membezakannya daripada muhibah. Muhibah diiktiraf dalam pemerolehan adalah aset yang menggambarkan manfaat ekonomi masa hadapan yang timbul daripada aset yang diperoleh lain dalam pemerolehan yang tidak dikenal pasti secara individu dan diiktiraf secara berasingan. Manfaat ekonomi masa hadapan boleh terhasil daripada sinergi antara aset boleh dikenal pasti yang diperoleh atau daripada aset yang, secara individu, tidak layak diiktiraf dalam penyata kewangan.

...

Kawalan terhadap Aset

...

24. Sesebuah entiti mungkin mempunyai portfolio pengguna perkhidmatannya atau kadar kejayaan entiti mencapai sasaran pengguna perkhidmatannya dan menjangkakan bahawa, atas usahanya membina hubungan dengan pengguna perkhidmatannya, pengguna tersebut akan terus menggunakan perkhidmatannya. Walau bagaimanapun, tanpa hak di sisi undang-undang untuk melindungi, atau dengan cara lain untuk mengawal hubungan dengan pengguna perkhidmatan atau kesetiaan pengguna tersebut, lazimnya entiti tidak mempunyai kawalan yang mencukupi ke atas manfaat ekonomi masa hadapan atau potensi perkhidmatan yang dijangka daripada hubungan dengan pengguna perkhidmatan dan kesetiaan kepada item sedemikian (contohnya, portfolio pengguna perkhidmatan, bahagian pasaran atau kadar kejayaan sesuatu perkhidmatan, hubungan dengan pengguna perkhidmatan dan kesetiaan pengguna terhadap perkhidmatan) untuk memenuhi takrif aset tak ketara. Jika tiada hak di sisi undang-undang untuk melindungi hubungan tersebut, urus niaga pertukaran untuk hubungan dengan pelanggan secara tak berkontrak yang sama atau serupa (selain daripada sebagai sebahagian daripada sesuatu pemerolehan) membuktikan bahawa entiti masih juga boleh mengawal manfaat ekonomi masa hadapan atau potensi perkhidmatan yang dijangka daripada hubungan dengan pengguna perkhidmatan. Memandangkan urus niaga pertukaran sebegini juga menunjukkan bukti bahawa hubungan dengan pengguna perkhidmatan boleh dipisahkan, maka hubungan tersebut memenuhi takrif aset tak ketara.

...

Pengiktirafan dan Pengukuran

...

26A. Perenggan 32–39 membincangkan penggunaan kriteria pengiktirafan pada aset tak ketara yang diperoleh secara berasingan, dan perenggan 39A–41 membincangkan penggunaan kriteria pada aset tak ketara yang diperoleh dalam penggabungan sektor awam. Perenggan 42–43 membincangkan pengukuran awal bagi aset tak ketara yang diperoleh melalui urus niaga bukan pertukaran, perenggan 44–45 melalui pertukaran aset tak ketara, dan perenggan 46–48 melalui pengolahan muhibah yang dijana secara dalaman. Perenggan 49–65 membincangkan pengiktirafan dan pengukuran awal bagi aset tak ketara yang dijana secara dalaman.

...

Pemerolehan Aset Tak Ketara sebagai Sebahagian daripada Pemerolehan (Penggabungan Sektor Awam)

- 39A. Selaras dengan MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* jika sesuatu aset tak ketara diperoleh dalam sesuatu pemerolehan, kos aset tak ketara itu merupakan nilai saksama pada tarikh pemerolehan. Nilai saksama aset tak ketara akan menunjukkan jangkaan peserta pasaran pada tarikh pemerolehan tentang kebarangkalian bahawa jangkaan manfaat ekonomi atau potensi perkhidmatan masa hadapan yang terkandung dalam aset tersebut akan mengalir kepada entiti. Dalam erti kata lain, entiti tersebut menjangka terdapat sesuatu aliran masuk manfaat ekonomi atau potensi perkhidmatan, walaupun terdapat ketidakpastian mengenai pemasaan atau amaun aliran masuk. Oleh itu, kriteria pengiktirafan kebarangkalian dalam perenggan 28(a) akan sentiasa dianggap dipenuhi bagi aset tak ketara yang diperoleh dalam pemerolehan. Jika aset yang diperoleh dalam sesuatu pemerolehan boleh dipisahkan atau timbul daripada pengaturan mengikat (termasuk hak daripada kontrak atau hak di sisi undang-undang lain), maklumat mencukupi wujud untuk mengukur nilai saksama aset tersebut dengan pasti. Oleh itu, kriteria pengukuran yang boleh dipercayai dalam perenggan 28(b) akan sentiasa dianggap dipenuhi bagi aset tak ketara yang diperoleh dalam pemerolehan.
- 39B. Selaras dengan Piawaian ini dan MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* pemeroleh mengiktiraf pada tarikh pemerolehan, secara berasingan daripada muhibah, aset tak ketara bagi operasi yang diperoleh, tanpa mengira sama ada aset itu telah diiktiraf oleh operasi yang diperoleh sebelum pemerolehan. Ini bermaksud pemeroleh mengiktiraf sesuatu aset secara berasingan daripada muhibah sesuatu projek penyelidikan dan pembangunan dalam proses bagi operasi yang diperoleh sekiranya projek tersebut memenuhi takrif aset tak ketara. Sesuatu projek penyelidikan dan pembangunan dalam proses operasi yang diperoleh memenuhi takrif aset tak ketara apabila:
- (a) Memenuhi takrif aset; dan
 - (b) Boleh dikenal pasti, iaitu, boleh dipisahkan atau timbul daripada pengaturan mengikat (termasuk hak daripada kontrak atau hak di sisi undang-undang lain).

Aset Tak Ketara Diperoleh dalam Pemerolehan (Penggabungan Sektor Awam)

- 39C. Jika aset tak ketara diperoleh dalam sesuatu pemerolehan boleh dipisahkan atau timbul daripada pengaturan mengikat (termasuk hak daripada kontrak atau hak di sisi undang-undang lain), maklumat mencukupi timbul untuk mengukur nilai saksama aset tersebut dengan pasti. Apabila, bagi anggaran yang digunakan untuk mengukur nilai saksama sesuatu aset tak ketara, terdapat julat kemungkinan keberhasilan dengan kebarangkalian berbeza, ketidakpastian itu dikira dalam pengukuran nilai saksama aset.
- 39D. Aset tak ketara yang diperoleh dalam sesuatu pemerolehan mungkin boleh dipisahkan, namun hanya berserta dengan pengaturan mengikat yang berkaitan, aset atau liabiliti boleh dikenal pasti. Dalam hal sedemikian, pemeroleh mengiktiraf aset tak ketara secara berasingan daripada muhibah, namun berserta dengan item berkaitan.
- 39E. Pemeroleh boleh mengiktiraf sekumpulan aset tak ketara pelengkap sebagai sesuatu aset tunggal dengan syarat aset individu memiliki usia guna yang serupa. Contohnya, istilah 'jenama' dan 'nama jenama' sering disinonimkan dengan tanda perdagangan dan tanda lain. Walau bagaimanapun, istilah itu merupakan istilah pemasaran am yang kebiasaannya digunakan untuk merujuk kepada sekumpulan aset pelengkap seperti tanda perdagangan (atau tanda perkhidmatan) dan nama dagang, formula, resipi, dan kepakaran teknologi berkaitan.

Perbelanjaan Berikutnya untuk Projek Penyelidikan dan Pembangunan Dalam Proses yang Diperoleh

40. **Perbelanjaan penyelidikan atau pembangunan yang:**
- (a) **Berkaitan dengan projek penyelidikan atau pembangunan dalam proses yang diperoleh secara berasingan atau dalam pemerolehan dan diiktiraf sebagai aset tak ketara; dan**
 - (b) **Ditanggung selepas pemerolehan projek tersebut;**
- hendaklah diperakaunkan selaras dengan perenggan 52–60.**
41. Dengan mengguna pakai keperluan dalam perenggan 52–60 bermaksud bahawa perbelanjaan berikutnya yang berkaitan dengan projek penyelidikan atau pembangunan dalam proses yang diperoleh secara berasingan atau dalam pemerolehan dan diiktiraf sebagai aset tak ketara adalah:
- (a) Diiktiraf sebagai belanja apabila ditanggung jika ia adalah perbelanjaan penyelidikan;
 - (b) Diiktiraf sebagai belanja apabila ditanggung jika ia adalah perbelanjaan pembangunan yang tidak memenuhi kriteria bagi pengiktirafan sebagai aset tak ketara dalam perenggan 55; dan
 - (c) Ditambahkan kepada amaun bawaan projek penyelidikan atau pembangunan dalam proses yang diperoleh jika ia adalah perbelanjaan pembangunan yang memenuhi kriteria pengiktirafan dalam perenggan 55.

...

Pengiktirafan Belanja

66. **Perbelanjaan bagi item tak ketara hendaklah diiktiraf sebagai belanja apabila ia ditanggung melainkan jika:**
- (a) **Ia membentuk sebahagian daripada kos aset tak ketara yang memenuhi kriteria pengiktirafan (lihat perenggan 26–65); atau**
 - (b) **Item itu diperoleh dalam sesuatu pemerolehan dan tidak boleh diiktiraf sebagai aset tak ketara. Sekiranya hal ini berlaku, item itu membentuk sebahagian daripada amaun diiktiraf sebagai muhibah pada tarikh pemerolehan (rujuk MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*).**
67. Dalam sesetengah kes, terdapat perbelanjaan yang ditanggung bagi menyediakan manfaat ekonomi masa hadapan atau potensi perkhidmatan masa depan kepada entiti, tetapi tiada aset tak ketara atau aset lain yang diperoleh atau dicipta boleh diiktiraf. Dalam kes pembekalan barangan, entiti mengiktiraf perbelanjaan tersebut sebagai belanja apabila ia mempunyai hak untuk mengakses barangan tersebut. Dalam kes pembekalan perkhidmatan, entiti mengiktiraf perbelanjaan sebagai belanja apabila ia menerima perkhidmatan tersebut. Contohnya, perbelanjaan untuk penyelidikan diiktiraf sebagai belanja apabila ia ditanggung (rujuk perenggan 52), kecuali apabila penyelidikan diperoleh sebagai sebahagian daripada pemerolehan. Contoh perbelanjaan lain yang diiktiraf sebagai suatu belanja apabila ia ditanggung termasuk:
- (a) Perbelanjaan untuk aktiviti permulaan (iaitu, kos permulaan), melainkan perbelanjaan ini termasuk di dalam kos bagi item hartanah, loji, dan peralatan menurut MPSAS 17, *Hartanah, Loji dan Peralatan*. Kos permulaan mungkin terdiri daripada kos penubuhan

seperti kos guaman dan kos kesetiausahaan yang ditanggung untuk menubuhkan entiti, perbelanjaan bagi membuka kemudahan atau operasi baharu (iaitu, kos prapermulaan), atau perbelanjaan bagi memulakan operasi baharu, atau melancarkan produk atau proses (iaitu, kos praoperasi);

- (b) Perbelanjaan untuk aktiviti latihan;
- (c) Perbelanjaan untuk aktiviti pengiklanan dan promosi (termasuk katalog pesanan mel dan risalah maklumat); dan
- (d) Perbelanjaan untuk penempatan semula atau menyusun semula sebahagian daripada atau keseluruhan entiti.

...

Usia Guna

...

93A. Usia guna:

- (a) Lesen atau hak serupa yang sebelum ini diberikan oleh satu operasi yang digabungkan kepada operasi yang digabungkan lain yang diiktiraf oleh entiti yang terhasil dalam sesuatu pergabungan; atau
- (b) Hak diperoleh semula yang diiktiraf sebagai aset tak ketara dalam sesuatu pemerolehan ialah baki tempoh pengaturian mengikat (termasuk hak daripada kontrak atau hak di sisi undang-undang lain) yang hak tersebut diberikan dan hendaklah tidak termasuk tempoh pembaharuan.

...

Penamatan dan Pelupusan

...

114A. Dalam hal:

- (a) Lesen atau hak serupa yang sebelum ini diberikan oleh satu operasi yang digabungkan kepada operasi yang digabungkan lain yang diiktiraf oleh entiti yang terhasil dalam sesuatu pergabungan; atau
- (b) Hak diperoleh semula yang diiktiraf sebagai aset tak ketara dalam sesuatu pemerolehan, jika hak itu kemudiannya diterbitkan semula (dijual) kepada pihak ketiga, amaun bawaan berkaitan, jika ada, hendaklah digunakan dalam menentukan laba atau rugi terbitan semula.

...

Pendedahan

Am

117. Entiti hendaklah mendedahkan perkara berikut bagi setiap kelas aset tak ketara dengan, membezakan antara aset tak ketara yang dijana secara dalaman dengan aset tak ketara yang lain:

- (a) Sama ada usia guna tidak dapat ditentukan atau dapat ditentukan dan, jika dapat ditentukan, usia guna atau kadar pelunasan yang digunakan;

...

- (e) Penyesuaian amaun bawaan pada awal dan akhir sesuatu tempoh yang menunjukkan:
- (i) Penambahan, dengan menunjukkan secara berasingan penambahan daripada pembangunan dalaman, ~~dan~~ yang diperoleh secara berasingan, serta yang diperoleh melalui pemerolehan;

...

Tarikh Kuat Kuasa

...

- 132H. Perenggan 3, 6, 18, 24, 40, 41, 66, 67, dan 117 dipinda serta perenggan 18A, 26A, 39A–39E, 93A, dan 114A ditambah menurut MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*, yang dikeluarkan pada bulan Oktober 2021. Entiti hendaklah mengguna pakai pindaan ini secara prospektif untuk penyata kewangan tahunan yang meliputi tempoh bermula pada atau selepas 1 Januari 2023. Oleh itu, amaun diiktiraf bagi aset tak ketara dan muhibah dalam penggabungan sektor awam terdahulu tidak akan dilaraskan. Penggunaan lebih awal adalah digalakkan. Jika entiti mengguna pakai pindaan tersebut bagi tempoh bermula sebelum 1 Januari 2023, entiti itu hendaklah mendedahkan fakta itu dan menggunakan MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* pada masa yang sama.

Pindaan kepada MPSAS 33, *Pemakaian Kali Pertama Piawaian Perakaunan Sektor Awam Malaysia (MPSAS) Asas Akruan*

Perenggan 86, 129, 130, dan 132 dipinda, perenggan 62A–62C, dan 156 ditambah, serta tajuk tambahan disisipkan selepas perenggan 62. Teks baharu digariskan dan teks yang dimansuh dipotong.

Pengecualian yang Menjejaskan Pembentangan Saksama dan Pematuhan kepada MPSAS Asas Akruan Semasa Tempoh Peralihan

...

Pelepasan Peralihan Tiga Tahun untuk Pengiktirafan dan/atau Pengukuran Aset dan/atau Liabiliti

...

Pengecualian Lain

...

*MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam**

- 62A. Apabila penerima pakai kali pertama mengguna pakai pengecualian dalam perenggan 36 yang membenarkan tempoh pelepasan peralihan selama tiga tahun untuk tidak mengiktiraf dan/atau mengukur aset dan/atau liabiliti, penerima pakai kali pertama boleh menjadi pihak dalam penggabungan sektor awam dalam tempoh pelepasan peralihan selama tiga tahun itu. Penerima pakai kali pertama tidak perlu mengiktiraf dan/atau mengukur aset dan/atau liabiliti berkaitan dengan penggabungan sektor awam, sehingga pengecualian yang membenarkan pelepasan telah tamat tempoh dan/atau apabila aset dan/atau liabiliti berkaitan diiktiraf dan/atau diukur menurut MPSAS yang berkenaan (yang mana lebih awal).
- 62B. Apabila penerima pakai kali pertama mengguna pakai pengecualian dalam perenggan 62A ia hendaklah tidak mengiktiraf muhibah yang berkaitan dengan pemerolehan.

Penerima pakai kali pertama hendaklah mengiktiraf perbezaan antara (a) dengan (b) berikut dalam aset bersih/ekuiti:

(a) Agregat:

(i) Apa-apa balasan dipindahkan;

(ii) Apa-apa kepentingan bukan mengawal dalam operasi yang diperoleh; dan

(iii) Apa-apa kepentingan ekuiti yang dipegang sebelum ini dalam operasi yang diperoleh.

(b) Amaun bersih apa-apa aset boleh dikenal pasti diperoleh dan liabiliti yang diambil alih.

62C. MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* diguna pakai secara prospektif. Oleh itu, penerima pakai kali pertama tidak melaraskan apa-apa amaun muhibah yang diiktiraf hasil daripada penggabungan sektor awam yang berlaku sebelum penggunaan MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*.

Pengecualian yang Menjejaskan Pembentangan Saksama dan Pematuhan MPSAS Asas Akruan Semasa Tempoh Pemakaian

...

MPSAS 4, *Kesan Perubahan Kadar Pertukaran Asing*

86. Penerima pakai kali pertama hendaklah menggunakan keperluan untuk mengolah apa-apa muhibah (rujuk ~~piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan yang relevan bagi menguruskan penggabungan entiti~~ MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*) yang timbul daripada pemerolehan operasi asing dan apa-apa pelarasan nilai saksama kepada amaun bawaan aset dan liabiliti yang timbul atas pemerolehan operasi asing itu, sebagai aset dan liabiliti operasi asing, secara prospektif pada tarikh pemakaian MPSAS.

...

MPSAS 34, *Penyata Kewangan Berasingan*, MPSAS 35, *Penyata Kewangan Disatukan*, dan MPSAS 36, *Pelaburan dalam Syarikat Bersekutu dan Usaha Sama*

129. Jika entiti dikawal menjadi penerima pakai kali pertama lebih lewat daripada entiti mengawalnya, kecuali bagi entiti dikawal oleh entiti pelaburan, entiti dikawal itu hendaklah, dalam penyata kewangannya, mengukur aset dan liabilitinya sama ada:

(a) amaun bawaan yang ditentukan menurut MPSAS ini yang akan dimasukkan dalam penyata kewangan disatukan entiti mengawal, berdasarkan tarikh entiti dikawal mengguna pakai MPSAS, jika tiada pelarasan dibuat untuk prosedur penyatuan dan untuk kesan ~~penggabungan entiti~~ penggabungan sektor awam apabila entiti mengawal memperoleh entiti dikawal; atau

...

130. Walau bagaimanapun, jika entiti mengawal menjadi penerima pakai kali pertama lebih lewat daripada entiti dikawalnya (atau entiti bersekutu atau usaha sama) entiti mengawal hendaklah, dalam penyata kewangan disatukannya, mengukur aset dan liabiliti entiti dikawal (atau entiti bersekutu atau usaha sama) pada amaun bawaan yang sama seperti dalam penyata kewangan entiti dikawal (atau entiti bersekutu atau usaha sama), selepas pelarasan bagi penyatuan dan pelarasan perakaunan ekuiti serta untuk kesan

~~penggabungan entiti~~ penggabungan sektor awam apabila entiti dikawal telah memperoleh entiti dikawal (atau entiti bersekutu atau usaha sama), tertakluk pada pengecualian yang boleh diterima pakai mengikut terma MPSAS ini. Begitu juga, jika entiti dikawal menjadi penerima pakai kali pertama untuk penyata kewangan berasingannya lebih awal atau lebih lewat daripada penyata kewangan disatukan, maka entiti dikawal hendaklah mengukur aset dan liabilitinya pada amaun yang sama dalam kedua-dua penyata kewangan, tertakluk pada pengecualian yang mungkin diguna pakai dalam MPSAS ini, kecuali untuk pelarasan penyatuan.

...

MPSAS 37, *Pengaturan Bersama*

132. Apabila penerima pakai kali pertama mengambil kira pelaburannya dalam usaha sama bawah asas perakaunan sebelumnya menggunakan penyatuan berkadar, pelaburan dalam usaha sama itu hendaklah diukur pada tarikh pemakaian sebagai agregat amaun bawaan aset dan liabiliti yang disatukan secara berkadar oleh entiti sebelum ini, termasuk apa-apa muhibah dibeli yang timbul daripada urus niaga pemerolehan (lihat ~~piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan relevan yang berkaitan dengan~~ penggabungan entiti MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*).

...

Tarikh Kuat Kuasa

...

156. Perenggan 86, 129, 130, dan 132 dipinda dan perenggan 62A–62C ditambah menurut MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*, yang dikeluarkan pada bulan Oktober 2021. Entiti hendaklah mengguna pakai pindaan ini untuk penyata kewangan tahunan yang meliputi tempoh bermula pada atau selepas 1 Januari 2023. Penggunaan lebih awal adalah digalakkan. Jika entiti mengguna pakai pindaan tersebut bagi sesuatu tempoh bermula sebelum 1 Januari 2023 entiti itu hendaklah mendedahkan fakta itu dan menggunakan MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* pada masa yang sama.

Panduan Pelaksanaan

*Panduan ini mengiringi, namun bukan sebahagian daripada, MPSAS 33, *Pemakaian Kali Pertama MPSAS Asas Akruan*.*

...

MPSAS 35, *Penyata Kewangan Disatukan*

- PP82. Jika penerima pakai kali pertama tidak menyatukan entiti dikawal mengikut asas perakaunan sebelumnya, maka, dalam penyata kewangan disatukan, penerima pakai kali pertama akan mengukur aset dan liabiliti entiti dikawal itu pada amaun bawaan yang sama seperti dalam penyata kewangan asas akruan entiti dikawal selepas pemakaian MPSAS, selepas melaraskan prosedur penyatuan dan untuk kesan ~~penggabungan entiti-penggabungan sektor awam~~ yang penerima pakai kali pertama memperoleh entiti dikawal (perenggan 130 MPSAS 33, *Pemakaian Kali Pertama MPSAS Asas Akruan*). Jika entiti dikawal belum menerima pakai MPSAS asas akruan dalam penyata kewangannya, amaun bawaan yang diterangkan dalam ayat sebelum ini merupakan amaun yang dikehendaki oleh MPSAS dalam penyata kewangan tersebut.

Pindaan kepada MPSAS 35, *Penyata Kewangan Disatukan*

Perenggan 4, 40, 52, 56, 57, dan 63 dipinda dan perenggan 55A, 79B, dan 79C ditambah. Teks baharu digariskan dan teks yang dimansuh dipotong.

Skop

...

Penggabungan Sektor Awam

4. Piawaian ini tidak berhubung kait dengan keperluan perakaunan untuk penggabungan sektor awam dan kesannya terhadap penyatuan, termasuk muhibah yang timbul pada penggabungan sektor awam (rujuk ~~piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan yang berhubung kait dengan urusan penggabungan sektor awam~~ MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*).

...

Keperluan Perakaunan

...

Prosedur Penyatuan

40. Penyata kewangan disatukan:

...

- (b) Ofset (menghapuskan) amaun bawaan pelaburan entiti mengawal dalam setiap entiti dikawal dan bahagian aset bersih/ekuiti entiti mengawal bagi setiap entiti dikawal (~~piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan yang berkaitan~~ MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* menjelaskan cara memperakaunkan sebarang muhibah berkaitan).

...

Hilang kawalan

52. **Jika entiti mengawal hilang kawalan ke atas entiti dikawal, entiti mengawal tersebut:**
- (a) **Menyahiktiraf aset dan liabiliti entiti dikawal yang terdahulu daripada penyata disatukan bagi kedudukan kewangan;**
- (b) **Mengiktiraf apa-apa pelaburan tertahan dalam entiti dikawal yang terdahulu ~~pada nilai saksama apabila kehilangan kawalan dan mengakaunkannya~~ dan apa-apa amaun terhutang oleh atau kepada entiti dikawal yang terdahulu mengikut MPSAS yang berkaitan. Kepentingan tertahan nilai saksama itu yang diukur semula, seperti yang diterangkan dalam perenggan 54(b)(iii) dan 55A. Nilai diukur semula pada tarikh hilang kawalan hendaklah dianggap sebagai nilai saksama pada pengiktirafan awal aset kewangan mengikut MPSAS 29, *Instrumen Kewangan: Pengiktirafan dan Pengukuran* atau kos pada pengiktirafan awal pelaburan dalam entiti bersekutu atau usaha sama, jika berkenaan; dan**
- (c) **Mengiktiraf laba atau rugi yang dikaitkan dengan kehilangan kawalan terhadap kepentingan mengawal yang terdahulu, seperti yang dinyatakan dalam perenggan 54–55A.**

...

- 55A. Jika sesebuah entiti mengawal hilang kawalan terhadap entiti dikawal yang tidak mengandungi operasi, seperti yang ditakrifkan dalam MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* yang terhasil daripada urus niaga yang melibatkan entiti bersekutu atau usaha sama yang diperakaunkan dengan menggunakan kaedah ekuiti, entiti mengawal tersebut menentukan laba atau rugi menurut perenggan 54–55. Laba atau rugi yang terhasil daripada urus niaga diiktiraf dalam lebihan atau kurangan entiti mengawal hanya setakat kepentingan pelabur tidak berkaitan dalam entiti bersekutu atau usaha sama itu. Bahagian laba selebihnya dihapuskan terhadap amaun bawaan pelaburan dalam entiti bersekutu atau usaha sama itu. Di samping itu, jika entiti mengawal mengekalkan pelaburan dalam bekas entiti dikawal dan bekas entiti dikawal tersebut kini merupakan entiti bersekutu atau usaha sama yang diperakaunkan menggunakan kaedah ekuiti, entiti mengawal tersebut mengiktiraf sebahagian daripada laba atau rugi yang terhasil daripada pengukuran semula pada nilai saksama pelaburan tertahan dalam bekas entiti dikawal itu dalam lebihan atau kurangan hanya setakat kepentingan pelabur tidak berkaitan dalam entiti bersekutu atau usaha sama baharu. Bahagian laba selebihnya dihapuskan terhadap amaun bawaan pelaburan tertahan dalam bekas entiti dikawal tersebut. Jika entiti mengawal mengekalkan pelaburan dalam bekas entiti dikawal yang kini diperakaunkan menurut MPSAS 29, *Instrumen Kewangan: Pengiktirafan dan Pengukuran* bahagian laba atau rugi yang terhasil daripada pengukuran semula pada nilai saksama pelaburan tertahan dalam bekas entiti dikawal diiktiraf sepenuhnya dalam lebihan atau kurangan entiti mengawal.

Entiti Pelaburan: Keperluan Nilai Saksama

56. Kecuali seperti yang diterangkan dalam perenggan 57, entiti pelaburan tidak boleh menyatukan entiti dikawalnya atau mengguna pakai MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* apabila memperoleh kawalan entiti lain. Sebaliknya, entiti pelaburan hendaklah mengukur pelaburan dalam entiti dikawal pada nilai saksama melalui lebihan atau kurangan menurut MPSAS 29, *Instrumen Kewangan: Pengiktirafan dan Pengukuran*.
57. Walaupun terdapat keperluan dalam perenggan 56, jika entiti pelaburan mempunyai entiti dikawal yang bukan entiti pelaburan dan tujuan serta aktiviti utamanya adalah untuk menyediakan perkhidmatan yang berkaitan dengan aktiviti pelaburan bagi entiti pelaburan (rujuk perenggan PA98–PA100), entiti pelaburan tersebut hendaklah menyatukan entiti dikawal tersebut mengikut perenggan 38–55 Piawaian ini dan mengguna pakai keperluan MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* bagi pemerolehan mana-mana entiti dikawal sedemikian.

...

Perakaunan untuk Perubahan Status Entiti Pelaburan

63. ~~Apabila entiti tidak lagi menjadi entiti pelaburan, entiti tersebut hendaklah menggunakan piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan berkaitan yang berhubung kait dengan penggabungan sektor awam MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* kepada mana-mana entiti dikawal yang sebelum ini diukur pada nilai saksama melalui lebihan atau kurangan mengikut perenggan 56. Tarikh perubahan status hendaklah dianggap sebagai tarikh pemerolehan. Nilai saksama entiti dikawal pada tarikh pemerolehan yang dianggap hendaklah mewakili pindahan balasan yang dianggap semasa mengukur apa-~~

apa muhibah atau laba daripada belian murah yang timbul daripada pemerolehan dianggap. Semua entiti dikawal hendaklah disatukan mengikut perenggan 38–51 Piawaian ini dari tarikh perubahan status.

...

Tarikh Kuat Kuasa

...

79B. Perenggan 4, 40, 56, 57, dan 63 dipinda menurut MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*, yang dikeluarkan pada bulan Oktober 2021. Entiti hendaklah mengguna pakai pindaan ini untuk penyata kewangan tahunan yang meliputi tempoh bermula pada atau selepas 1 Januari 2023. Penggunaan lebih awal adalah digalakkan. Jika entiti mengguna pakai pindaan tersebut bagi tempoh bermula sebelum 1 Januari 2023, entiti itu hendaklah mendedahkan fakta itu dan menggunakan MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* pada masa yang sama.

79C. Perenggan 52 dipinda dan perenggan 55A ditambah menurut MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*, yang dikeluarkan pada bulan Oktober 2021. Entiti hendaklah mengguna pakai pindaan ini secara prospektif untuk penyata kewangan tahunan meliputi tempoh bermula pada atau selepas tarikh yang akan ditentukan oleh Jabatan Akauntan Negara Malaysia (JANM). Penggunaan lebih awal dibenarkan. Jika entiti mengguna pakai pindaan lebih awal, entiti itu hendaklah mendedahkan fakta itu dan, sekiranya belum berbuat demikian, mengguna pakai MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* pada masa yang sama.

Contoh Ilustrasi

Contoh ini disertakan bersama, tetapi bukan sebahagian daripada, MPSAS 35, Penyata Kewangan Disatukan.

...

Keperluan perakaunan: Kehilangan kawalan (perenggan 52–55A)

CI13A. Contoh berikut mengilustrasikan pengolahan jualan bagi sesuatu kepentingan dalam entiti dikawal yang tidak mengandungi operasi.

Contoh 44A

Entiti mengawal memiliki kepentingan sebanyak 100 peratus dalam sesebuah entiti dikawal yang tidak mengandungi operasi. Entiti mengawal tersebut menjual 70 peratus kepentingannya dalam entiti dikawal kepada sesebuah entiti bersekutu yang memiliki 20 peratus kepentingan. Akibat daripada urus niaga ini, entiti mengawal hilang kawalan atas entiti dikawal. Amaun bawaan aset bersih anak syarikat ialah RM100 manakala amaun bawaan kepentingan dijual ialah RM70 ($RM70 = RM100 \times 70\%$). Nilai saksama balasan yang diterima ialah RM210, yang juga merupakan nilai saksama kepentingan dijual. Pelaburan tertahan dalam bekas entiti dikawal ialah entiti bersekutu diperakaunkan dengan menggunakan kaedah ekuiti dan nilai saksamanya adalah sebanyak RM90. Laba yang ditentukan menurut perenggan 54–55, sebelum penghapusan yang dikehendaki menurut perenggan 55A adalah sebanyak RM200 ($RM200 = RM210 + RM90 - RM100$). Laba ini

terdiri daripada dua bahagian:

- (a) Laba (RM140) terhasil daripada jualan 70 peratus kepentingan dalam entiti dikawal kepada entiti bersekutu. Laba ini merupakan perbezaan antara nilai saksama balasan diterima (RM210) dengan amaun bawaan kepentingan dijual (RM70). Menurut perenggan 55A, entiti mengawal mengiktiraf dalam lebihan atau kurangan amaun laba dalam kepentingan pelabur tidak berkaitan dalam entiti bersekutu sedia ada. Ini merupakan 80 peratus daripada laba ini, iaitu RM112 ($RM112 = RM140 \times 80\%$). Baki 20 peratus laba ($RM28 = RM140 \times 20\%$) dihapuskan terhadap amaun bawaan pelaburan dalam entiti bersekutu sedia ada.
- (b) Laba (RM60) terhasil daripada pengukuran semula pada nilai saksama pelaburan tertahan secara langsung dalam bekas entiti dikawal. Laba ini merupakan perbezaan antara nilai saksama pelaburan tertahan dalam bekas entiti dikawal (RM90) dan 30 peratus daripada amaun bawaan aset bersih entiti dikawal ($RM30 = RM100 \times 30\%$). Menurut perenggan 55A, entiti mengawal mengiktiraf dalam lebihan atau kurangan amaun laba dalam kepentingan pelabur tidak berkaitan dalam entiti bersekutu baharu. Ini merupakan 56 peratus ($70\% \times 80\%$) daripada laba, iaitu RM34 ($RM34 = RM60 \times 56\%$). Baki 44 peratus daripada laba sebanyak RM26 ($RM26 = RM60 \times 44\%$) dihapuskan berbanding amaun bawaan pelaburan tertahan dalam bekas entiti dikawal.

Pindaan kepada MPSAS 36, *Pelaburan dalam Entiti Bersekutu dan Usaha Sama*

Perenggan 26, 31, dan 33 dipinda dan perenggan 34A, 34B, 51B, dan 51C ditambah. Teks baharu digariskan dan teks yang dimansuh dipotong.

Penggunaan Kaedah Ekuiti

...

Menghentikan Penggunaan Kaedah Ekuiti

26. **Entiti hendaklah menghentikan penggunaan kaedah ekuiti dari tarikh apabila pelaburannya tidak lagi menjadi entiti bersekutu atau usaha sama seperti berikut:**
- (a) **Jika pelaburan tersebut menjadi entiti dikawal, entiti itu hendaklah mengakaunkan pelaburannya menurut pernyataan kebangsaan atau antarabangsa yang berkaitan dengan gabungan sektor awam MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dan MPSAS 35, *Penyata Kewangan Disatukan*.**

...

Prosedur Kaedah Ekuiti

...

31. Laba dan rugi yang terhasil daripada urus niaga “huluan” dan “hiliran” melibatkan aset yang tidak membentuk operasi, seperti yang ditakrifkan dalam MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*, antara entiti (termasuk entiti dikawal yang disatukannya) dan entiti bersekutu atau usaha samanya diiktiraf dalam penyata kewangan entiti hanya setakat kepentingan pelabur yang tidak berkaitan dalam entiti bersekutu atau usaha sama tersebut. Urus niaga “Huluan”, sebagai contoh, ialah jualan aset daripada entiti bersekutu atau usaha sama kepada pelabur. Bahagian entiti

dalam laba atau rugi entiti bersekutu atau usaha sama yang terhasil daripada urus niaga ini dihapuskan. Urus niaga “hiliran”, sebagai contoh, ialah jualan atau sumbangan aset daripada pelabur kepada entiti bersekutu atau usaha samanya. ~~Bahagian pelabur dalam laba atau rugi entiti bersekutu atau usaha sama yang terhasil daripada urus niaga sedemikian dihapuskan.~~

...

33. Laba atau rugi yang terhasil daripada sumbangan ~~sesuatu~~ aset bukan monetari yang tidak membentuk operasi, seperti yang ditakrifkan dalam MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*, kepada entiti bersekutu atau usaha sama sebagai pertukaran untuk kepentingan ekuiti dalam entiti bersekutu atau usaha sama tersebut hendaklah diperakaunkan menurut perenggan 31, kecuali apabila sumbangan tersebut tidak mempunyai inti pati komersial, seperti istilah tersebut yang dijelaskan dalam MPSAS 17, *Hartanah, Loji dan Peralatan*. Jika sumbangan sedemikian tidak mempunyai inti pati komersial, laba atau rugi dianggap sebagai tidak direalisasikan dan tidak diiktiraf melainkan perenggan 34 juga terpakai. Laba dan rugi yang tidak direalisasikan sedemikian hendaklah dihapuskan atas pelaburan yang diperakaunkan menggunakan kaedah ekuiti dan hendaklah tidak dibentangkan sebagai laba atau rugi tertunda dalam penyata kedudukan kewangan disatukan entiti atau dalam penyata kedudukan kewangan entiti yang mana pelaburannya diperakaunkan menggunakan kaedah ekuiti.

...

- 34A. Laba atau rugi yang terhasil daripada urus niaga hiliran melibatkan aset yang membentuk operasi, seperti yang ditakrifkan dalam MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* antara entiti (termasuk entiti dikawal disatukan) dengan entiti bersekutu atau usaha sama yang diiktiraf sepenuhnya dalam penyata kewangan pelabur.
- 34B. Entiti mungkin menjual atau menyumbang aset dalam dua atau lebih pengaturan (urus niaga). Apabila menentukan sama ada aset yang dijual atau disumbangkan membentuk operasi, seperti yang ditakrifkan dalam MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* sesebuah entiti hendaklah mempertimbangkan sama ada jualan atau sumbangan aset tersebut adalah sebahagian daripada pelbagai pengaturan yang seharusnya diperakaunkan sebagai urus niaga tunggal menurut keperluan dalam perenggan 53 MPSAS 35, *Penyata Kewangan Disatukan*.

...

Tarikh Kuat Kuasa

...

- 51B. **Perenggan 26 dipinda menurut MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*, yang dikeluarkan pada bulan Oktober 2021. Entiti hendaklah mengguna pakai Piawaian ini untuk penyata kewangan tahunan yang meliputi tempoh bermula pada atau selepas 1 Januari 2023. Penggunaan lebih awal adalah digalakkan. Jika entiti mengguna pakai pindaan tersebut bagi tempoh bermula sebelum 1 Januari 2023, entiti itu hendaklah mendedahkan fakta itu dan mengguna pakai MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* pada masa yang sama.**

- 51C. Perenggan 31 dan 33 dipinda manakala perenggan 34A dan 34B ditambah menurut MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam, yang dikeluarkan pada bulan Oktober 2021. Entiti hendaklah mengguna pakai pindaan ini secara prospektif untuk penyata kewangan tahunan meliputi tempoh bermula pada atau selepas tarikh yang akan ditentukan oleh Jabatan Akauntan Negara Malaysia (JANM). Penggunaan lebih awal dibenarkan. Jika entiti mengguna pakai pindaan lebih awal, entiti itu hendaklah mendedahkan fakta itu dan, sekiranya belum berbuat demikian, mengguna pakai MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam pada masa yang sama.

Pindaan kepada MPSAS 37, Pengaturan Bersama

Perenggan 32 dipinda manakala perenggan 24A, 41A, 42B, 42C, dan PA33A–PA33D ditambah. Tajuk sebelum perenggan 23 dipinda manakala tajuk tambahan ditambah sebelum perenggan 41A dan PA33A. Teks baharu digariskan dan teks yang dimansuh dipotong.

Penyata Kewangan Para Pihak dalam Pengaturan Bersama (rujuk perenggan PA34 PA33A–PA37)

Operasi Bersama

...

- 24A. Apabila entiti memperoleh kepentingan dalam operasi bersama yang aktiviti operasi bersama tersebut membentuk operasi, seperti yang ditakrifkan dalam MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam, ia hendaklah mengguna pakai, setakat bahagiannya menurut perenggan 23, semua prinsip berkenaan pemerolehan perakaunan dalam MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam dan MPSAS lain, yang tidak bercanggah dengan panduan dalam Piawaian ini, dan mendedahkan maklumat yang dikehendaki dalam MPSAS tersebut yang berkaitan dengan pemerolehan. Hal ini terpakai dalam pemerolehan kedua-dua kepentingan awal dan kepentingan tambahan dalam operasi bersama yang aktiviti operasi bersama membentuk sesuatu operasi. Perakaunan pemerolehan kepentingan dalam operasi bersama sedemikian ditentukan dalam perenggan PA33A–PA33D.

...

Peruntukan Peralihan

...

Usaha Sama—Peralihan daripada Penyatuan Berkadar kepada Kaedah Ekuiti

...

32. Apabila berubah daripada penyatuan berkadar kepada kaedah ekuiti, entiti hendaklah mengiktiraf pelaburannya dalam usaha sama seperti pada awal tempoh terdekat sebelumnya. Pelaburan awal tersebut hendaklah diukur sebagai agregat amaun bawaan aset dan liabiliti yang entiti telah menyatukan sebelumnya secara berkadar, termasuk apa-apa muhibah diperoleh yang timbul daripada urus niaga pemerolehan ~~(panduan perakaunan untuk pemerolehan entiti dan peruntukan muhibah kepada usaha sama boleh didapati dalam piawaian antarabangsa atau kebangsaan yang berkaitan mengenai gabungan entiti dan pengaturan bersama)~~. Jika muhibah itu sebelumnya dimiliki oleh

unit menjana tunai yang lebih besar, atau oleh sekumpulan unit menjana tunai, entiti tersebut hendaklah mengagihkan muhibah kepada usaha sama pada asas amaun bawaan yang relatif bagi usaha sama dan unit menjana tunai atau kumpulan unit menjana tunai yang dimilikinya.

...

Perakaunan Pemerolehan Kepentingan dalam Operasi Bersama

41A. MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*, yang diterbitkan pada Oktober 2021, menambah perenggan 24A, 42B, dan PA33A–PA33D. Entiti hendaklah mengguna pakai pindaan tersebut secara prospektif bagi pemerolehan kepentingan dalam operasi bersama yang aktiviti operasi bersama tersebut membentuk operasi, seperti yang ditakrifkan dalam MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* bagi pemerolehan yang berlaku dari permulaan tempoh pertama yang pindaan tersebut diguna pakai. Oleh itu, amaun diiktiraf bagi pemerolehan kepentingan dalam operasi bersama yang berlaku dalam tempoh terdahulu hendaklah tidak dilaraskan.

Tarikh Kuat Kuasa

...

42B. Perenggan 24A, 41A, dan PA33A–PA33D ditambah menurut MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*, yang diterbitkan pada bulan Oktober 2021. Entiti hendaklah mengguna pakai pindaan ini secara prospektif untuk penyata kewangan tahunan yang meliputi tempoh bermula pada atau selepas 1 Januari 2023. Penggunaan lebih awal adalah digalakkan. Jika entiti mengguna pakai pindaan tersebut bagi tempoh bermula sebelum 1 Januari 2023, entiti itu hendaklah mendedahkan fakta itu dan mengguna pakai MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* pada masa yang sama.

42C. Perenggan 32 dipinda menurut MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*, yang diterbitkan pada bulan Oktober 2021. Entiti hendaklah mengguna pakai Piawaian ini untuk penyata kewangan tahunan yang meliputi tempoh bermula pada atau selepas 1 Januari 2023. Penggunaan lebih awal adalah digalakkan. Jika entiti mengguna pakai pindaan tersebut bagi tempoh bermula sebelum 1 Januari 2023, entiti itu hendaklah mendedahkan fakta itu dan mengguna pakai MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* pada masa yang sama.

Panduan Aplikasi

*Lampiran ini ialah bahagian penting dalam MPSAS 37, *Pengaturan Bersama*.*

...

Penyata Kewangan Pihak Terlibat dalam Pengaturan Bersama (perenggan 23–28)

Perakaunan Pemerolehan Kepentingan dalam Operasi Bersama

PA33A. Apabila entiti memperoleh kepentingan dalam operasi bersama yang aktiviti operasi bersama tersebut membentuk sesuatu operasi, seperti yang ditakrifkan dalam MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*, ia hendaklah mengguna pakai, setakat bahagiannya menurut perenggan 23, semua prinsip berkenaan pemerolehan perakaunan dalam MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dan MPSAS lain, yang tidak bercanggah dengan panduan dalam Piawaian ini, dan mendedahkan maklumat yang dikehendaki dalam MPSAS tersebut berhubung dengan pemerolehan. Prinsip berkenaan perakaunan pemerolehan yang tidak bercanggah dengan panduan dalam Piawaian ini termasuk namun tidak terhad pada:

- (a) Mengukur aset dan liabiliti boleh dikenal pasti pada nilai saksama, selain daripada item yang diberikan pengecualian dalam MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dan MPSAS lain;
- (b) Mengiktiraf kos berkaitan pemerolehan sebagai belanja dalam tempoh kos tersebut ditanggung dan perkhidmatan diterima, dengan pengecualian bahawa kos menerbitkan hutang atau sekuriti ekuiti diiktiraf menurut MPSAS 28, *Instrumen Kewangan: Pembentangan* dan MPSAS 29, *Instrumen Kewangan: Pengiktirafan dan Pengukuran*;
- (c) Mengiktiraf lebih balasan dipindahkan terhadap amaun bersih mengikut tarikh pemerolehan aset boleh dikenal pasti yang diperolehi dan liabiliti yang diambil alih, jika ada, sebagai muhibah; dan
- (d) Menguji penjejasan nilai unit menjana tunai yang muhibahnya telah diagihkan sekurang-kurangnya setiap tahun, dan apabila terdapat penunjuk bahawa unit itu mungkin terjejas nilai, seperti yang dikehendaki oleh MPSAS 26, *Penjejasan Nilai Aset Menjana Tunai*, bagi muhibah diperolehi dalam pemerolehan.

PA33B. Perenggan 24A dan PA33A juga terpakai dalam pembentukan operasi bersama jika, dan hanya jika, operasi sedia ada, seperti yang ditakrifkan dalam MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* disumbangkan kepada operasi bersama pada penubuhannya oleh salah satu pihak yang mengambil bahagian dalam operasi bersama tersebut. Walau bagaimanapun, perenggan tersebut tidak terpakai dalam pembentukan operasi bersama jika semua pihak yang mengambil bahagian dalam operasi bersama hanya menyumbang aset atau kumpulan aset yang tidak membentuk operasi bersama sewaktu pembentukannya.

PA33C. Pengendali bersama mungkin meningkatkan kepentingannya dalam operasi bersama yang aktiviti operasi tersebut membentuk sesuatu operasi, seperti yang ditakrifkan dalam MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dengan memperoleh kepentingan tambahan dalam operasi bersama. Dalam hal sedemikian, kepentingan yang dipegang sebelumnya dalam operasi bersama tidak diukur semula sekiranya pengendali bersama mengekalkan kawalan bersama.

PA33D. Perenggan 24A dan PA33A–PA33C tidak terpakai bagi pemerolehan suatu kepentingan dalam operasi bersama apabila pihak yang berkongsi kawalan bersama, termasuk entiti yang memperoleh kepentingan dalam operasi bersama, berada bawah kawalan sepunya dengan pihak atau pihak-pihak mengawal muktamad yang sama sebelum dan selepas pemerolehan, dan kawalan itu tidak bersifat sementara.

Contoh Ilustrasi

*Contoh-contoh ini disertakan, tetapi bukan sebahagian daripada, MPSAS 37, *Pengaturan Bersama*.*

...

Contoh 8—Perakaunan pemerolehan kepentingan dalam operasi bersama yang aktiviti tersebut membentuk sesuatu operasi

CI60. Perbandaran A, B, dan C memiliki kawalan bersama terhadap Operasi Bersama D yang aktivitiya membentuk sesuatu operasi, sebagaimana yang ditakrifkan dalam MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*.

CI61. Perbandaran E memperoleh 40 peratus kepentingan pemilikan perbandaran A dalam Operasi Bersama D dengan kos sebanyak RM300 dan menanggung kos berkaitan pemerolehan sebanyak RM50.

CI62. Pengaturan mengikat antara pihak yang disertai oleh Perbandaran E sebagai sebahagian daripada pemerolehan tersebut menetapkan bahagian Perbandaran E dalam beberapa aset dan liabiliti berbeza daripada kepentingan pemilikannya dalam Operasi Bersama D. Jadual berikut menetapkan bahagian Perbandaran E dari segi aset dan liabiliti berkaitan Operasi Bersama D seperti yang ditetapkan dalam pengaturan mengikat antara pihak-pihak tersebut:

<u><i>Bahagian Perbandaran E dari segi aset dan liabiliti berkaitan Operasi Bersama D</i></u>	
<u>Hartanah, loji, dan peralatan</u>	<u>48%</u>
<u>Aset tak ketara (tak termasuk muhibah)</u>	<u>90%</u>
<u>Akaun belum terima</u>	<u>40%</u>
<u>Inventori</u>	<u>40%</u>
<u>Obligasi manfaat persaraan</u>	<u>15%</u>
<u>Akaun belum bayar</u>	<u>40%</u>
<u>Liabiliti luar jangka</u>	<u>56%</u>

Analisis

CI63. Perbandaran E mengiktiraf dalam penyata kewangannya bahagian aset dan liabiliti yang terhasil daripada pengaturan kontrak (rujuk perenggan 23).

CI64. Ia mengguna pakai prinsip perakaunan pemerolehan dalam MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dan MPSAS lain untuk mengenal pasti, mengiktiraf, mengukur, dan mengelaskan aset yang diperoleh, dan liabiliti yang diambil alih, bagi pemerolehan kepentingan dalam Operasi Bersama D. Hal ini kerana Perbandaran E memperoleh kepentingan dalam sesuatu operasi bersama yang aktiviti tersebut membentuk suatu operasi (rujuk perenggan 24A).

CI65. Walau bagaimanapun, Perbandaran E tidak mengguna pakai prinsip perakaunan pemerolehan dalam MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dan MPSAS lain yang bercanggah dengan panduan dalam Piawaian ini. Oleh itu, menurut perenggan 23, Perbandaran E mengiktiraf, dan oleh itu mengukur, berhubung dengan kepentingannya dalam Operasi Bersama D, hanya bahagiannya dalam setiap aset dipegang bersama dan dalam setiap liabiliti ditanggung bersama, seperti yang dinyatakan dalam pengaturan mengikat. Perbandaran E tidak merangkumkan bahagian pihak lain dalam Operasi Bersama D sebagai aset dan liabilitinya.

CI66. MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* menghendaki pemeroleh untuk mengukur aset boleh dikenal pasti yang diperoleh dan liabiliti yang diambil alih pada nilai saksama mengikut tarikh pemerolehan masing-masing dengan pengecualian yang terhad, contohnya, suatu hak diperoleh semula yang diiktiraf sebagai aset tak ketara diukur berdasarkan baki tempoh pengaturan mengikat berkaitan tanpa mengira sama ada peserta pasaran akan mempertimbangkan potensi membaharui pengaturan mengikat sewaktu mengukur nilai saksama. Pengukuran sedemikian tidak bercanggah dengan Piawaian ini dan sekaligus keperluan itu terpakai.

CI67. Oleh itu, Perbandaran E menentukan nilai saksama, atau ukuran lain yang ditetapkan dalam MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* akan bahagiannya dalam aset dan liabiliti boleh

MPSAS 40 - Penggabungan Sektor Awam

dikenal pasti berkaitan Operasi Bersama D. Jadual berikut menetapkan nilai saksama atau ukuran lain yang ditetapkan oleh MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* akan bahagian Perbandaran E dalam aset dan liabiliti boleh dikenal pasti berkaitan Operasi Bersama D:

<u><i>Nilai saksama atau ukuran lain yang ditetapkan oleh MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam bagi bahagian Perbandaran E dalam aset dan liabiliti boleh dikenal pasti Operasi Bersama D (RM)</i></u>	
<u>Hartanah, loji, dan peralatan</u>	<u>138</u>
<u>Aset tak ketara (tak termasuk muhibah)</u>	<u>72</u>
<u>Akaun belum terima</u>	<u>84</u>
<u>Inventori</u>	<u>70</u>
<u>Obligasi manfaat persaraan</u>	<u>(12)</u>
<u>Akaun belum bayar</u>	<u>(48)</u>
<u>Liabiliti luar jangka</u>	<u>(52)</u>
<u>Liabiliti cukai tertunda (rujuk piawaian antarabangsa atau kebangsaan berhubung dengan cukai pendapatan)</u>	<u>(24)</u>
<u>Aset bersih</u>	<u>228</u>

CI68. Selaras dengan MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* lebih balasan yang dipindahkan daripada amaun yang diagihkan kepada bahagian Perbandaran E dalam aset boleh dikenal pasti bersih diiktiraf sebagai muhibah:

<u>Balasan dipindahkan</u>	<u>RM300</u>
<u>Bahagian Perbandaran E dalam aset dan liabiliti boleh dikenal pasti berkaitan dengan kepentingannya dalam operasi bersama</u>	<u>RM228</u>
<u>Muhibah</u>	<u>RM72</u>

CI69. Kos berkaitan pemerolehan sebanyak RM50 tidak dianggap sebahagian daripada balasan yang dipindahkan bagi kepentingan dalam operasi bersama. Kos ini diiktiraf sebagai belanja dalam lebihan atau kekurangan dalam tempoh kos ditanggung dan perkhidmatan diterima (rujuk perenggan 113 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*).

Contoh 9—Menyumbang hak untuk menggunakan pengetahuan dalam operasi bersama yang aktiviti tersebut membentuk sesuatu operasi

- CI70. Entiti A dan B merupakan dua entiti yang aktiviti mereka ialah pembuatan bateri berprestasi tinggi untuk pelbagai aplikasi.
- CI71. Dalam usaha membangunkan bateri untuk kenderaan elektrik mereka memulakan sesuatu pengaturanan mengikat (Operasi Bersama Z) untuk bekerja bersama-sama. Entiti A dan B berkongsi kawalan bersama Operasi Bersama Z. Pengaturanan ini ialah operasi bersama yang aktiviti tersebut membentuk sesuatu operasi, sebagaimana ditakrifkan dalam MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*.
- CI72. Selepas beberapa tahun, pengendali bersama (Entiti A dan B) bersetuju pembangunan bateri untuk kenderaan elektrik dengan menggunakan Bahan M adalah boleh laksana. Walau bagaimanapun, pemprosesan Bahan M memerlukan pengetahuan pakar dan setakat ini, Bahan M hanya digunakan dalam penjanaan elektrik.
- CI73. Untuk mendapatkan akses pengetahuan sedia ada dalam memproses Bahan M, Entiti A dan B mengatur Entiti C untuk turut serta sebagai satu lagi pengendali bersama dengan memperoleh kepentingan dalam Operasi Bersama Z daripada Entiti A dan B dan menjadi pihak dalam pengaturanan mengikat tersebut.
- CI74. Aktiviti Entiti C setakat ini ialah penjanaan elektrik semata-mata. Entiti C memiliki pengetahuan sejak dahulu lagi dan meluas dalam pemprosesan Bahan M.
- CI75. Sebagai tukaran dengan bahagiannya dalam Operasi Bersama Z, Entiti C membayar tunai kepada Entiti A dan B dan memberikan hak untuk menggunakan pengetahuannya dalam memproses Bahan M bagi tujuan Operasi Bersama Z. Di samping itu, Entiti C meminjamkan beberapa pekerjaannya yang berpengalaman dalam pemprosesan Bahan M ke Operasi Bersama Z. Walau bagaimanapun, Entiti C tidak memindahkan kawalan pengetahuan kepada Entiti A dan B atau Operasi Bersama Z kerana masih mengekalkan semua hak tersebut. Secara khusus, Entiti C berhak menarik balik hak untuk menggunakan pengetahuannya dalam memproses Bahan M dan menarik balik pekerjaannya yang dipinjamkan tanpa sebarang sekatan atau pampasan kepada Entiti A dan B atau Operasi Bersama Z sekiranya Entiti C berhenti menyertai Operasi Bersama Z.
- CI76. Nilai saksama pengetahuan Entiti C pada tarikh pemerolehan kepentingan dalam operasi bersama tersebut ialah RM1,000. Sejurus sebelum pemerolehan, amaun bawaan pengetahuan dalam penyata kewangan Entiti C ialah RM300.

Analisis

- CI77. Entiti C telah memperoleh kepentingan dalam Operasi Bersama Z yang aktiviti operasi bersama tersebut membentuk sesuatu operasi, sebagaimana yang ditakrifkan dalam MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*.
- CI78. Dalam perakaunan bagi pemerolehan kepentingannya dalam operasi bersama, Entiti C menggunakan semua prinsip dalam perakaunan pemerolehan dalam MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dan MPSAS lain yang tidak bercanggah dengan panduan dalam Piawaian ini (rujuk perenggan 24A). Oleh itu, Entiti C mengiktiraf dalam penyata kewangannya bahagian aset dan liabiliti hasil daripada pengaturanan mengikat (rujuk perenggan 23).

- CI79. Entiti C memberikan hak untuk menggunakan pengetahuannya dalam memproses Bahan M kepada Operasi Bersama Z sebagai sebahagian daripada penyertaannya dalam Operasi Bersama Z sebagai pengendali bersama. Walau bagaimanapun, Entiti C mengekalkan kawalan terhadap hak tersebut kerana ia berhak menarik balik hak untuk menggunakan pengetahuannya dalam memproses Bahan M dan menarik balik pekerjaanya yang dipinjamkan tanpa sebarang sekatan atau pampasan kepada Entiti A dan B atau Operasi Bersama Z sekiranya Entiti C berhenti menyertai Operasi Bersama Z.
- CI80. Oleh itu, Entiti C terus mengiktiraf pengetahuan dalam memproses Bahan M selepas pemerolehan kepentingan dalam Operasi Bersama Z kerana Entiti C masih mengekalkan semua hak tersebut. Hal ini bermakna Entiti C akan terus mengiktiraf pengetahuan tersebut berdasarkan amaun bawaan sebanyak RM300. Akibat mengekalkan kawalan hak untuk menggunakan pengetahuan yang diberikan kepada operasi bersama, Entiti C telah memberikan hak untuk menggunakan pengetahuan itu kepada entitinya sendiri. Oleh itu, Entiti C tidak mengukur semula pengetahuan, dan tidak mengiktiraf laba atau rugi atas pemberian hak untuk menggunakannya.

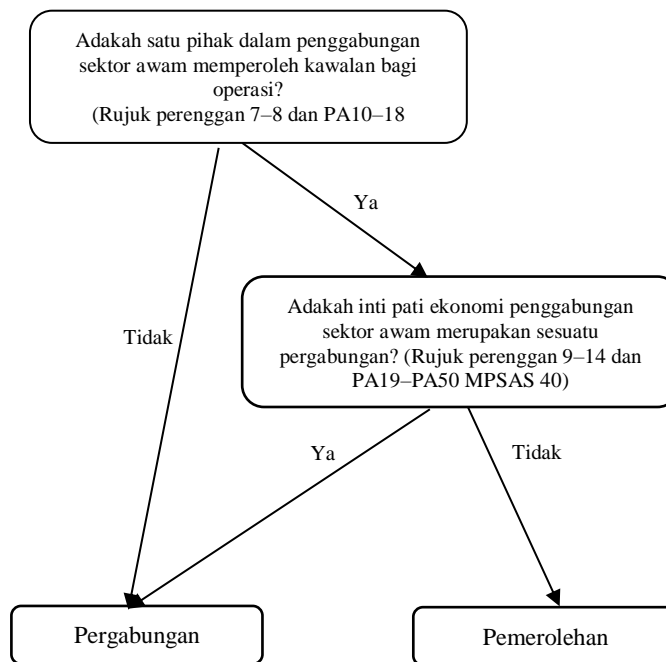
Panduan Pelaksanaan

Panduan ini disertakan, tetapi bukan sebahagian daripada, MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam.

PP1. Tujuan Panduan Pelaksanaan ini adalah untuk mengilustrasi aspek-aspek tertentu keperluan MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*.

Pengelasan Penggabungan Sektor Awam

PP2. Rajah di bawah meringkaskan proses yang ditentukan menurut MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dalam pengelasan penggabungan sektor awam.



Contoh Ilustrasi

Contoh ini mengiringi, namun bukan sebahagian daripada, MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam.

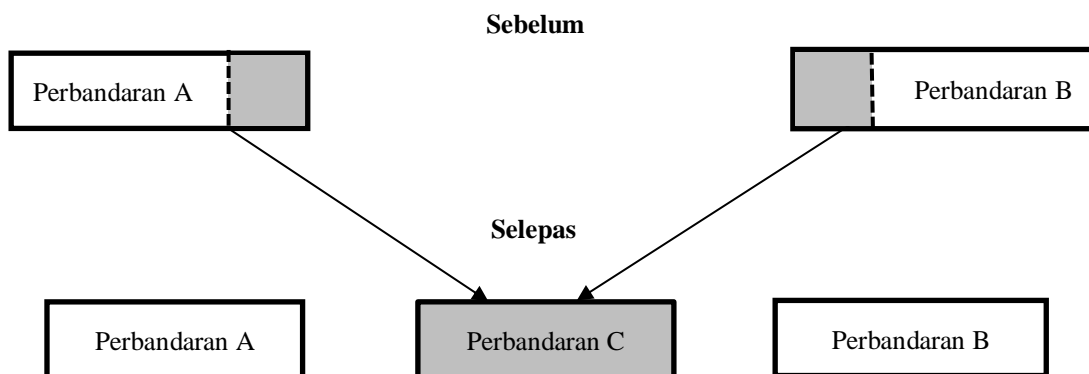
Pengelasan Penggabungan Sektor Awam

Mengilustrasikan Kesan Pemakaian Perenggan 7–14 dan PA10–PA50 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*

- CI1. Senario berikut menggambarkan proses dalam pengelasan penggabungan sektor awam. Senario ini menggambarkan situasi hipotesis. Walaupun terdapat beberapa aspek senario sebagaimana dalam pola fakta sebenar, semua fakta dan hal sesuatu pola fakta tertentu perlu dinilai apabila menggunakan pakai MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*.
- CI2. Setiap senario digambarkan oleh sebuah rajah. Apabila sesuatu penggabungan sektor awam melibatkan operasi yang membentuk sebahagian daripada sesebuah entiti ekonomi, namun bukan keseluruhan entiti ekonomi tersebut, operasi yang terlibat dalam penggabungan, dan entiti yang terbentuk daripada penggabungan, seperti pada rajah (digelapkan). Apabila lebih daripada satu entiti pelaporan dirangkumkan dalam entiti ekonomi, sempadan entiti ekonomi ditunjukkan melalui garis putus-putus.

Senario 1: Penyusunan Semula Kerajaan Tempatan dengan Menyusun Semula Sempadan Wilayah

- CI3. Rajah berikut menggambarkan pewujudan sebuah perbandaran baharu dengan menggabungkan beberapa operasi daripada dua perbandaran sedia ada.

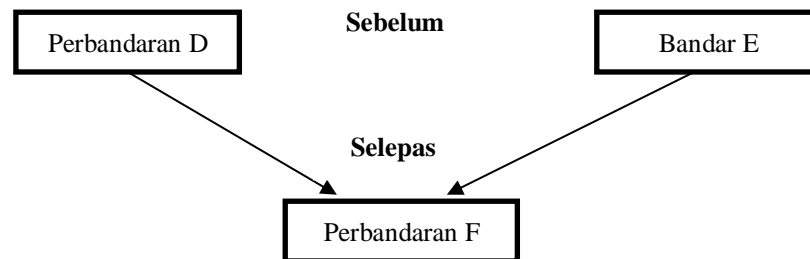


- CI4. Dalam senario ini, sempadan wilayah dua perbandaran sedia ada, Perbandaran A dan Perbandaran B, disempadankan semula oleh Parlimen melalui undang-undang; yang mana Parlimen atau Kerajaan Pusat tidak mengawal Perbandaran A atau Perbandaran B. Tanggungjawab sebahagian daripada setiap wilayah perbandaran sebelum ini dipindahkan kepada perbandaran baharu iaitu Perbandaran C. Operasi berkenaan dengan wilayah yang dipindahkan digabungkan untuk membentuk Perbandaran C. Oleh itu, berlakunya penggabungan sektor awam.
- CI5. Perbandaran A dan Perbandaran B kekal tidak berubah dan mengekalkan badan pentadbir masing-masing. Badan pentadbir baharu (tidak berkaitan dengan badan pentadbir Perbandaran A dan Perbandaran B) dipilih untuk Perbandaran C menguruskan operasi yang dipindahkan daripada perbandaran lain.

- CI6. Pewujudan Perbandaran C merupakan suatu penggabungan sektor awam. Dalam menentukan sama ada hal ini seharusnya dikelaskan sebagai sesuatu pergabungan atau pemerolehan, soalan pertama yang perlu dipertimbangkan ialah sama ada salah satu pihak dalam penggabungan telah memperoleh kawalan operasi susulan daripada penggabungan tersebut.
- CI7. Perbandaran C memiliki satu badan pentadbir yang baru dipilih, tidak berkaitan dengan badan pentadbir Perbandaran A dan Perbandaran B yang mana kedua-duanya tidak memiliki kuasa terhadap Perbandaran C. Masing-masing juga tidak terkesan atau mempunyai hak, terhadap manfaat yang berubah daripada sebarang penglibatan dengan Perbandaran C.
- CI8. Susulan daripada penggabungan daripada sector awam, Perbandaran A mahupun Perbandaran B tidak memperoleh kawalan terhadap Perbandaran C. Oleh itu, penggabungan tersebut dikelaskan sebagai pergabungan.

Senario 2: Penyusunan Semula Kerajaan Tempatan melalui Gabungan Perbandaran untuk menjadi Sebuah Entiti Baharu yang Sah

- CI9. Rajah berikut menggambarkan pewujudan perbandaran baharu dengan menggabungkan semua operasi daripada dua perbandaran sedia ada menjadi sebuah entiti baharu yang sah.



- CI10. Dalam senario ini, penggabungan sektor awam berlaku apabila Perbandaran F dibentuk dengan menggabungkan operasi (dan aset, liabiliti, dan komponen aset bersih/ekuiti yang berkaitan) Perbandaran D dan Bandar E. Sebelum penggabungan, Perbandaran D dan Bandar E bukan di bawah kawalan sepunya. Penggabungan ini diarahkan oleh kerajaan wilayah (pihak ketiga) melalui perundangan. Kerajaan wilayah memiliki kuasa undang-undang untuk mengarahkan kedua-dua entiti untuk bergabung, walaupun tidak mengawal kedua-dua entiti.
- CI11. Perundangan yang mewujudkan Perbandaran F memperuntukkan pembentukan sebuah badan pentadbir baharu yang tidak mempunyai kaitan dengan Perbandaran D atau Bandar E. Perbandaran D dan Bandar E tidak mempunyai peranan dalam menentukan terma penggabungan. Selepas penggabungan tersebut, Perbandaran D dan Bandar E tidak lagi wujud.
- CI12. Pewujudan Perbandaran F merupakan suatu penggabungan sektor awam. Dalam menentukan sama ada hal ini seharusnya dikelaskan sebagai sesuatu pergabungan atau pemerolehan, soalan pertama yang perlu dipertimbangkan ialah sama ada salah satu pihak dalam penggabungan telah memperoleh kawalan operasi susulan daripada penggabungan tersebut.
- CI13. Perbandaran F memiliki satu badan pentadbir yang baru dipilih, tidak berkaitan dengan badan pentadbir Perbandaran D dan Bandar E yang mana kedua-duanya tidak memiliki kuasa terhadap Perbandaran F. Masing-masing juga tidak terkesan atau mempunyai hak, terhadap manfaat yang berubah daripada sebarang penglibatan dengan Perbandaran F.
- CI14. Susulan daripada penggabungan daripada sector awam, Perbandaran D mahupun Bandar E tidak memperoleh kawalan terhadap Perbandaran F. Oleh itu, penggabungan tersebut dikelaskan sebagai pergabungan.

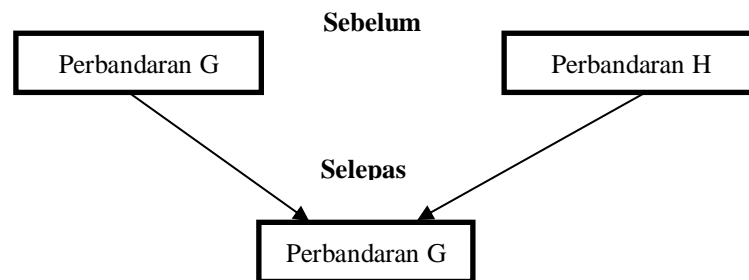
Senario 2: Variasi

- CI15. Dalam senario 2, perundangan yang mewujudkan Perbandaran F memperuntukkan pembentukan sebuah badan pentadbir baharu tidak mempunyai kaitan dengan Perbandaran D atau Bandar E. Melalui variasi ini, perundangan yang mewujudkan Perbandaran F memperuntukkan badan pentadbir Perbandaran D untuk menjadi badan pentadbir Perbandaran F.
- CI16. Perkara ini menunjukkan sebagai sebahagian daripada penggabungan sektor awam yang mewujudkan Perbandaran F, Perbandaran D memperoleh kawalan ke atas operasi Bandar E. Walau bagaimanapun, penilaian sama ada Perbandaran D memperoleh kawalan adalah berdasarkan inti pati penggabungan, bukan bentuk sahnya. Dalam menyediakan penyata kewangan pertamanya, Perbandaran F mempertimbangkan panduan dalam perenggan 7–8 dan PA10–PA18 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*.
- CI17. Melalui variasi ini, diandaikan bahawa perundangan memperuntukkan badan pentadbir Perbandaran D untuk menjadi badan pentadbir Perbandaran F menyebabkan Perbandaran D memperoleh:
- (a) Kuasa terhadap operasi Bandar E;
 - (b) Pendedahan, atau hak, terhadap manfaat yang berubah daripada penglibatannya dengan operasi itu; dan
 - (c) Keupayaan untuk menggunakan kuasanya terhadap operasi itu untuk memberi kesan kepada jenis atau amaun manfaat daripada penglibatannya dengan operasi itu.
- CI18. Perbandaran F memutuskan, hasil daripada penggabungan sektor awam, Perbandaran D telah memperoleh kawalan Bandar E. Perbandaran F mengambil kira panduan dalam perenggan 9–14 dan PA19–PA50 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dalam menentukan sama ada inti pati ekonomi penggabungan itu ialah suatu pergabungan.
- CI19. Dalam mempertimbangkan inti pati ekonomi penggabungan sektor awam, Perbandaran F melihat bahawa penggabungan tersebut tidak menghasilkan hubungan entiti mengawal/entiti dikawal di antara Perbandaran D dengan Bandar E. Hal ini selaras dengan kedua-dua pergabungan dan pemerolehan. Perbandaran F juga melihat bahawa Perbandaran D memperoleh akses manfaat ekonomi atau potensi perkhidmatan yang serupa dengan yang boleh diperoleh melalui persetujuan bersama. Hal ini mungkin menandakan inti pati ekonomi penggabungan itu ialah pemerolehan, namun tidak kukuh.
- CI20. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan balasan, Perbandaran F melihat bahawa penggabungan sektor awam tidak termasuk bayaran balasan kerana tiada pihak yang memiliki hak terhadap aset bersih Bandar E (iaitu, tiada pemilik Bandar E sebelum ini dengan kepentingan pemilikan yang boleh dinyatakan kuantitinya). Hal ini menunjukkan bahawa inti pati ekonomi penggabungan itu ialah suatu pergabungan.
- CI21. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan proses membuat keputusan, Perbandaran F melihat bahawa penggabungan sektor awam diarahkan oleh kerajaan wilayah (pihak ketiga) yang mana Perbandaran D dan Bandar E tiada peranan dalam menentukan terma penggabungan. Hal ini mungkin menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.

CI22. Dengan mengambil kira faktor-faktor ini, Perbandaran F mempertimbangkan bahawa penggabungan sektor awam tersebut perlu dikelaskan sebagai sesuatu pergabungan. Dalam membuat keputusan ini, Perbandaran F mengambil kira tiada balasan kerana tiada pihak yang berhak terhadap aset bersih operasi yang menjadi faktor paling signifikan dalam menentukan inti pati ekonomi penggabungan tersebut.

Senario 3: Penyusunan Semula Kerajaan Tempatan dengan Menggabungkan Perbandaran ke dalam Entiti Perundangan Sedia Ada

CI23. Rajah berikut mengilustrasikan penggabungan semua operasi dua Perbandaran sedia ada ke dalam entiti perundangan sedia ada.



CI24. Dalam senario ini, penggabungan sesuatu sektor awam berlaku apabila operasi Perbandaran G dan Perbandaran H (dan aset, liabiliti, dan komponen aset bersih/ekuiti berkaitan) digabungkan dalam entiti perundangan Perbandaran G. Sebelum penggabungan tersebut, Perbandaran G dan Perbandaran H bukan bawah kawalan sepunya. Penggabungan ini dikenakan oleh kerajaan pusat (pihak ketiga) melalui perundangan. Kerajaan pusat memiliki kuasa perundangan untuk mengarahkan kedua-dua entiti untuk bergabung, walaupun tiada kawalan terhadap kedua-dua entiti.

CI25. Badan perundangan yang melaksanakan penggabungan tersebut memperuntukkan badan pentadbir Perbandaran G untuk terus menjadi badan pentadbir entiti yang digabungkan. Perbandaran G dan Perbandaran H tidak mempunyai peranan dalam menentukan terma penggabungan. Selepas penggabungan sektor awam tersebut, Perbandaran H tidak lagi wujud.

CI26. Fakta ini menandakan sebagai sebahagian daripada penggabungan sektor awam, Perbandaran G memperoleh kawalan operasi Perbandaran H. Walau bagaimanapun, terdapat penilaian sama ada Perbandaran G memperoleh kawalan berdasarkan inti pati penggabungan, bukan bentuk perundangannya. Perbandaran G mengambil kira panduan dalam perenggan 7–8 dan PA10–PA18 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dalam menentukan sama ada untuk mengelaskan penggabungan tersebut sebagai suatu pergabungan atau pemerolehan.

CI27. Dalam senario ini, diandaikan bahawa perundangan yang memperuntukkan badan pentadbir Perbandaran G untuk meneruskan sebagai badan pentadbir entiti yang digabungkan menyebabkan Perbandaran G memperoleh:

- (a) Kuasa terhadap operasi Perbandaran H;
- (b) Pendedahan, atau hak, terhadap manfaat yang berubah daripada penglibatannya dengan operasi tersebut; dan
- (c) Keupayaan untuk menggunakan kuasanya terhadap operasi tersebut untuk mempengaruhi sifat atau jumlah manfaat daripada penglibatannya dengan operasi tersebut.

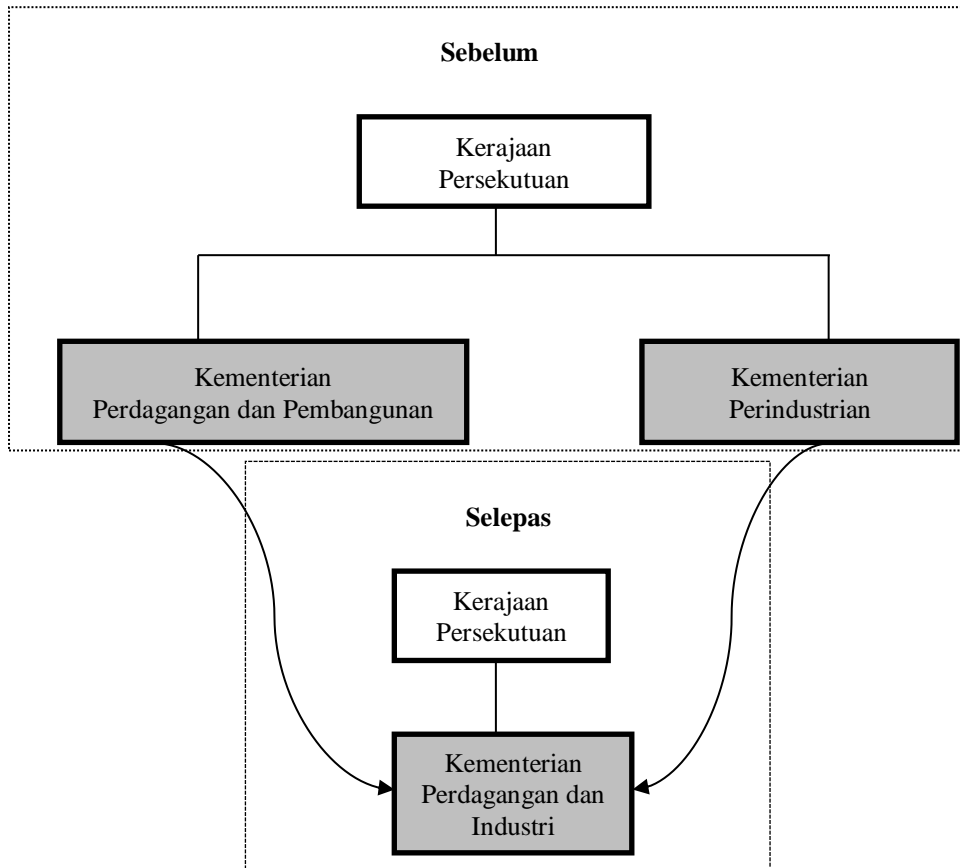
- CI28. Perbandaran G memutuskan, hasil penggabungan sektor awam, Perbandaran G memperoleh kawalan Perbandaran H. Perbandaran G mengambil kira panduan dalam perenggan 9–14 dan PA19–PA50 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dalam menentukan sama ada inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI29. Dalam mempertimbangkan inti pati ekonomi penggabungan sektor awam, Perbandaran G maklum bahawa penggabungan itu tidak menghasilkan hubungan entiti mengawal/entiti dikawal antara Perbandaran G dengan Perbandaran H. Ini konsisten dengan kedua-dua pergabungan dan pemerolehan. Perbandaran G juga maklum bahawa akses kepada manfaat ekonomi atau potensi perkhidmatan yang diperoleh serupa dengan yang boleh diperoleh melalui persetujuan bersama. Hal ini mungkin menandakan inti pati ekonomi penggabungan ialah suatu pemerolehan, tetapi tidak muktamad.
- CI30. Dalam mempertimbangkan petunjuk berkaitan dengan balasan, Perbandaran G maklum bahawa penggabungan sektor awam tidak termasuk bayaran balasan kerana tiada pihak yang berhak terhadap aset bersih Perbandaran H (iaitu, tiada bekas pemilik Perbandaran H dengan kepentingan pemilikan yang boleh diukur kepentingannya). Hal ini menandakan bahawa inti pati ekonomi penggabungan itu ialah suatu pergabungan.
- CI31. Dalam mempertimbangkan petunjuk berkaitan dengan proses membuat keputusan, Perbandaran G maklum bahawa penggabungan sektor awam yang dikenakan oleh Kerajaan Pusat (pihak ketiga) dan bahawa Perbandaran G dan Perbandaran H tiada peranan dalam menentukan terma penggabungan. Hal ini mungkin menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI32. Dengan mengambil kira faktor keseluruhannya, Perbandaran G mempertimbangkan penggabungan sektor awam tersebut perlu dikelaskan sebagai sesuatu pergabungan. Dalam membuat keputusan ini, Perbandaran G mengambil kira tiada balasan kerana tiada pihak yang berhak terhadap aset bersih operasi yang menjadi faktor paling signifikan dalam menentukan inti pati ekonomi penggabungan tersebut.

Senario 3: Variasi

- CI33. Dalam senario 3, perundangan memperuntukkan badan pentadbir Perbandaran G untuk menjadi badan pentadbir entiti yang digabungkan. Melalui variasi ini, perundangan memperuntukkan badan pentadbir baharu yang bakal dibentuk tidak mempunyai kaitan dengan Perbandaran G atau Perbandaran H.
- CI34. Dalam menentukan sama ada hal ini seharusnya dikelaskan sebagai sesuatu pergabungan atau pemerolehan, soalan pertama yang perlu dipertimbangkan ialah sama ada salah satu pihak dalam penggabungan telah memperoleh kawalan operasi kesan daripada penggabungan tersebut.
- CI35. Walaupun bentuk perundangannya berterusan, Perbandaran G mempunyai sebuah badan pentadbir yang baharu dibentuk, tidak berkait dengan badan pentadbir sebelumnya atau badan pentadbir Perbandaran H. Oleh itu, Perbandaran G sebelum ini tidak memperoleh kuasa ke atas Perbandaran H. Ia juga tidak mempunyai pendedahan, atau hak, terhadap manfaat yang berubah daripada sebarang penglibatan dengan Perbandaran H.
- CI36. Perbandaran G tidak memperoleh kawalan terhadap Perbandaran H hasil daripada penggabungan sektor awam. Oleh itu penggabungan tersebut dikelaskan sebagai suatu pergabungan.

Senario 4: Penstrukturan Semula Kementerian Kerajaan Pusat

CI37. Rajah berikut mengilustrasikan penyusunan semula kementerian Kerajaan Pusat dengan menggabungkan Kementerian Perdagangan dan Pembangunan dan Kementerian Perindustrian dalam Kementerian Perdagangan dan Industri yang baharu dibentuk.



CI38. Dalam senario ini, penggabungan sektor awam berlaku apabila Kementerian Perdagangan dan Industri dibentuk untuk menggabungkan operasi (dan aset, liabiliti, dan komponen aset bersih/ekuiti berkaitan) Kementerian Perdagangan dan Pembangunan dan Kementerian Perindustrian. Semua kementerian, sebelum dan selepas penggabungan, dikawal oleh Kerajaan Pusat. Penggabungan ini diarahkan oleh Kerajaan Pusat dengan menggunakan kawalan ini. Kementerian Perdagangan dan Pembangunan dan Kementerian Perindustrian tidak mempunyai peranan dalam menentukan terma gabungan tersebut.

CI39. Dalam melaksanakan penggabungan ini, Kerajaan Pusat memberi tanggungjawab kepada Kementerian Perdagangan dan Industri yang baharu kepada Menteri dan badan pentadbir Kementerian Perindustrian. Selepas penggabungan, Kementerian Perdagangan dan Pembangunan dan Kementerian Industri tidak lagi wujud.

CI40. Memandangkan Kerajaan Pusat mengawal operasi yang sama sebelum dan selepas penggabungan sektor awam, Kerajaan Pusat tidak melaporkan penggabungan tersebut dalam penyata kewangan disatukan. Penggabungan tersebut akan dilaporkan oleh Kementerian Perdagangan dan Industri.

- CI41. Pewujudan Kementerian Perdagangan Antarabangsa dan Industri merupakan suatu penggabungan sektor awam. Dalam menentukan sama ada hal ini seharusnya dikelaskan sebagai sesuatu pergabungan atau pemerolehan, soalan pertama yang perlu dipertimbangkan ialah sama ada salah satu pihak dalam penggabungan telah memperoleh kawalan operasi kesan daripada penggabungan tersebut.
- CI42. Kerajaan Pusat memberi tanggungjawab kepada Kementerian Perdagangan dan Industri yang baharu kepada Menteri dan badan pentadbir Kementerian Perindustrian. Hal ini menandakan sebagai sebahagian daripada penggabungan sektor awam yang mewujudkan Kementerian Perdagangan dan Industri yang baharu, Kementerian Perindustrian semakin memperoleh kawalan operasi Kementerian Perdagangan dan Pembangunan. Walau bagaimanapun, penilaian sama ada Kementerian Perindustrian memperoleh kawalan adalah berdasarkan inti pati penggabungan dan bukan bentuknya. Dalam menentukan sama ada penggabungan tersebut perlu dikelaskan sebagai suatu pergabungan atau pemerolehan, Kementerian Perdagangan dan Industri mempertimbangkan panduan dalam perenggan 7–8 dan PA10–PA18 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*.
- CI43. Dalam senario ini, diandaikan bahawa keputusan Kerajaan Pusat untuk memberikan tanggungjawab kepada Kementerian Perdagangan dan Industri yang baharu kepada Menteri dan badan pentadbir Kementerian Perindustrian menyebabkan Kementerian Perindustrian memperoleh:
- (a) Kuasa terhadap operasi Kementerian Perdagangan dan Pembangunan;
 - (b) Pendedahan, atau hak, terhadap manfaat yang berubah daripada penglibatannya dengan operasi itu; dan
 - (c) Keupayaan untuk menggunakan kuasanya ke atas operasi itu untuk mempengaruhi sifat atau jumlah manfaat daripada penglibatannya dengan operasi itu.
- CI44. Kementerian Perdagangan dan Industri memutuskan, kesan daripada penggabungan sektor awam, Kementerian Industri telah memperoleh kawalan Kementerian Perdagangan dan Pembangunan. Kementerian Perdagangan Antarabangsa dan Industri mengambil kira panduan dalam perenggan 9–14 dan PA19–PA50 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dalam menandakan sama ada inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI45. Dalam mempertimbangkan inti pati ekonomi penggabungan sektor awam, Kementerian Perdagangan dan Industri maklum bahawa penggabungan tersebut tidak mewujudkan hubungan entiti mengawal/entiti dikawal antara Kementerian Perdagangan dan Pembangunan dengan Kementerian Perindustrian. Hal ini konsisten dengan kedua-dua pergabungan dan pemerolehan. Kementerian Perdagangan dan Pembangunan juga melihat bahawa Kementerian Perindustrian memperoleh akses manfaat ekonomi atau potensi perkhidmatan yang serupa dengan yang boleh diperoleh melalui persetujuan bersama. Hal ini mungkin menandakan inti pati ekonomi penggabungan itu ialah suatu pemerolehan.
- CI46. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan balasan, Kementerian Perdagangan dan Industri maklum bahawa penggabungan sektor awam tidak termasuk pembayaran balasan kerana penggabungan itu berlaku di bawah kawalan sepunya, dan Kerajaan Pusat selaku entiti mengawal, tidak menetapkan apa-apa balasan dalam terma penggabungan. Oleh itu, walaupun ketiadaan balasan mungkin menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah sesuatu pergabungan, hal ini dengan sendirinya tidak konklusif dan faktor lain juga perlu diambil kira.

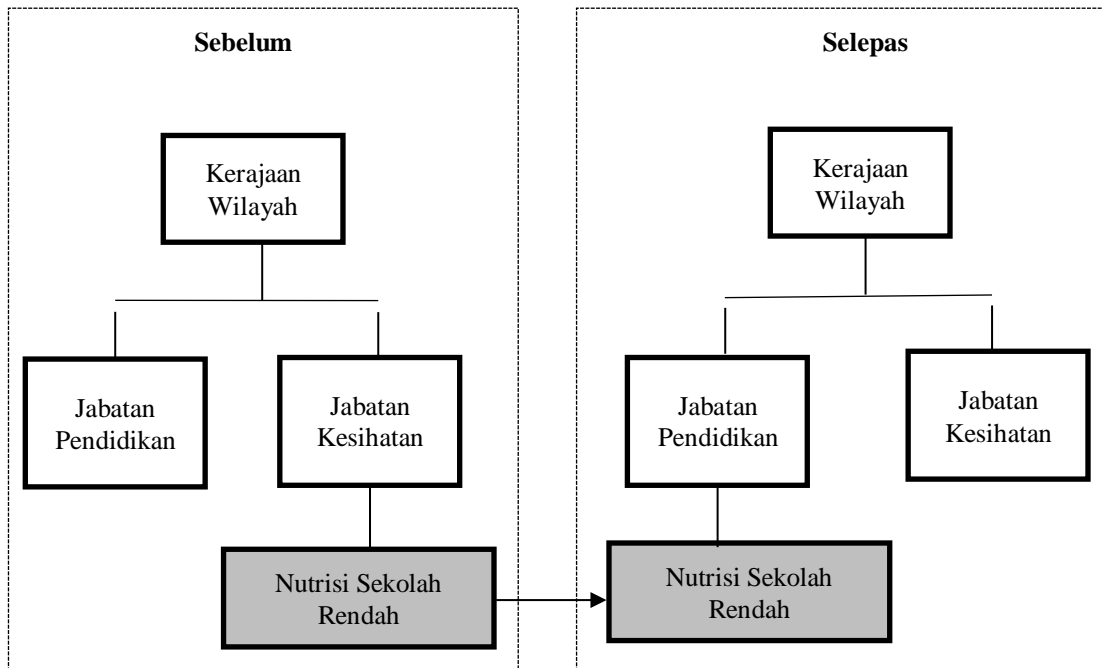
- CI47. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan proses membuat keputusan, Kementerian Perdagangan dan Industri melihat bahawa penggabungan sektor awam berlaku di bawah kawalan sepunya. Penggabungan itu diarahkan oleh Kerajaan Pusat. Kementerian Perdagangan dan Pembangunan serta Kementerian Perindustrian tiada peranan dalam menentukan terma penggabungan tersebut. Hal ini membuktikan keputusan muktamad sama ada penggabungan tersebut berlaku, dan terma penggabungan, ditentukan oleh Kerajaan Pusat sebagai entiti mengawal. Hal ini membuktikan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI48. Dengan mengambil kira faktor-faktor tersebut, Kementerian Perdagangan dan Industri mempertimbangkan penggabungan sektor awam tersebut perlu dikelaskan sebagai suatu pergabungan. Dalam membuat keputusan ini, hakikat bahawa penggabungan sektor awam berlaku bawah kawalan sepunya disifatkan sebagai faktor yang paling signifikan dalam menentukan inti pati ekonomi penggabungan tersebut.

Senario 4: Variasi

- CI49. Dalam senario 4, Kerajaan Pusat memberi tanggungjawab kepada Kementerian Perdagangan dan Industri yang baharu kepada Menteri dan badan pentadbir Kementerian Perindustrian. Melalui variasi ini, Kerajaan Pusat melantik seseorang Menteri dan badan pentadbir baharu.
- CI50. Pewujudan Kementerian Perdagangan Antarabangsa dan Industri merupakan suatu penggabungan sektor awam bawah kawalan sepunya. Dalam menentukan sama ada hal ini seharusnya dikelaskan sebagai sesuatu pergabungan atau pemerolehan, soalan pertama yang perlu dipertimbangkan ialah sama ada salah satu pihak dalam penggabungan telah memperoleh kawalan operasi kesan daripada penggabungan tersebut.
- CI51. Kementerian Perdagangan dan Industri mempunyai seorang Menteri dan badan pentadbir baharu dibentuk, yang tiada kaitan dengan badan pentadbir Kementerian Perdagangan dan Pembangunan serta Kementerian Perindustrian. Kementerian Perdagangan dan Pembangunan serta Kementerian Perindustrian tidak mendapat kuasa ke atas operasi kementerian yang lain. Masing-masing juga tidak memiliki pendedahan, atau hak, ke atas manfaat yang berubah daripada sebarang penglibatan dengan operasi kementerian lain.
- CI52. Kementerian Perdagangan dan Pembangunan serta Kementerian Perindustrian tidak memperoleh kawalan terhadap Kementerian Perdagangan dan Industri kesan daripada penggabungan sektor awam. Oleh itu penggabungan tersebut dikelaskan sebagai suatu pergabungan.

Senario 5: Pindahan Operasi Bawah Kawalan Sepunya

CI53. Rajah berikut mengilustrasikan pindahan operasi antara dua entiti sektor awam yang berada bawah kawalan sepunya.



CI54. Dalam senario ini, penggabungan sektor awam berlaku apabila operasi Nutrisi Sekolah Rendah dipindahkan dari Jabatan Kesihatan ke Jabatan Pendidikan. Kedua-dua jabatan dikawal oleh Kerajaan Wilayah sebelum dan selepas penggabungan.

CI55. Memandangkan Kerajaan Wilayah mengawal operasi yang sama sebelum dan selepas penggabungan sektor awam, Kerajaan Wilayah tidak melaporkan suatu penggabungan dalam penyata kewangan disatukan. Penggabungan ini dilaporkan oleh Jabatan Pendidikan.

CI56. Pindahan operasi Nutrisi Sekolah Rendah merupakan suatu penggabungan sektor awam. Dalam menentukan sama ada hal ini seharusnya dikelaskan sebagai suatu pergabungan atau pemerolehan, soalan pertama yang perlu dipertimbangkan oleh Jabatan Pendidikan ialah sama ada salah satu pihak dalam penggabungan telah memperoleh kawalan operasi kesan daripada penggabungan tersebut.

CI57. Dalam senario ini, Jabatan Pendidikan memperoleh:

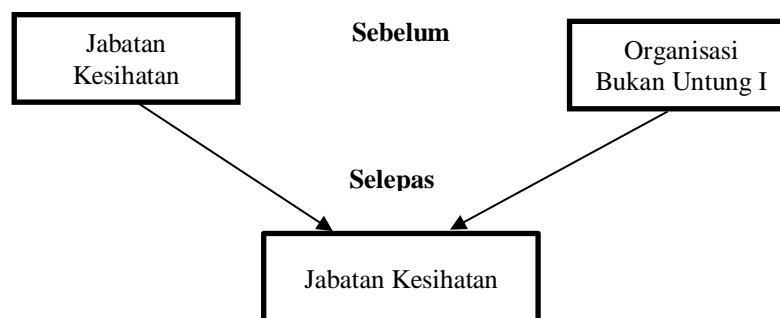
- (a) Kuasa terhadap operasi Nutrisi Sekolah Rendah;
- (b) Pendedahan, atau hak, ke atas manfaat yang berubah daripada penglibatannya dengan operasi itu; dan
- (c) Keupayaan untuk menggunakan kuasanya terhadap operasi itu untuk mempengaruhi sifat atau jumlah manfaat daripada penglibatannya dengan operasi itu.

CI58. Jabatan Pendidikan memutuskan, kesan daripada penggabungan sektor awam tersebut, Jabatan ini telah memperoleh kawalan operasi Nutrisi Sekolah Rendah. Jabatan Pendidikan mempertimbangkan panduan dalam perenggan 9–14 dan PA19–PA50 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dalam mencadangkan sama ada inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah sesuatu pergabungan.

- CI59. Dalam mempertimbangkan inti pati ekonomi penggabungan sektor awam, Jabatan Pendidikan maklum bahawa akses kepada manfaat ekonomi atau potensi perkhidmatan yang diperoleh serupa dengan yang boleh diperoleh melalui suatu urus niaga sukarela, hal ini mungkin menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pemerolehan.
- CI60. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan dengan balasan, Jabatan Pendidikan maklum bahawa penggabungan sektor awam tidak termasuk pembayaran balasan kerana penggabungan itu berlaku di bawah kawalan sepunya, dan Kerajaan Wilayah selaku entiti mengawal, tidak menetapkan apa-apa balasan dalam terma penggabungan. Oleh itu, walaupun ketiadaan balasan mungkin menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah sesuatu pergabungan, hal ini dengan sendirinya tidak konklusif dan faktor lain juga perlu diambil kira.
- CI61. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan dengan proses membuat keputusan, Jabatan Pendidikan melihat bahawa penggabungan sektor awam berlaku di bawah kawalan sepunya. Penggabungan itu diarahkan oleh Kerajaan Wilayah. Hal ini membuktikan keputusan muktamad sama ada penggabungan tersebut berlaku, dan terma penggabungan, ditentukan oleh Kerajaan Wilayah sebagai entiti mengawal. Hal ini membuktikan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI62. Dengan mengambil kira faktor-faktor tersebut, Jabatan Pendidikan mempertimbangkan penggabungan sektor awam tersebut perlu dikelaskan sebagai suatu pergabungan. Dalam membuat keputusan ini, hakikat bahawa penggabungan sektor awam berlaku bawah kawalan sepunya disifatkan sebagai faktor yang paling signifikan dalam menentukan inti pati ekonomi penggabungan tersebut.

Senario 6: Penggabungan Entiti Sektor Awam dengan Organisasi Bukan Untung

- CI63. Rajah berikut menggambarkan penggabungan sesebuah entiti sektor awam dengan organisasi bukan untung yang menyediakan perkhidmatan yang serupa.



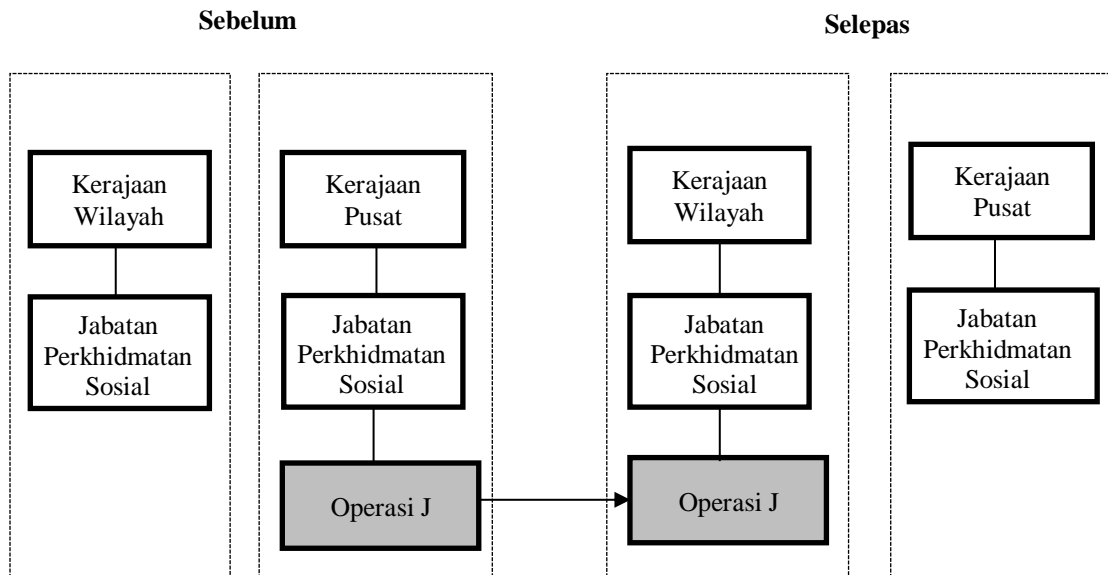
- CI64. Dalam senario ini, penggabungan sektor awam berlaku apabila Organisasi Bukan Untung I, sebuah pertubuhan amal yang menyediakan perkhidmatan paramedik, secara sukarela bersetuju untuk bergabung dengan Jabatan Kesihatan untuk meningkatkan penyampaian perkhidmatan kepada orang ramai. Operasi Organisasi Bukan Untung I disepadukan dengan operasi serupa yang disediakan oleh Jabatan Kesihatan. Sebelum penggabungan tersebut, Jabatan Kesihatan telah memperuntukkan dana kepada Organisasi Bukan Untung I. Jabatan Kesihatan juga telah menepati kos pindahan hak milik aset dan liabiliti Organisasi Bukan Untung I yang ditanggung oleh pemegang amanah pertubuhan amal tersebut.

- CI65. Penggabungan Jabatan Kesihatan dan Organisasi Bukan Untung I merupakan suatu penggabungan sektor awam. Dalam menentukan sama ada hal ini seharusnya dikelaskan sebagai suatu pergabungan atau pemerolehan, soalan pertama yang perlu dipertimbangkan oleh Jabatan Pendidikan ialah sama ada salah satu pihak dalam penggabungan telah memperoleh kawalan operasi kesan daripada penggabungan tersebut.
- CI66. Dalam senario ini, Jabatan Kesihatan memperoleh:
- (a) Kuasa terhadap Organisasi Bukan Untung I dan operasinya;
 - (b) Pendedahan, atau hak, ke atas manfaat yang berubah daripada penglibatannya dengan operasi itu; dan
 - (c) Keupayaan untuk menggunakan kuasanya terhadap operasi itu untuk mempengaruhi sifat atau jumlah manfaat daripada penglibatannya dengan operasi itu.
- CI67. Jabatan Kesihatan memutuskan, kesan daripada penggabungan sektor awam, Jabatan ini telah memperoleh kawalan Organisasi Bukan Untung I. Jabatan Kesihatan mempertimbangkan panduan dalam perenggan 9–14 dan PA19–PA50 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dalam mencadangkan sama ada inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI68. Dalam mempertimbangkan inti pati ekonomi penggabungan sektor awam, Jabatan Kesihatan maklum bahawa penggabungan itu tidak menghasilkan hubungan entiti mengawal/entiti dikawal antara Jabatan dengan Organisasi Bukan Untung I. Hal ini konsisten dengan kedua-dua pergabungan dan pemerolehan.
- CI69. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan dengan balasan, Jabatan Kesihatan maklum bahawa penggabungan sektor awam tidak termasuk bayaran balasan yang dikehendaki untuk memberikan pampasan kepada penjual untuk menyerahkan hak kepada aset bersih sesuatu operasi. Walaupun Jabatan Kesihatan membuat bayaran kepada pemegang amanah, hal ini adalah untuk memberi pampasan kepada pemegang amanah bagi kos yang ditanggung dalam melaksanakan penggabungan, bukannya untuk memberi pampasan kepada pemegang amanah kerana menyerahkan hak kepada aset bersih Organisasi Bukan Untung I. Walaupun Organisasi Bukan Untung I mempunyai Lembaga Pemegang Amanah, individu-individu ini tidak berhak terhadap aset bersih operasi. Hal ini juga bermakna tiada pihak yang berhak terhadap aset bersih Organisasi Bukan Untung I (iaitu, tiada bekas pemilik Organisasi Bukan Untung I dengan kepentingan pemilikan yang boleh dinyatakan kuantitinya). Hal ini menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan. Dalam senario ini, hal ini disahkan oleh hakikat bahawa tujuan penggabungan tersebut adalah untuk meningkatkan penyampaian perkhidmatan kepada orang ramai.
- CI70. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan dengan proses membuat keputusan, Jabatan Kesihatan maklum bahawa penggabungan sektor awam tersebut merupakan suatu penggabungan sukarela. Oleh itu, penunjuk ini tidak memberikan apa-apa bukti untuk menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI71. Dengan mengambil kira faktor-faktor tersebut, Jabatan Kesihatan mempertimbangkan penggabungan sektor awam tersebut perlu dikelaskan sebagai suatu pergabungan. Dalam membuat keputusan ini, Jabatan Kesihatan mengambil kira faktor tiada balasan kerana tiada

pihak yang berhak terhadap aset bersih operasi yang menjadi faktor paling signifikan dalam menentukan inti pati ekonomi penggabungan tersebut. Dalam senario ini, pandangan ini diperkukuh dengan hakikat bahawa Lembaga Pemegang Amanah secara sukarela melepaskan kawalan terhadap operasi untuk meningkatkan penyampaian perkhidmatan kepada orang ramai.

Senario 7: Pindahan Operasi Antara Peringkat Kerajaan

CI72. Rajah berikut mengilustrasikan pindahan operasi antara peringkat kerajaan.



CI73. Dalam senario ini, Kerajaan Pusat menerima pakai suatu dasar memperturunkan tanggungjawab beberapa perkhidmatan sosial kepada Kerajaan Wilayah. Oleh itu, Kerajaan Pusat mencadangkan pindahan Operasi J, yang menyediakan perkhidmatan penjagaan kediaman, dari Jabatan Perkhidmatan Sosial Kerajaan Pusat kepada Jabatan Perkhidmatan Sosial Kerajaan Wilayah. Kerajaan Wilayah menyokong dasar ini dan bersetuju untuk menerima Operasi J. Operasi J memiliki aset bersih bernilai RM1,000². Tiada pindahan balasan daripada Kerajaan Wilayah kepada Kerajaan Pusat. Walau bagaimanapun, perjanjian pindahan tersebut mengenakan sesuatu obligasi terhadap Kerajaan Wilayah untuk terus menyediakan perkhidmatan penjagaan kediaman minimum selama 10 tahun. Operasi J tidak dapat memulihkan semua kosnya daripada caj, oleh itu Kerajaan Wilayah mengambil alih tanggungjawab untuk memperuntukkan sumber demi memenuhi kekurangan tersebut. Berikutan pindahan tersebut, Kerajaan Wilayah mengendalikan Operasi J sebagai sebuah entiti yang berdiri sendiri (iaitu, terdapat hubungan entiti mengawal/entiti dikawal antara Kerajaan Wilayah dengan Operasi J), walaupun Kerajaan Wilayah merancang untuk menyepadukan operasi tersebut dengan operasi lain pada masa depan, yang bakal menghapuskan hubungan entiti mengawal/entiti dikawal.

CI74. Pindahan Operasi J merupakan penggabungan sektor awam yang perlu dilaporkan dalam kedua-dua penyata kewangan Kerajaan Wilayah dan penyata kewangan Jabatan Perkhidmatan Sosial Kerajaan Wilayah. Oleh sebab analisis yang dikehendaki adalah sama bagi kedua-dua entiti, contoh ini menggunakan istilah Kerajaan Wilayah untuk merujuk kepada kedua-dua entiti.

² Dalam contoh ini amaun monetari didenominasikan dalam 'Ringgit Malaysia (RM)'.

- CI75. Dalam menentukan sama ada hal ini seharusnya dikelaskan sebagai suatu pergabungan atau pemerolehan, soalan pertama yang perlu dipertimbangkan oleh Kerajaan Wilayah ialah sama ada salah satu pihak dalam penggabungan telah memperoleh kawalan operasi kesan daripada penggabungan tersebut.
- CI76. Dalam senario ini, Kerajaan Wilayah memperoleh:
- (a) Kuasa terhadap Operasi J;
 - (b) Pendedahan, atau hak, ke atas manfaat yang berubah daripada penglibatannya dengan Operasi J; dan
 - (c) Keupayaan untuk menggunakan kuasanya terhadap operasi J untuk mempengaruhi sifat atau jumlah manfaat daripada penglibatannya dengan operasi itu.
- CI77. Kerajaan Wilayah memutuskan bahawa, kesan daripada penggabungan sektor awam, Kerajaan Wilayah telah memperoleh kawalan Operasi J. Kerajaan Wilayah mengambil kira panduan dalam perenggan 9–14 dan PA19–PA50 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dalam menentukan sama ada inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI78. Dalam mempertimbangkan inti pati ekonomi penggabungan sektor awam, Kerajaan Wilayah melihat bahawa penggabungan itu menghasilkan hubungan entiti mengawal/entiti dikawal antara Kerajaan Wilayah dengan Operasi J. Hal ini tidak konsisten dengan inti pati ekonomi suatu pergabungan.
- CI79. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan balasan, Kerajaan Wilayah melihat bahawa penggabungan sektor awam tidak termasuk bayaran balasan yang dikehendaki untuk memberikan pampasan kepada penjual untuk menyerahkan hak kepada aset bersih sesuatu operasi. Walau bagaimanapun, perjanjian pindahan menghendaki Kerajaan Wilayah untuk terus menyediakan perkhidmatan tersebut. Oleh sebab Operasi J tidak dapat memulihkan semua kos daripada caj, Kerajaan Wilayah perlu menyediakan sumber yang diperlukan untuk menampung kekurangan itu. Kerajaan Wilayah mengambil kira kos penyediaan perkhidmatan bagi tempoh 10 tahun yang dipersetujui hampir sama dengan nilai aset bersih diterima. Oleh itu, peserta pasaran akan menganggarkan nilai saksama Operasi J (dengan obligasi untuk menyediakan perkhidmatan selama 10 tahun) menjadi sifar. Walaupun tiada balasan dipindahkan, ini menunjukkan nilai saksama penggabungan tersebut. Kerajaan Wilayah memutuskan bahawa penunjuk berkaitan balasan tidak memberikan apa-apa bukti yang menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI80. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan proses membuat keputusan, Kerajaan Wilayah melihat bahawa penggabungan sektor awam tersebut ialah penggabungan sukarela. Oleh itu, penunjuk ini tidak memberikan apa-apa bukti untuk menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI81. Dengan mengambil kira faktor-faktor tersebut, Kerajaan Wilayah memutuskan tiada bukti bahawa inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan, dan bahawa penggabungan sektor awam seharusnya, dikelaskan sebagai suatu pemerolehan.

Senario 7: Variasi

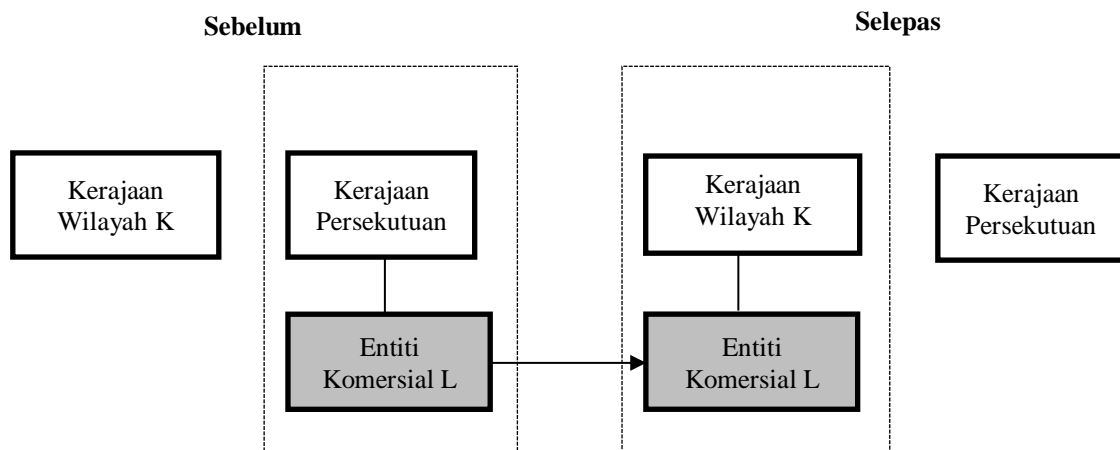
- CI82. Dalam senario 7, Kerajaan Wilayah mengambil kira peserta pasaran akan menganggarkan nilai saksama Operasi J (dengan obligasi untuk menyediakan perkhidmatan selama 10 tahun) menjadi sifar. Hal ini menjadi alasan punca tiada balasan dibayar. Melalui variasi ini, Operasi J

diandaikan menampung kosnya daripada caj. Oleh itu, peserta pasaran akan menganggarkan nilai saksama Operasi J (dengan obligasi untuk menyediakan perkhidmatan selama 10 tahun) adalah lebih besar daripada sifar.

- CI83. Dalam hal ini, fakta bahawa penggabungan tersebut tidak termasuk bayaran balasan yang dikehendaki untuk memberikan pampasan kepada penjual kerana menyerahkan hak kepada aset bersih operasi boleh membuktikan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- IE84. Dalam menentukan pengelasan penggabungan sektor awam, Kerajaan Wilayah mempertimbangkan faktor atau faktor-faktor yang paling ketara. Kerajaan Wilayah mengambil kira fakta bahawa ia telah memperoleh kawalan Operasi J dan fakta bahawa penggabungan tidak melibatkan penyepaduan operasinya dengan Operasi J itu sebagai faktor paling signifikan dalam menentukan inti pati ekonomi penggabungan tersebut. Hal ini menandakan penggabungan tersebut seharusnya dikelaskan sebagai pemerolehan. Penunjuk berkaitan proses membuat keputusan menyokong pengelasan ini, hanya penunjuk berkaitan balasan menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut mungkin merupakan suatu pergabungan. Oleh itu, Kerajaan Wilayah mengelaskan penggabungan tersebut sebagai suatu pemerolehan.

Senario 8: Pindahan sesebuah Entiti Komersial antara Peringkat Kerajaan

- CI85. Rajah berikut mengilustrasikan pemindahan sesebuah entiti komersial antara peringkat kerajaan.

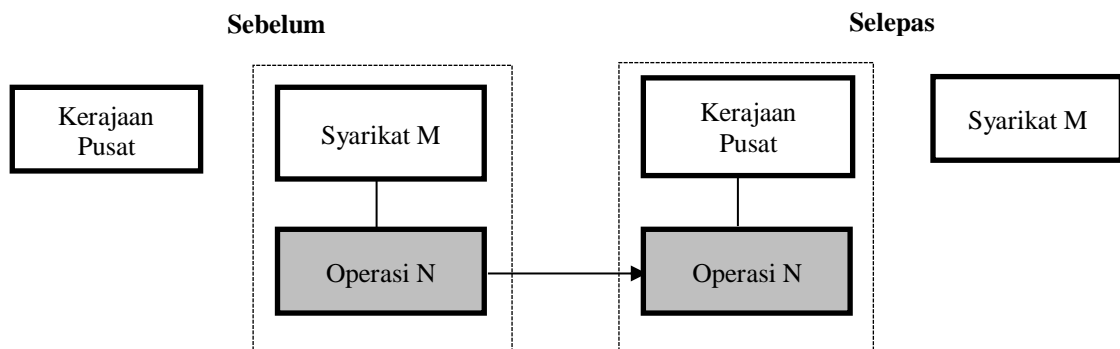


- IE86. Dalam senario ini, Kerajaan Persekutuan bersetuju untuk memindahkan Entiti Komersial L kepada Kerajaan Wilayah K. Kerajaan Wilayah K membayar balasan kepada Kerajaan Persekutuan berhubung dengan pindahan tersebut. Berikutan penggabungan tersebut, Kerajaan Wilayah K mengendalikan Entiti Komersial L sebagai sesebuah entiti yang berdiri sendiri dan tulus.
- CI87. Pindahan Entiti Komersial L merupakan penggabungan sektor awam. Dalam menentukan sama ada hal ini seharusnya dikelaskan sebagai suatu pergabungan atau pemerolehan, soalan pertama yang perlu dipertimbangkan oleh Kerajaan Wilayah K ialah sama ada salah satu pihak dalam penggabungan telah memperoleh kawalan operasi kesan daripada penggabungan tersebut.
- CI88. Dalam senario ini, Kerajaan Wilayah K memperoleh:
- (a) Kuasa terhadap Entiti Komersial L dan operasinya;

- (b) Pendedahan, atau hak, ke atas manfaat yang berubah daripada penglibatannya dengan operasi itu; dan
 - (c) Keupayaan untuk menggunakan kuasanya terhadap operasi itu untuk mempengaruhi sifat atau jumlah manfaat daripada penglibatannya dengan operasi itu.
- CI89. Kerajaan Wilayah K memutuskan bahawa, hasil penggabungan sektor awam, Kerajaan Wilayah K telah memperoleh kawalan Entiti Komersial L. Kerajaan Wilayah K mengambil kira panduan dalam perenggan 9–14 dan PA19–PA50 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dalam menentukan sama ada inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI90. Dalam mempertimbangkan inti pati ekonomi penggabungan sektor awam, Kerajaan Wilayah K maklum bahawa penggabungan itu menghasilkan hubungan entiti mengawal/entiti dikawal antara Kerajaan Wilayah K dengan Entiti Komersial K. Hal ini tidak konsisten dengan inti pati ekonomi suatu pergabungan. Kerajaan Wilayah K juga maklum bahawa penggabungan tersebut mempunyai inti pati komersial, yang menandakan suatu pemerolehan.
- CI91. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan balasan, Kerajaan Wilayah K maklum bahawa penggabungan sektor awam tidak termasuk bayaran balasan yang dikehendaki untuk memberikan pampasan kepada penjual kerana menyerahkan hak kepada aset bersih sesuatu operasi. Kerajaan Wilayah K memutuskan bahawa penunjuk berkaitan balasan tidak memberikan apa-apa bukti yang menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI92. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan proses membuat keputusan, Kerajaan Wilayah K maklum bahawa penggabungan sektor awam tersebut ialah suatu penggabungan sukarela. Oleh itu, penunjuk ini tidak memberikan apa-apa bukti untuk menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI93. Dengan mengambil kira faktor-faktor tersebut, Kerajaan Wilayah memutuskan tiada bukti bahawa inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan, dan bahawa penggabungan sektor awam seharusnya dikelaskan sebagai suatu pemerolehan.

Senario 9: Pembelian Operasi Sektor Swasta

- CI94. Rajah berikut mengilustrasikan pembelian sesuatu operasi sektor swasta oleh sebuah entiti sektor awam.



- CI95. Dalam senario ini, Kerajaan Pusat membeli Operasi N daripada Syarikat M. Kerajaan Pusat membayar nilai pasaran Operasi N, dan Syarikat M bertindak secara sukarela. Berikutan pembelian tersebut, Operasi N diuruskan sebagai sebuah entiti yang berdiri sendiri dan tulus.
- CI96. Pembelian Operasi N merupakan penggabungan sektor awam. Dalam menentukan sama ada hal ini seharusnya dikelaskan sebagai suatu pergabungan atau pemerolehan, soalan pertama yang perlu dipertimbangkan oleh Kerajaan Pusat ialah sama ada Kerajaan Pusat telah memperoleh kawalan operasi hasil daripada penggabungan tersebut.
- CI97. Dalam senario ini, Kerajaan Pusat memperoleh:
- (a) Kuasa terhadap Operasi N;
 - (b) Pendedahan, atau hak, terhadap manfaat yang berubah daripada penglibatannya dengan Operasi N; dan
 - (c) Keupayaan untuk menggunakan kuasanya terhadap operasi N untuk mempengaruhi sifat atau jumlah manfaat daripada penglibatannya dengan operasi itu.
- CI98. Kerajaan Pusat memutuskan bahawa, kesan penggabungan sektor awam, Kerajaan Pusat telah memperoleh kawalan Operasi N. Kerajaan Pusat mengambil kira panduan dalam perenggan 9–14 dan PA19–PA50 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dalam menentukan sama ada inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI99. Dalam mempertimbangkan inti pati ekonomi penggabungan sektor awam, Kerajaan Pusat maklum bahawa penggabungan itu menghasilkan hubungan entiti mengawal/entiti dikawal antara Kerajaan Pusat dengan Operasi N. Hal ini tidak konsisten dengan inti pati ekonomi suatu pergabungan. Kerajaan Pusat juga maklum bahawa penggabungan tersebut mempunyai inti pati komersial, yang menandakan suatu pemerolehan.
- CI100. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan balasan, Kerajaan Pusat maklum bahawa penggabungan sektor awam merangkumi bayaran balasan yang dikehendaki untuk memberikan pampasan kepada penjual kerana menyerahkan hak kepada aset bersih sesuatu operasi. Kerajaan Pusat memutuskan bahawa penunjuk berkaitan balasan tidak memberikan apa-apa bukti yang menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI101. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan proses membuat keputusan, Kerajaan Pusat maklum bahawa penggabungan sektor awam tersebut ialah suatu penggabungan sukarela. Oleh itu, penunjuk ini tidak memberikan apa-apa bukti yang menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI102. Dengan mengambil kira faktor-faktor tersebut, Kerajaan Pusat memutuskan tiada bukti bahawa inti pati ekonomi penggabungan itu ialah suatu pergabungan, dan bahawa penggabungan sektor awam tersebut seharusnya dikelaskan sebagai suatu pemerolehan.

Senario 9: Variasi

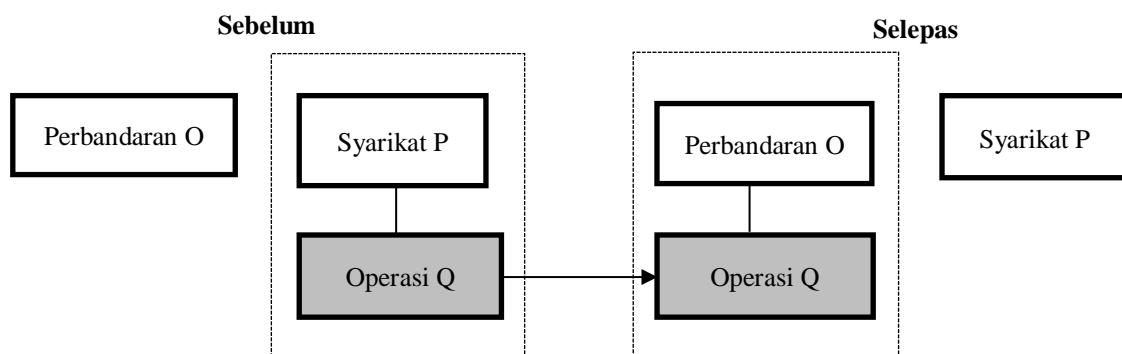
- CI103. Dalam senario 9, Syarikat M memasuki urus niaga secara sukarela. Melalui variasi ini, Kerajaan Pusat memiliknegerakan Operasi N melalui suatu pembelian wajib. Pembelian masih dilaksanakan pada nilai pasaran Operasi N.
- CI104. Perubahan daripada suatu urus niaga sukarela kepada pembelian wajib tidak menjejaskan penilaian kawalan atau penunjuk berkaitan balasan.

CI105. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan proses membuat keputusan, Kerajaan Pusat melihat bahawa Syarikat M tidak bertindak secara sukarela. Fakta bahawa Kerajaan Pusat (suatu pihak dalam penggabungan) berupaya mengenakan penggabungan sektor awam pada Syarikat M membuktikan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pemerolehan.

CI106. Oleh itu, Kerajaan Pusat mengelaskan penggabungan sektor awam tersebut sebagai suatu pemerolehan.

Senario 10: Belian murah

CI107. Rajah berikut mengilustrasikan sesuatu belian murah oleh sebuah entiti sektor awam.



CI108. Dalam senario ini, Perbandaran O membeli Operasi Q daripada Syarikat P melalui suatu belian murah. Syarikat P sedang berusaha untuk menjual Operasi Q dengan pantas untuk mendapatkan tunai bagi operasi lainnya, dan bersedia untuk menerima suatu harga bawah nilai pasaran Operasi Q bagi suatu jualan awal. Semasa memasuki belian murah, Syarikat P bertindak secara sukarela. Berikutan pembelian tersebut, Operasi Q diuruskan sebagai sebuah entiti yang berdiri sendiri dan tulus.

CI109. Belian murah Operasi Q merupakan penggabungan sektor awam. Dalam menentukan sama ada hal ini seharusnya dikelaskan sebagai suatu pergabungan atau pemerolehan, soalan pertama yang perlu dipertimbangkan oleh Perbandaran O ialah sama ada Perbandaran O telah memperoleh kawalan operasi hasil daripada penggabungan tersebut.

CI110. Dalam senario ini, Perbandaran O memperoleh:

- (a) Kuasa terhadap Operasi Q;
- (b) Pendedahan, atau hak, ke atas manfaat yang berubah daripada penglibatannya dengan Operasi Q; dan
- (c) Keupayaan untuk menggunakan kuasanya terhadap operasi Q untuk mempengaruhi sifat atau jumlah manfaat daripada penglibatannya dengan operasi itu.

CI111. Perbandaran O memutuskan bahawa, kesan daripada penggabungan sektor awam, Perbandaran O telah memperoleh kawalan Operasi Q. Perbandaran O mengambil kira panduan dalam perenggan 9–14 dan PA19–PA50 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dalam menentukan sama ada inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.

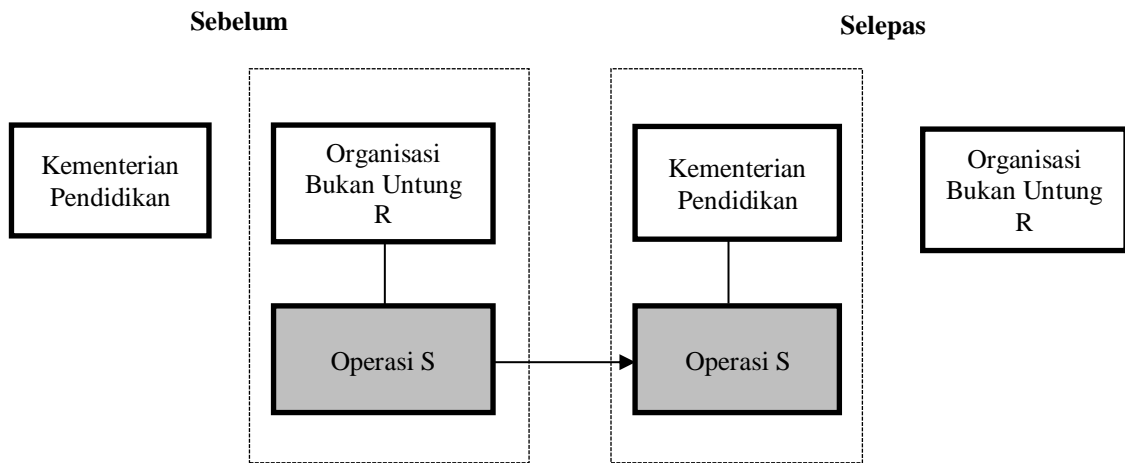
- CI112. Dalam mempertimbangkan inti pati ekonomi penggabungan sektor awam, Perbandaran O maklum bahawa penggabungan itu menghasilkan hubungan entiti mengawal/entiti dikawal antara Perbandaran O dengan Operasi Q. Hal ini tidak konsisten dengan inti pati ekonomi suatu pergabungan. Perbandaran O juga maklum bahawa penggabungan tersebut mempunyai inti pati komersial (walaupun harga dibayar adalah bawah harga pasaran Operasi Q), yang menandakan suatu pemerolehan.
- CI113. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan balasan, Perbandaran O maklum bahawa penggabungan sektor awam merangkumi bayaran balasan yang dikehendaki untuk memberikan pampasan kepada penjual atas penyerahan hak kepada aset bersih operasi, sekalipun harga itu berada bawah nilai pasaran. Syarikat P secara sukarela menerima suatu harga lebih rendah bagi jualan pantas, dan tujuan balasan dibayar adalah untuk memperuntukkan Syarikat P dengan tahap pampasan atas penyerahan haknya kepada aset bersih Operasi Q yang sedia diterimanya. Perbandaran O memutuskan bahawa penunjuk berkaitan balasan tidak memberikan apa-apa bukti yang menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI114. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan proses membuat keputusan, Perbandaran O maklum bahawa penggabungan sektor awam tersebut ialah suatu penggabungan sukarela. Oleh itu, penunjuk ini tidak memberikan apa-apa bukti yang menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI115. Dengan mengambil kira faktor-faktor tersebut, Perbandaran O memutuskan tiada bukti bahawa inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan, dan bahawa penggabungan sektor awam seharusnya dikelaskan sebagai suatu pemerolehan.

Senario 10: Variasi

- CI116. Dalam senario 10, Syarikat P memasuki urus niaga secara sukarela. Melalui variasi ini, Perbandaran O merampas Operasi Q melalui suatu belian wajib. Pembelian masih dilaksanakan pada harga bawah nilai pasaran Operasi Q. Syarikat P tidak akan menjual Operasi Q dengan harga bawah nilai pasaran secara sukarela.
- CI117. Perubahan daripada suatu urus niaga sukarela kepada belian wajib tidak menjejaskan penilaian kawalan.
- CI118. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan balasan, Perbandaran O maklum bahawa penggabungan sektor awam merangkumi bayaran balasan yang dikehendaki untuk memberikan pampasan kepada penjual atas penyerahan hak kepada aset bersih sesuatu operasi. Walau bagaimanapun, tahap pampasan adalah kurang daripada yang akan diterima oleh Syarikat P secara sukarela. Oleh itu, penunjuk ini hanya memberikan bukti lemah bahawa inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pemerolehan, dan pertaruhan yang lebih besar diletakkan pada faktor lain.
- CI119. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan proses membuat keputusan, Perbandaran O maklum bahawa Syarikat P tidak bertindak secara sukarela. Hakikat bahawa Perbandaran O (suatu pihak dalam penggabungan) berupaya mengenakan penggabungan sektor awam pada Syarikat P membuktikan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pemerolehan.
- CI120. Dengan mengambil kira semua faktor, Perbandaran O mengelaskan penggabungan sektor awam tersebut sebagai suatu pemerolehan.

Senario 11: Operasi Sumbangan

CI121. Rajah berikut mengilustrasikan penerimaan sesuatu operasi sumbangan oleh sebuah entiti sektor awam.



CI122. Dalam senario ini, Organisasi Bukan Untung R, sebuah pertubuhan amal yang menyediakan perkhidmatan pendidikan, secara sukarela memindahkan Operasi S, sebuah sekolah, kepada Kementerian Pendidikan tanpa sebarang kos. Organisasi Bukan Untung R melakukan hal ini kerana mempertimbangkan hal ini akan menghasilkan perkhidmatan yang lebih baik kepada orang ramai, dan membolehkannya memenuhi objektif.

CI123. Sumbangan Operasi S merupakan penggabungan sektor awam. Dalam menentukan sama ada hal ini seharusnya dikelaskan sebagai suatu pergabungan atau pemerolehan, soalan pertama yang perlu dipertimbangkan oleh Jabatan Pendidikan ialah sama ada Jabatan Pendidikan telah memperoleh kawalan operasi kesan daripada penggabungan tersebut.

CI124. Dalam senario ini, Kementerian Pendidikan memperoleh:

- (a) Kuasa terhadap Operasi S;
- (b) Pendedahan, atau hak, ke atas manfaat yang berubah daripada penglibatannya dengan Operasi S; dan
- (c) Keupayaan untuk menggunakan kuasanya terhadap operasi S untuk mempengaruhi sifat atau jumlah manfaat daripada penglibatannya dengan operasi itu.

CI125. Jabatan Pendidikan memutuskan bahawa, kesan daripada penggabungan sektor awam, Jabatan Pendidikan memperoleh kawalan Operasi S. Jabatan Pendidikan mengambil kira panduan dalam perenggan 9–14 dan PA19–PA50 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dalam menentukan sama ada inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.

CI126. Dalam mempertimbangkan inti pati ekonomi penggabungan sektor awam, Kementerian Pendidikan melihat bahawa penggabungan tersebut mempunyai inti pati komersial (walaupun tiada harga dibayar untuk Operasi S), yang menandakan suatu pemerolehan.

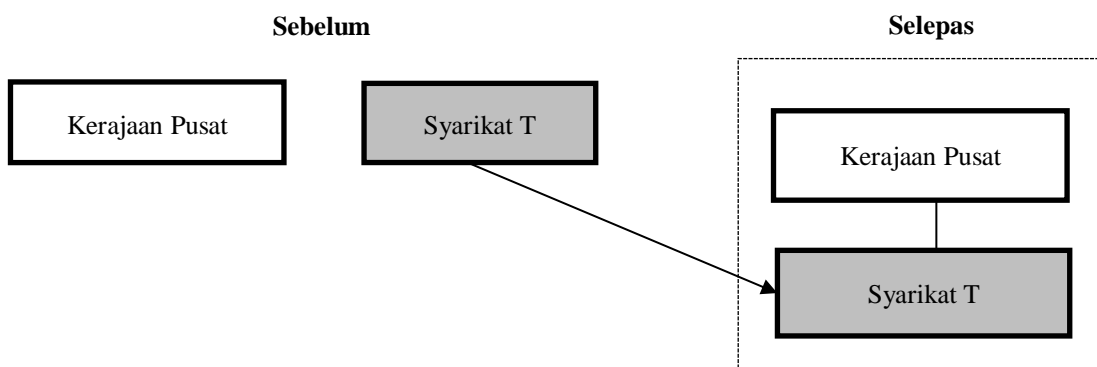
CI127. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan balasan, Jabatan Pendidikan maklum bahawa penggabungan sektor awam tidak merangkumi bayaran balasan yang dikehendaki untuk memberikan pampasan kepada penjual atas penyerahan hak kepada aset bersih sesuatu operasi. Walau bagaimanapun, alasan bagi hal ini ialah Organisasi Bukan Untung R secara sukarela menyerahkan hak-hak itu. Keadaan ini serupa dengan suatu belian murah. Dalam suatu belian

murah, suatu penjual mungkin bersedia untuk menerima suatu harga di bawah nilai pasaran yang memenuhi keperluannya, contohnya untuk membolehkan suatu jualan pantas. Dengan suatu operasi sumbangan, bekas pemilik bersedia untuk memindahkan operasi tanpa balasan kepada pihak berlawanan pilihan. Dalam senario ini, Organisasi Bukan Untung R bersedia untuk memindahkan Operasi S kepada Kementerian Pendidikan kerana hal ini akan menyediakan perkhidmatan yang lebih baik kepada orang ramai. Oleh itu, Kementerian Pendidikan memutuskan penunjuk balasan tidak memberikan sebarang bukti yang menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.

- CI128. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan proses membuat keputusan, Kementerian Pendidikan melihat bahawa penggabungan sektor awam tersebut ialah suatu penggabungan sukarela. Oleh itu, penunjuk ini tidak memberikan apa-apa bukti yang menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI129. Dengan mengambil kira faktor-faktor tersebut, Kementerian Pendidikan memutuskan tiada bukti bahawa inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan, dan bahawa penggabungan sektor awam seharusnya dikelaskan sebagai suatu pemerolehan.

Senario 12: Pemiliknegeraan sebuah Entiti Sektor Swasta–Perampasan Paksa

- CI130. Rajah berikut mengilustrasikan pemiliknegeraan sesebuah entiti sektor swasta oleh sebuah entiti sektor awam melalui suatu perampasan paksa.

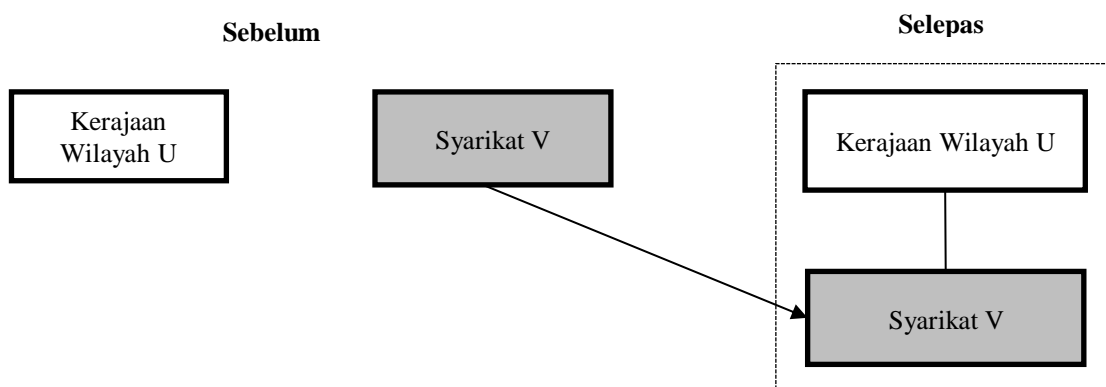


- CI131. Dalam senario ini, Kerajaan Pusat memiliknegerakan Syarikat T melalui perundangan. Kerajaan Pusat tidak membayar balasan kepada pemegang saham Syarikat T. Berikutan pembelian tersebut, Syarikat T diuruskan sebagai entiti yang berdiri sendiri dan tulus.
- CI132. Pemiliknegeraan Syarikat T merupakan penggabungan sektor awam. Dalam menentukan sama ada hal ini seharusnya dikelaskan sebagai suatu pergabungan atau pemerolehan, soalan pertama yang perlu dipertimbangkan oleh Kerajaan Pusat ialah sama ada Kerajaan Pusat telah memperoleh kawalan operasi kesan daripada penggabungan tersebut.
- CI133. Dalam senario ini, Kerajaan Pusat memperoleh:
- Kuasa terhadap Syarikat T;
 - Pendedahan, atau hak, ke atas manfaat yang berubah daripada penglibatannya dengan Syarikat T; dan
 - Keupayaan untuk menggunakan kuasanya terhadap Syarikat T untuk mempengaruhi sifat atau jumlah manfaat daripada penglibatannya dengan Syarikat T.

- CI134. Kerajaan Pusat memutuskan bahawa, kesan daripada penggabungan sektor awam, Kerajaan Pusat memperoleh kawalan Syarikat T. Kerajaan Pusat mengambil kira panduan dalam perenggan 9–14 dan PA19–PA50 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dalam menentukan sama ada inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI135. Dalam mempertimbangkan inti pati ekonomi penggabungan sektor awam, Kerajaan Pusat maklum bahawa penggabungan itu menghasilkan hubungan entiti mengawal/entiti dikawal antara Kerajaan Pusat dengan Syarikat T. Hal ini tidak konsisten dengan inti pati ekonomi suatu pergabungan. Kerajaan Pusat juga melihat bahawa, dengan merampas hak bekas pemegang saham terhadap Syarikat T, penggabungan tersebut mempunyai inti pati komersial, yang menandakan suatu pemerolehan.
- CI136. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan balasan, Kerajaan Pusat maklum bahawa penggabungan sektor awam tidak merangkumi bayaran balasan yang dikehendaki untuk memberikan pampasan kepada penjual atas penyerahan hak kepada aset bersih sesuatu operasi. Walau bagaimanapun, hak bekas pemegang saham Syarikat T telah dihapuskan secara paksaan, yang membuktikan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pemerolehan. Kerajaan Pusat memutuskan bahawa penunjuk berkaitan balasan tidak memberikan apa-apa bukti yang menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI137. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan proses membuat keputusan, Kerajaan Pusat maklum bahawa Syarikat T tidak bertindak secara sukarela. Fakta bahawa Kerajaan Pusat (suatu pihak dalam penggabungan) berupaya mengenakan penggabungan sektor awam pada Syarikat T membuktikan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pemerolehan.
- CI138. Dengan mengambil kira faktor-faktor tersebut, Kerajaan Pusat memutuskan tiada bukti bahawa inti pati ekonomi penggabungan itu ialah suatu pergabungan, dan bahawa penggabungan sektor awam tersebut seharusnya dikelaskan sebagai suatu pemerolehan.

Senario 13: Pemiliknegeraan sebuah Entiti Sektor Swasta–Jaminan Selamat (Bailout)

- CI139. Rajah berikut mengilustrasikan pemiliknegeraan sesebuah entiti sektor swasta oleh sebuah entiti sektor awam melalui suatu jaminan selamat (*bailout*).

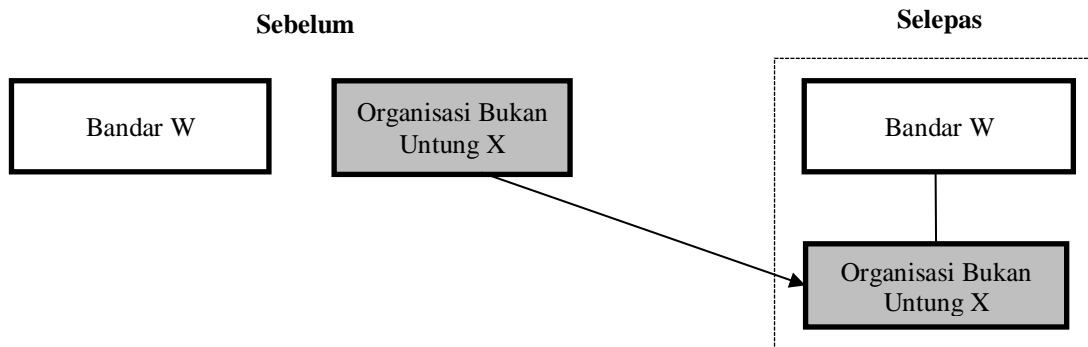


- CI140. Dalam senario ini, Kerajaan Wilayah U memiliknegerakan Syarikat V melalui perundangan sebagai kesan daripada suatu jaminan selamat (*bailout*). Sebelum pemiliknegeraan, Syarikat V berada dalam kesulitan kewangan. Kerajaan Wilayah U tidak membayar balasan kepada pemegang saham Syarikat V namun menanggung liabiliti bersih Syarikat V. Berikutan pembelian tersebut, Syarikat V diuruskan sebagai sebuah entiti yang berdiri sendiri dan tulus.

- CI141. Pemiliknegeraan Syarikat V merupakan penggabungan sektor awam. Dalam menentukan sama ada hal ini seharusnya dikelaskan sebagai suatu pergabungan atau pemerolehan, soalan pertama yang perlu dipertimbangkan oleh Kerajaan Wilayah U ialah sama ada Kerajaan Wilayah U telah memperoleh kawalan operasi kesan daripada penggabungan tersebut.
- CI142. Dalam senario ini, Kerajaan Wilayah U memperoleh:
- (a) Kuasa terhadap Syarikat V;
 - (b) Pendedahan, atau hak, ke atas manfaat yang berubah daripada penglibatannya dengan Syarikat V; dan
 - (c) Keupayaan untuk menggunakan kuasanya terhadap Syarikat V untuk mempengaruhi sifat atau jumlah manfaat daripada penglibatannya dengan Syarikat V.
- CI143. Kerajaan Wilayah U memutuskan bahawa, kesan daripada penggabungan sektor awam, Kerajaan Wilayah U telah memperoleh kawalan Syarikat V. Kerajaan Wilayah U mengambil kira panduan dalam perenggan 9–14 dan PA19–PA50 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dalam menentukan sama ada inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI144. Dalam mempertimbangkan inti pati ekonomi penggabungan sektor awam, Kerajaan Wilayah U maklum bahawa penggabungan itu menghasilkan hubungan entiti mengawal/entiti dikawal antara Kerajaan Wilayah U dengan Syarikat V. Hal ini tidak konsisten dengan inti pati ekonomi suatu pergabungan. Kerajaan Wilayah U juga maklum bahawa, dengan mengambil alih liabiliti bersih Syarikat V, penggabungan tersebut memiliki inti pati komersial, yang menandakan suatu pemerolehan.
- CI145. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan balasan, Kerajaan Wilayah U maklum bahawa penggabungan sektor awam tidak merangkumi bayaran balasan yang dikehendaki untuk memberikan pampasan kepada penjual atas penyerahan hak kepada aset bersih sesuatu operasi. Walau bagaimanapun, Syarikat V mempunyai liabiliti bersih yang diambil alih oleh Kerajaan Wilayah U sebagai sebahagian daripada penggabungan. Kekurangan balasan menunjukkan nilai saksama Syarikat V dan bukannya menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan. Kerajaan Wilayah U memutuskan bahawa penunjuk berkaitan balasan tidak memberikan apa-apa bukti yang menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI146. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan proses membuat keputusan, Kerajaan Wilayah U melihat bahawa Syarikat V tidak bertindak secara sukarela. Fakta bahawa Kerajaan Wilayah U (suatu pihak dalam penggabungan) berupaya mengenakan penggabungan sektor awam pada Syarikat V membuktikan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pemerolehan.
- CI147. Dengan mengambil kira faktor-faktor tersebut, Kerajaan Wilayah U memutuskan tiada bukti bahawa inti pati ekonomi penggabungan itu ialah suatu pergabungan, dan bahawa penggabungan sektor awam tersebut seharusnya dikelaskan sebagai suatu pemerolehan.

Senario 14: Pemiliknegara Organisasi Bukan Untung–Jaminan Selamat (*Bailout*)

CI148. Rajah berikut mengilustrasikan pemiliknegara organisasi bukan untung oleh sesebuah entiti sektor awam melalui suatu jaminan selamat (*bailout*).



CI149. Dalam senario ini, Bandar W memiliknegara Organisasi Bukan Untung X (suatu pertubuhan amal) hasil daripada jaminan selamat (*bailout*) sukarela. Sebelum pemiliknegara, Organisasi Bukan Untung X berada dalam kesulitan kewangan dan mendekati Bandar W untuk mendapatkan sokongan. Bandar W mengambil alih liabiliti bersih Organisasi Bukan Untung X. Berikutan pembelian itu, Organisasi Bukan Untung X diuruskan sebagai sebuah entiti yang berdiri sendiri dan tulus.

CI150. Pemiliknegara Organisasi Bukan Untung X merupakan penggabungan sektor awam. Dalam menentukan sama ada hal ini seharusnya dikelaskan sebagai suatu pergabungan atau pemerolehan, soalan pertama yang perlu dipertimbangkan oleh Bandar W ialah sama ada Bandar W telah memperoleh kawalan operasi kesan daripada penggabungan tersebut.

CI151. Dalam senario ini, Bandar W memperoleh:

- (a) Kuasa terhadap Organisasi Bukan Untung X;
- (b) Pendedahan, atau hak, ke atas manfaat yang berubah daripada penglibatannya dengan Organisasi Bukan Untung X; dan
- (c) Keupayaan untuk menggunakan kuasanya terhadap Organisasi Bukan Untung X untuk mempengaruhi sifat atau jumlah manfaat daripada penglibatannya dengan Organisasi Bukan Untung X.

CI152. Bandar W memutuskan, hasil daripada penggabungan sektor awam, Bandar W telah memperoleh kawalan bagi Organisasi Bukan Untung X. Bandar W mengambil kira panduan dalam perenggan 9–14 dan PA19–PA50 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* dalam menentukan sama ada inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.

CI153. Dalam mempertimbangkan inti pati ekonomi penggabungan sektor awam, Bandar W maklum bahawa penggabungan itu menghasilkan hubungan entiti mengawal/entiti dikawal antara Bandar W dengan Organisasi Bukan Untung X. Ini tidak selari dengan inti pati ekonomi suatu pergabungan. Bandar W juga maklum bahawa, dengan mengambil alih liabiliti bersih Organisasi Bukan Untung X, penggabungan tersebut memiliki inti pati komersial, yang menandakan suatu pemerolehan.

- CI154. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan balasan, Bandar W maklum bahawa penggabungan sektor awam tidak merangkumi bayaran balasan yang dikehendaki untuk memberikan pampasan kepada penjual atas penyerahan hak kepada aset bersih sesuatu operasi. Ini kerana tiada pihak yang berhak terhadap aset bersih Organisasi Bukan Untung X (iaitu, tiada bekas pemilik) kerana pemegang amanah tidak berhak terhadap aset bersih. Ini kebiasaannya akan membuktikan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan. Walau bagaimanapun, dalam senario ini Organisasi Bukan Untung X mempunyai liabiliti bersih yang diambil alih oleh Bandar W sebagai sebahagian daripada penggabungan. Dengan mengambil alih liabiliti bersih, Bandar W melepaskan pemegang amanah Organisasi Bukan Untung X daripada tanggungjawab untuk menyelesaikan liabiliti, yang serupa dengan membayar balasan. Bandar W memutuskan bahawa penunjuk berkaitan balasan tidak memberikan apa-apa bukti yang menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI155. Dalam mempertimbangkan penunjuk berkaitan proses pengambilan keputusan, Bandar W maklum bahawa Organisasi Bukan Untung X secara sukarela memulakan gabungan. Bandar W memutuskan bahawa penunjuk yang berkaitan dengan pengambilan keputusan tidak memberikan apa-apa bukti yang menandakan inti pati ekonomi penggabungan tersebut ialah suatu pergabungan.
- CI156. Dengan mengambil faktor ini keseluruhannya, Bandar W memutuskan tiada bukti bahawa inti pati ekonomi penggabungan itu ialah suatu pergabungan, dan oleh itu, penggabungan sektor awam tersebut seharusnya dikelaskan sebagai suatu pemerolehan.

Perakaunan Pergabungan

Menghapuskan Urus Niaga antara Operasi yang digabungkan – Pinjaman

Mengilustrasikan Kesan Penggunaan Perenggan 22 dan PA51–PA52 MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam

- CI157. Contoh berikut mengilustrasikan proses untuk menghapuskan pinjaman antara dua operasi yang digabungkan bukan bawah kawalan sepunya.
- CI158. Pada 30 Jun 20X5 Entiti yang Terhasil (ET) terbentuk daripada suatu pergabungan dua perbandaran, Operasi yang Digabungkan A (ODA) dan Operasi yang Digabungkan B (ODB). Empat tahun sebelumnya, ODA telah memberikan ODB suatu pinjaman kadar faedah tetap sepuluh tahun sebanyak RM250. Faedah bagi pinjaman tersebut perlu dibayar secara tahunan, dengan prinsipal dibayar balik pada tempoh matang.
- CI159. ODB baru-baru ini mengalami masalah kewangan, dan pada tarikh pergabungan tertunggak untuk membuat bayaran faedah. Amaun bawaan liabiliti kewangan (kos pinjaman dilunaskan) dalam penyata kewangan pada tarikh pergabungan adalah sebanyak RM260.
- CI160. Disebabkan tunggakan dan fakta bahawa ODB mengalami masalah kewangan, ODA telah menjejaskan pinjaman tersebut. Amaun bawaan aset kewangan (pinjaman) dalam penyata kewangan pada tarikh pergabungan ialah RM200.
- CI161. Pada tarikh pergabungan, ET menghapuskan aset kewangan yang diterima daripada ODA serta liabiliti kewangan diambil alih daripada ODB dan komponen kredit aset bersih/ekuiti dengan RM60, perbezaan antara amaun bawaan aset kewangan dengan liabiliti kewangan berkaitan pinjaman.

Menghapuskan Urus Niaga antara Operasi yang digabungkan – Pindahan

Mengilustrasikan Kesan Mengguna Pakai Perenggan 22 dan PA51–PA52 MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam

- CI162. Contoh berikut mengilustrasikan proses untuk menghapuskan suatu pindahan antara dua operasi yang digabungkan bukan bawah kawalan sepunya.
- CI163. Pada 30 Jun 20X9, Entiti yang Terhasil (ET) terbentuk daripada suatu pergabungan dua agensi kerajaan, Operasi yang Digabungkan A (ODA) dan Operasi yang Digabungkan B (ODB). Pada 1 Januari 20X9, ODA telah memberikan ODB geran sebanyak RM700 untuk digunakan dalam penyediaan bilangan kursus latihan yang dipersetujui.
- CI164. Geran itu tertakluk pada syarat bahawa geran tersebut akan dikembalikan secara berkadar dengan bilangan kursus latihan yang tidak dilaksanakan. Pada tarikh pergabungan, ODB telah melaksanakan separuh daripada bilangan kursus yang dipersetujui, dan mengiktiraf suatu liabiliti sebanyak RM350 berhubung dengan obligasi pelaksanaannya, menurut MPSAS 23, *Hasil daripada Urus Niaga Bukan Pertukaran (Cukai dan Pindahan)*. Berdasarkan pengalaman lalu, ODA mempertimbangkan berkemungkinan besar ODB akan melaksanakan kursus latihan tersebut. Maka tiada kebarangkalian adanya aliran sumber kepada ODA, dan ODA tidak mengiktiraf suatu aset berhubung dengan geran itu, namun diperakaunkan pada amaun penuh sebanyak RM700 sebagai suatu belanja.
- CI165. Pada tarikh pergabungan, urus niaga tersebut dihapuskan. Tiada lagi obligasi kepada pihak luar. Entiti yang terhasil tidak mengiktiraf suatu liabiliti sebanyak RM350, namun sebaliknya mengiktiraf amaun ini dalam aset bersih/ekuiti.

Melaraskan Amaun Bawaan Aset dan Liabiliti Boleh dikenal pasti Operasi yang digabungkan untuk Mematuhi Dasar Perakaunan Entiti yang terhasil dalam suatu Pergabungan

Mengilustrasikan Akibat Penggunaan Perenggan 26–27 dan 36 MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam

- CI166. Contoh berikut mengilustrasikan proses melaraskan amaun bawaan aset dan liabiliti boleh dikenal pasti operasi yang digabungkan untuk mematuhi dasar perakaunan entiti yang terhasil dalam suatu pergabungan bawah kawalan sepunya.
- CI167. Pada 1 Oktober 20X5 ET terbentuk melalui suatu pergabungan dua jabatan kerajaan, ODA dan ODB. ODA sebelum ini telah menerima pakai dasar perakaunan dalam mengukur hartanah, loji, dan peralatan dengan menggunakan model kos dalam MPSAS 17, *Hartanah, Loji dan Peralatan*. ODB sebelum ini telah menerima pakai dasar perakaunan dalam mengukur hartanah, loji, dan peralatan dengan menggunakan model penilaian semula dalam MPSAS 17, *Hartanah, Loji dan Peralatan*.
- CI168. ET menerima pakai suatu dasar perakaunan untuk mengukur hartanah, loji, dan peralatan dengan menggunakan model penilaian semula. ET mencari suatu penilaian bebas bagi item hartanah, loji, dan peralatan yang sebelum ini dikawal oleh ODA.
- CI169. Apabila menerima penilaian bebas tersebut bagi item hartanah, loji, dan peralatan yang sebelum ini dikawal oleh ODA, ET melaraskan amaun bawaan item hartanah, loji dan peralatan, seperti berikut, dengan catatan yang sama dibuat untuk komponen aset bersih/ekuiti:

Kelas Aset	Amaun Bawaan (RM)	Penilaian (RM)	Pelarasan (RM)
Tanah	17,623	18,410	787
Bangunan	35,662	37,140	1,478
Kenderaan	1,723	1,605	(118)

- CI170. ET juga menyemak amaun bawaan item hartanah, loji, dan peralatan yang sebelum ini dikawal oleh ODB untuk memastikan amaun tersebut adalah terkini setakat 1 Oktober 20X5. Semakan ini mengesahkan bahawa amaun bawaan item hartanah, loji, dan peralatan yang sebelum ini dikawal oleh ODB adalah terkini dan tiada pelarasan diperlukan.
- CI171. ET mengiktiraf item hartanah, loji, dan peralatan yang sebelum ini dikawal oleh ODB pada amaun bawaannya. Selaras dengan perenggan 67 MPSAS 17, *Hartanah, Loji dan Peralatan*, ET akan menyemak nilai baki dan usia guna loji dan peralatan yang sebelum ini dikawal oleh ODA dan ODB sekurang-kurangnya pada setiap tarikh pelaporan tahunan. Sekiranya jangkaan berbeza daripada anggaran sebelumnya, ET akan mengakaunkan perubahan ini sebagai perubahan anggaran perakaunan, menurut MPSAS 3, *Dasar Perakaunan, Perubahan dalam Anggaran Perakaunan dan Kesilapan*.

Pelepasan Amaun Cukai Perlu Bayar dalam suatu Pergabungan

Mengilustrasikan Kesan Perakaunan bagi Pelepasan Cukai dalam suatu Pergabungan dengan Mengguna Pakai Perenggan 33–34 dan PA57–PA58 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*

- CI172. Contoh berikut mengilustrasi perakaunan bagi suatu pergabungan yang bukan bawah kawalan sepunya apabila liabiliti cukai entiti yang terhasil dilepaskan sebagai sebahagian daripada terma penggabungan.
- CI173. Pada 1 Januari 20X6 ET dibentuk melalui suatu pergabungan dua entiti sektor awam, ODA dan ODB. Pergabungan ini diarahkan oleh kerajaan nasional. ET, ODA, dan ODB mempunyai dasar perakaunan yang sama; tiada pelarasan pada amaun bawaan aset dan liabiliti boleh dikenal pasti ODA dan ODB untuk mematuhi dasar perakaunan entiti yang terhasil adalah dikehendaki. Pada tarikh pergabungan, tiada amaun belum jelas antara ODA dengan ODB.
- CI174. Dalam penyata kedudukan kewangannya seperti pada 1 Januari 20X6, ET mengiktiraf dan mengukur aset dan liabiliti ODA dan ODB pada amaun bawaan dalam penyata kewangan masing-masing pada tarikh pergabungan:

Penyata Kedudukan Kewangan:	ODA (RM)	ODB (RM)	ET (RM)
Aset kewangan	1,205	997	2,202
Inventori	25	42	67
Hartanah, loji, dan peralatan	21,944	18,061	40,005
Aset tak ketara boleh dikenal pasti	0	3,041	3,041
Liabiliti Kewangan	(22,916)	(22,020)	(44,936)
Liabiliti cukai	(76)	(119)	(195)
Jumlah aset bersih	182	2	184
Aset bersih/ekuiti	182	2	184

CI175. Andaikan terma penggabungan itu termasuk pelepasan liabiliti cukai ET oleh Kementerian Kewangan (MoF) (pihak berkuasa cukai). ET akan menyahiktiraf liabiliti cukai dan membuat pelarasan pada aset bersih/ekuiti. Penyata kedudukan kewangan seperti pada 1 Januari 20X6 bagi ET adalah seperti berikut:

Penyata Kedudukan Kewangan:	ET (RM)
Aset kewangan	2,202
Inventori	67
Hartanah, loji, dan peralatan	40,005
Aset tak ketara	3,041
Liabiliti Kewangan	(44,936)
Liabiliti cukai	0
Jumlah aset bersih	379
Aset bersih/ekuiti	379

CI176. MoF mengaunkan cukai menurut MPSAS 23, *Hasil daripada Urus Niaga Bukan Pertukaran (Cukai & Pindahan)* dan akan mengiktiraf suatu pelarasan bagi cukai yang dilepaskan.

Mengiktiraf dan Mengukur Komponen Aset Bersih/Ekuiti yang Timbul Daripada suatu Pergabungan

Mengilustrasikan Kesan Menggunakan Pakai Perenggan 37–39 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*

CI177. Contoh berikut mengilustrasi perakaunan untuk mengiktiraf dan mengukur komponen aset bersih/ekuiti dalam suatu penggabungan.

MPSAS 40 - Penggabungan Sektor Awam

- CI178. Pada 1 Jun 20X4, sebuah perbandaran baharu ET dibentuk daripada pergabungan operasi ODA dan ODB daripada dua kawasan geografi perbandaran lain, yang sebelum ini bukan bawah kawalan sepunya.
- CI179. ODB sebelum ini telah melaksanakan perkhidmatan ODA yang akan dibayar sebanyak RM750. Bayaran belum dijelaskan pada tarikh pergabungan. Urus niaga ini membentuk sebahagian daripada amaun bawaan liabiliti kewangan ODA dan sebahagian daripada amaun bawaan aset kewangan ODB.
- CI180. ODA sebelum ini telah mengguna pakai suatu dasar perakaunan untuk mengukur hartanah, loji, dan peralatan dengan menggunakan model kos. ODB sebelumnya telah mengguna pakai suatu dasar perakaunan untuk mengukur hartanah, loji, dan peralatan dengan menggunakan model penilaian semula. ET telah mengguna pakai suatu dasar perakaunan untuk mengukur hartanah, loji, dan peralatan dengan menggunakan model penilaian semula. ET memperoleh suatu penilaian bebas bagi item hartanah, loji, dan peralatan yang sebelum ini dikawal oleh ODA. Hasilnya, ET meningkatkan amaun bawaan bagi item hartanah, loji, dan peralatan itu sebanyak RM5,750 dan membuat pelarasan yang sepadan pada komponen aset bersih/ekuiti.
- CI181. Amaun bawaan aset, liabiliti, dan komponen aset bersih/ekuiti dipindahkan dan diringkaskan seperti berikut: Pelarasan untuk menghapuskan urus niaga antara ODA dengan ODB (rujuk perenggan 22), dan untuk mematuhi amaun bawaan dalam dasar perakaunan entiti yang terhasil turut ditunjukkan.

	ODA (RM)	ODB (RM)	Pelarasan Penghapusan (RM)	Pelarasan Dasar Perakaunan (RM)	Baki Awal ET (RM)
Aset Kewangan	11,248	17,311	(750)		27,809
Inventori	1,072	532			1,604
Hartanah, loji, dan peralatan	5,663	12,171		5,750	23,584
Aset tak ketara	0	137			137
Liabiliti kewangan	(18,798)	(20,553)	750		(38,601)
Jumlah aset/ (liabiliti) bersih	(815)	9,598		5,750	14,533
Lebihan penilaian semula	0	6,939		5,750	12,689
Lebihan atau kekurangan terkumpul	(815)	2,659			1,844
Jumlah aset bersih/ekuiti	(815)	9,598	0	5,750	14,533

- CI182. Selaras dengan perenggan 37–39 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* ET boleh membentangkan aset bersih/ekuiti sama ada sebagai baki pembukaan tunggal sebanyak RM14,533 atau sebagai komponen berasingan seperti yang ditunjukkan di atas.
- CI183. Perbandaran lain yang sebelum pergabungan, mengawal ODA dan ODB akan menyahiktiraf aset, liabiliti, dan komponen aset bersih/ekuiti yang dipindahkan kepada ET menurut MPSAS lain.

Tempoh Pengukuran dalam Pergabungan

Mengilustrasikan Kesan Mengguna Pakai Perenggan 40–44 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*

- CI184. Sekiranya suatu perakaunan awal bagi suatu pergabungan tidak lengkap pada akhir tempoh pelaporan kewangan apabila pergabungan berlaku, perenggan 40 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* menghendaki entiti yang terhasil mengiktiraf dalam penyata kewangannya amaun sementara bagi item yang perakaunan tersebut tidak lengkap. Sepanjang tempoh pengukuran, entiti yang terhasil akan mengiktiraf pelarasan amaun sementara yang diperlukan untuk menunjukkan maklumat baharu tentang fakta dan keadaan sedia ada yang diperoleh pada tarikh pergabungan dan, jika diketahui, akan menjejaskan pengukuran amaun diiktiraf pada tarikh tersebut. Perenggan 43 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* menghendaki entiti yang terhasil untuk mengiktiraf pelarasan sedemikian seolah-olah perakaunan bagi penggabungan tersebut telah selesai pada tarikh pergabungan. Pelarasan tempoh pengukuran tidak dimasukkan dalam lebihan atau kurangan.
- CI185. Andaikan ET dibentuk melalui pergabungan ODA dan ODB (dua perbandaran yang bukan bawah kawalan sepunya sebelum pergabungan) pada 30 November 20X3. Sebelum pergabungan, ODA mempunyai dasar perakaunan yang menggunakan model penilaian semula untuk mengukur tanah dan bangunan, manakala dasar perakaunan ODB mengukur tanah dan bangunan dengan menggunakan model kos. ET mengguna pakai dasar perakaunan untuk mengukur tanah dan bangunan dengan menggunakan model penilaian semula, dan mencari suatu penilaian bebas bagi tanah dan bangunan yang sebelum ini dikawal oleh ODB. Penilaian ini tidak lengkap pada masa ET dibenarkan untuk mengeluarkan penyata kewangannya bagi tahun berakhir pada 31 Disember 20X3. Dalam penyata kewangan tahunan 20X3, ET mengiktiraf nilai sementara bagi tanah dan bangunan masing-masing sebanyak RM150,000 dan RM275,000. Pada tarikh pergabungan, bangunan-bangunan tersebut mempunyai baki usia guna selama lima belas tahun. Tanah pula mempunyai usia guna tidak dapat ditentukan. Empat bulan selepas tarikh pergabungan, ET menerima penilaian bebas, yang menganggarkan nilai tanah pada tarikh pergabungan sebanyak RM160,000 manakala nilai bangunan pada tarikh pergabungan adalah sebanyak RM365,000.
- CI186. Dalam penyata kewangan bagi tahun berakhir pada 31 Disember 20X4, ET secara retrospektif melaraskan maklumat pada tahun terdahulu 20X3 seperti berikut:
- Amaun bawaan tanah pada 31 Disember 20X3 dinaikkan sebanyak RM10,000. Oleh sebab tanah mempunyai usia guna tidak dapat ditentukan, tiada susut nilai dikenakan.
 - Amaun bawaan bangunan pada 31 Disember 20X3 dinaikkan sebanyak RM89,500. Pelarasan itu diukur sebagai pelarasan penilaian pada tarikh pergabungan sebanyak RM90,000 tolak susut nilai tambahan yang akan diiktiraf sekiranya nilai aset pada tarikh pergabungan telah diiktiraf dari tarikh itu (RM500 untuk susut nilai sebulan).
 - Pelarasan sebanyak RM100,000 diiktiraf dalam aset bersih/ekuiti pada 31 Disember 20X3.

- (d) Belanja susut nilai pada tahun 20X3 dinaikkan sebanyak RM500.

CI187. Selaras dengan perenggan 56 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* ET mendedahkan:

- (a) Dalam penyata kewangan 20X3, perakaunan awal bagi pergabungan itu belum selesai kerana penilaian tanah dan bangunan yang sebelum ini dikawal oleh ODB belum lagi diterima.
- (b) Dalam penyata kewangan 20X4, terdapat amaun dan penjelasan terhadap pelarasan kepada nilai sementara yang diiktiraf sepanjang tempoh pelaporan semasa. Oleh itu, ET mendedahkan maklumat perbandingan 20X3 dilaraskan secara retrospektif untuk menaikkan nilai tanah dan bangunan sebanyak RM99,500 (RM100,000 pada tarikh pergabungan), kenaikan belanja susut nilai sebanyak RM500, dan kenaikan aset bersih/ekuiti sebanyak RM100,000.

Pengukuran Berikutnya bagi Pindahan Diterima melalui suatu Operasi yang digabungkan berdasarkan Kriteria yang Boleh Berubah Kesan daripada suatu Pergabungan

Mengilustrasikan Kesan Menggunakan Pakai Keperluan dalam Perenggan 48 dan PA61–PA63 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*

CI188. Contoh berikut mengilustrasi perakaunan berikutnya bagi suatu pindahan diterima melalui operasi yang digabungkan berdasarkan kriteria yang mungkin berubah kesan daripada suatu pergabungan.

CI189. Pada 1 Januari 20X3, kerajaan nasional memperuntukkan suatu geran tahunan kepada perbandaran yang mana purata pendapatan isi rumah berada bawah nilai ambang. Pada 1 Jun 20X3, ET, sebuah perbandaran baharu, dibentuk daripada pergabungan dua perbandaran sedia ada, ODA dan ODB. ODA sebelum ini menerima suatu geran sebanyak RM1,000, berdasarkan purata pendapatan isi rumah. ODB tidak menerima geran kerana purata pendapatan isi rumahnya di atas nilai ambang.

CI190. Berikutan pergabungan pada 1 Jun 20X3, purata pendapatan isi rumah ET adalah di atas nilai ambang yang telah ditetapkan oleh kerajaan sewaktu geran diperuntukkan.

CI191. Pada 1 Julai 20X3, kerajaan nasional menghendaki ET untuk membayar balik sebahagian (RM200) daripada geran yang sebelum ini dibayar kepada ODA. ET mengiktiraf suatu liabiliti dan belanja sebanyak RM200 pada 1 Julai 20X3.

Keperluan Pendedahan Berkaitan Pergabungan

Mengilustrasikan Kesan Menggunakan Pakai Keperluan Pendedahan dalam Perenggan 53–57 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*

CI192. Contoh berikut mengilustrasi beberapa keperluan pendedahan berkaitan pergabungan MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*, iaitu tidak berdasarkan urus niaga sebenar. Contoh ini mengandaikan ET merupakan sebuah perbandaran yang baru terbentuk melalui pergabungan bekas perbandaran ODA dan ODB. Ilustrasi ini menunjukkan pendedahan dalam format berjadual yang merujuk pada keperluan pendedahan khusus seperti yang diilustrasikan. Suatu nota kaki sebenar mungkin menunjukkan banyak pendedahan yang diilustrasikan dalam format naratif yang mudah.

**Rujukan
perenggan**

54(a)–(c) Pada 30 Jun 20X2 ET dibentuk daripada pergabungan bekas perbandaran ODA dan ODB. Kedua-dua ODA dan ODB tidak memperoleh kawalan ET dalam pergabungan tersebut. Pergabungan itu dipersetujui bersama oleh ODA dan ODB dan digubal oleh Kerajaan melalui undang-undang. Pergabungan ini bertujuan untuk mengurangkan kos melalui skala ekonomi, dan untuk menyediakan perkhidmatan yang lebih baik kepada penduduk.

54(d) **Amaun diiktiraf untuk setiap kelas utama bagi aset dan liabiliti dipindahkan seperti pada 30 Jun 20X2**

	RM
Aset kewangan	1,701
Inventori	5
Hartanah, loji, dan peralatan	74,656
Aset tak ketara	42
Liabiliti kewangan	(2,001)
Jumlah aset bersih	<u>74,403</u>

54(e) Pelarasan berikut telah dibuat pada amaun bawaan aset dan liabiliti yang direkodkan oleh ODA dan ODB seperti pada 30 Jun 20X2 sebelum pergabungan:

	Amaun Asal (RM)	Pelarasan (RM)	Amaun Disemak Semula (RM)
54(e)(i) Penyataan semula aset kewangan yang direkodkan oleh ODA untuk menghapuskan urus niaga dengan ODB	822	(25)	797
54(e)(i) Penyataan semula liabiliti kewangan yang direkodkan oleh ODB untuk menghapuskan urus niaga dengan ODA	(1,093)	25	(1,068)
54(e)(ii) Penyataan semula hartanah, loji, dan peralatan yang direkodkan oleh ODA untuk mengukur item dengan menggunakan model penilaian semula	12,116	17,954	30,070

Rujukan perenggan

54(f) **Amaun diiktiraf dalam aset bersih/ekuiti seperti pada 30 Jun 20X2**

	ODA (RM)	ODB (RM)	Pelarasan (RM)	ET (RM)
Lebihan penilaian semula	0	18,332	17,954	36,286
Lebihan atau kurangan terkumpul	12,047	26,070	0	38,117
Jumlah aset bersih/ekuiti	12,047	44,402	17,954	74,403

54(h) Pada masa penyata kewangan ini dibenarkan untuk dikeluarkan, tarikh pelaporan terakhir bagi ODA dan ODB adalah pada 31 Disember 20X1. Hasil dan belanja, serta lebihan atau kurangan bagi ODA dan ODB dari 1 Januari 20X2 hingga tarikh pergabungan (30 Jun 20X2), dan amaun dilaporkan ODA dan ODB bagi setiap kelas utama aset dan liabiliti, dan bagi komponen aset bersih/ekuiti ditunjukkan di bawah:

	ODA (RM)	ODB (RM)
54(h)(i) Hasil		
Cukai hartanah	45,213	70,369
Hasil daripada urus niaga pertukaran	2,681	25,377
Pindahan daripada entiti kerajaan lain	32,615	19,345
Jumlah hasil	80,509	115,091
54(h)(i) Belanja		
Upah, gaji, dan manfaat pekerja	(51,263)	(68,549)
Geran dan bayaran pindahan lain	(18,611)	(26,445)
Bekalan dan barang luak	(7,545)	(13,391)
Belanja susut nilai	(677)	(2,598)
Penjejasan nilai hartanah, loji, dan peralatan	(17)	(33)
Kos kewangan	(2)	(3)
Jumlah belanja	(78,115)	(111,019)
54(h)(i) Lebihan atau (kurangan) bagi tempoh 1 Januari 20X2 hingga 30 Jun 20X2	2,394	4,072

**Rujukan
perenggan**

54(h)(ii)	Aset seperti pada 30 Jun 20X2		
	Aset kewangan	822	904
	Inventori	0	5
	Hartanah, loji, dan peralatan	12,116	44,586
	Aset tak ketara	42	0
	Jumlah Aset	12,980	45,495
54(h)(ii)	Liabiliti seperti pada 30 Jun 20X2		
	Liabiliti kewangan		(1,093)
	Jumlah liabiliti		(1,093)
54(h)(iii)	Aset bersih seperti pada 30 Jun 20X2	12,047	44,402
	Aset bersih/ekuiti seperti pada 30 Jun 20X2		
	Lebihan penilaian semula	0	18,332
	Lebihan atau kurangan terkumpul	12,047	26,070
	Jumlah aset bersih/ekuiti seperti pada 30 Jun 20X2	12,047	44,402

Dalam mempertimbangkan pendedahan berkaitan suatu penggabungan, entiti mungkin mendapati ia berguna untuk merujuk pada perbincangan kematangan dalam MPSAS 1, *Pembentangan Penyata Kewangan*.

Perakaunan bagi Pemerolehan

Pemerolehan Berbalik

Mengilustrasikan Kesan Pengiktirafan Pemerolehan Berbalik dengan Menggunakan Pakai Perenggan PA66–PA71 MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam

CI193. Contoh ini mengilustrasi perakaunan bagi pemerolehan berbalik apabila Entiti B, entiti dikawal sah, memperoleh Entiti A, entiti yang menerbitkan instrumen ekuiti dan oleh itu merupakan entiti mengawal sah, dalam suatu pemerolehan berbalik pada 30 September 20X6. Contoh ini mengabaikan perakaunan bagi sebarang kesan cukai pendapatan.

CI194. Penyata kedudukan kewangan Entiti A dan Entiti B sejurus sebelum pemerolehan ialah:

MPSAS 40 - Penggabungan Sektor Awam

	Entiti A	Entiti B
	(entiti mengawal sah, operasi yang diperoleh perakaunan)	(entiti dikawal sah, pemeroleh perakaunan)
	RM	RM
Aset semasa	500	700
Aset bukan semasa	1,300	3,000
Jumlah aset	1,800	3,700
Liabiliti semasa	300	600
Liabiliti bukan semasa	400	1,100
Jumlah liabiliti	700	1,700
Ekuiti pemegang saham		
Lebihan atau kekurangan terkumpul	800	1,400
Ekuiti diterbitkan		
100 saham biasa	300	
60 saham biasa		600
Jumlah ekuiti pemegang saham	1,100	2,000
Jumlah liabiliti dan ekuiti pemegang saham	1,800	3,700

CI195. Contoh ini juga menggunakan maklumat berikut:

- (a) Pada 30 September 20X6 Entiti A menerbitkan 2.5 saham sebagai tukaran bagi setiap saham biasa Entiti B. Pemegang saham tunggal Entiti B, sebuah kerajaan, menukar sahamnya dalam Entiti B. Oleh itu, Entiti A menerbitkan 150 saham biasa sebagai tukaran dengan semua 60 saham biasa Entiti B.
- (b) Nilai saksama bagi setiap saham biasa Entiti B pada 30 September 20X6 ialah RM40. Harga pasaran disebut bagi saham biasa Entiti A pada tarikh tersebut ialah RM16.
- (c) Nilai saksama aset dan liabiliti boleh dikenal pasti Entiti A pada 30 September 20X6 adalah sama dengan amaun bawaannya, kecuali nilai saksama aset bukan semasa Entiti A pada 30 September 20X6 adalah sebanyak RM1,500.

Mengira Nilai Saksama Balasan Dipindahkan

CI196. Kesan daripada Entiti A (entiti mengawal sah, operasi yang diperoleh perakaunan) menerbitkan 150 saham biasa, pemegang saham Entiti B (kerajaan) memiliki 60 peratus saham yang diterbitkan oleh entiti yang digabungkan (iaitu 150 daripada 250 saham diterbitkan). Baki 40 peratus dimiliki oleh pemegang saham Entiti A. Jika pemerolehan tersebut telah mengambil bentuk bahawa Entiti B menerbitkan saham biasa tambahan kepada pemegang saham Entiti A

sebagai tukaran dengan saham biasa dalam Entiti A, Entiti B perlu menerbitkan 40 saham supaya nisbah kepentingan pemilikan dalam entiti yang digabungkan menjadi sama. Pemegang saham Entiti B (kerajaan) kemudiannya akan memiliki 60 daripada 100 saham diterbitkan Entiti B, iaitu 60 peratus daripada entiti yang digabungkan. Hasilnya, nilai saksama balasan dipindahkan secara efektif oleh Entiti B dan kepentingan kumpulan dalam Entiti A adalah sebanyak RM1,600 (40 saham dengan nilai saksama per saham sebanyak RM40).

CI197. Nilai saksama balasan dipindahkan secara efektif seharusnya berdasarkan ukuran paling boleh dipercayai. Dalam contoh ini, harga disebut saham Entiti A dalam pasaran prinsipal (atau paling menguntungkan) bagi saham memperuntukkan asas yang lebih boleh dipercayai untuk mengukur balasan dipindahkan secara efektif daripada nilai saksama saham dalam Entiti B, dan balasan diukur dengan menggunakan harga pasaran saham Entiti A, iaitu 100 saham dengan nilai saksama per saham sebanyak RM16.

Mengukur Muhibah

CI198. Muhibah diukur sebagai lebih nilai saksama balasan dipindahkan secara efektif (kepentingan kumpulan dalam Entiti A) terhadap amaun aset dan liabiliti boleh dikenal pasti bersih diiktiraf Entiti A, seperti berikut:

	RM	RM
Balasan dipindahkan dengan efektif		1,600
Nilai bersih diiktiraf bagi aset dan liabiliti boleh dikenal pasti Entiti A		
Aset semasa	500	
Aset bukan semasa	1,500	
Liabiliti semasa	(300)	
Liabiliti bukan semasa	(400)	(1,300)
Muhibah	300	300

Penyata Kedudukan Kewangan Disatukan pada 30 September 20X6

CI199. Penyata kedudukan kewangan disatukan sejurus selepas pemerolehan ialah:

	RM
Aset semasa [RM700 + RM500]	1,200
Aset bukan semasa [RM3,000 + RM1,500]	4,500
Muhibah	300
Jumlah aset	6,000
Liabiliti semasa [RM600 + RM300]	900
Liabiliti bukan semasa [RM1,100 + RM400]	1,500
Jumlah liabiliti	2,400

	RM
Ekuiti pemegang saham	
Lebihan atau kurangan terkumpul	1,400
Ekuiti diterbitkan	
250 saham biasa [RM600 + RM1,600]	2,200
Jumlah ekuiti pemegang saham	3,600
Jumlah liabiliti dan ekuiti pemegang saham	6,000

CI200. Amaun diiktiraf sebagai kepentingan ekuiti diterbitkan di dalam penyata kewangan disatukan (RM2,200) ditentukan dengan menambah ekuiti diterbitkan entiti dikawal sah sejeurus sebelum pemerolehan (RM600) dan nilai saksama balasan dipindahkan secara efektif (RM1,600). Walau bagaimanapun, struktur ekuiti yang kelihatan dalam penyata kewangan disatukan (iaitu, bilangan dan jenis kepentingan ekuiti diterbitkan) hendaklah menunjukkan struktur ekuiti entiti mengawal sah, termasuk kepentingan ekuiti diterbitkan oleh entiti mengawal sah untuk melaksanakan penggabungan.

Kepentingan Bukan Mengawal

CI201. Andaikan fakta sama seperti di atas, kecuali Entiti B memiliki lebih daripada satu pemegang saham, dan hanya 56 daripada 60 saham biasa Entiti B ditukarkan. Oleh sebab Entiti A menerbitkan 2.5 saham sebagai tukaran dengan setiap saham biasa Entiti B, Entiti A hanya menerbitkan 140 (berbanding 150) saham. Hasilnya, pemegang saham Entiti B memiliki 58.3 peratus saham diterbitkan entiti yang digabungkan tersebut (140 daripada 240 saham diterbitkan). Nilai saksama balasan dipindahkan bagi Entiti A, operasi yang diperoleh perakaunan, dikira dengan mengandaikan penggabungan itu telah dilaksanakan oleh Entiti B dengan menerbitkan saham biasa tambahan kepada pemegang saham Entiti A sebagai tukaran dengan saham biasa mereka dalam Entiti A. Ini kerana Entiti B merupakan pemeroleh perakaunan, dan perenggan PA67 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* menghendaki pemeroleh untuk mengukur balasan yang ditukarkan dengan operasi yang diperoleh perakaunan.

CI202. Dalam mengira bilangan saham yang perlu diterbitkan oleh Entiti B, kepentingan bukan mengawal dikecualikan daripada pengiraan. Pemegang saham majoriti (kerajaan) memiliki 56 saham Entiti B. Untuk mewakili kepentingan ekuiti 58.3 peratus, Entiti B perlu menerbitkan 40 saham tambahan. Pemegang saham majoriti (kerajaan) kemudiannya akan memiliki 56 daripada 96 saham diterbitkan Entiti B dan, oleh itu, memiliki 58.3 peratus daripada entiti yang digabungkan. Hasilnya, nilai saksama balasan dipindahkan bagi Entiti A, operasi yang diperoleh perakaunan, ialah RM1,600 (iaitu, 40 saham, dengan nilai saksama setiap saham sebanyak RM40). Itu merupakan amaun yang sama apabila pemegang saham tunggal Entiti B menawarkan kesemua 60 saham biasanya sebagai tukaran. Amaun diiktiraf bagi kepentingan kumpulan dalam Entiti A, operasi yang diperoleh perakaunan, tidak berubah sekiranya beberapa pemegang saham Entiti B tidak mengambil bahagian dalam pertukaran tersebut.

CI203. Kepentingan bukan mengawal diwakili oleh empat saham daripada jumlah 60 saham Entiti B yang tidak ditukarkan dengan saham Entiti A. Oleh itu, kepentingan bukan mengawal adalah sebanyak 6.7 peratus. Kepentingan bukan mengawal menunjukkan kepentingan berkadar pemegang saham bukan mengawal dalam amaun bawaan aset bersih Entiti B, iaitu entiti dikawal

sah, sebelum penggabungan. Oleh itu, penyata kedudukan kewangan disatukan dilaraskan untuk menunjukkan suatu kepentingan bukan mengawal sebanyak 6.7 peratus daripada amaun bawaan aset bersih Entiti B sebelum penggabungan (iaitu RM134 atau 6.7 peratus daripada RM2,000).

CI204. Penyata kedudukan kewangan disatukan pada 30 September 20X6 yang menunjukkan kepentingan bukan mengawal adalah seperti berikut:

	RM
Aset semasa [RM700 + RM500]	1,200
Aset bukan semasa [RM3,000 + RM1,500]	4,500
Muhibah	300
Jumlah aset	6,000
Liabiliti semasa [RM600 + RM300]	900
Liabiliti bukan semasa [RM1,100 + RM400]	1,500
Jumlah liabiliti	2,400
Ekuiti pemegang saham	
Lebihan terkumpul atau defisit [RM1,400 × 93.3 peratus]	1,306
Ekuiti diterbitkan	
240 saham biasa [RM560 + RM1,600]	2,160
Kepentingan bukan mengawal	134
Jumlah ekuiti pemegang saham	3,600
Jumlah liabiliti dan ekuiti pemegang saham	6,000

CI205. Kepentingan bukan mengawal sebanyak RM134 memiliki dua komponen. Komponen pertama ialah pengelasan semula saham kepentingan bukan mengawal bagi pendapatan tertahan pemeroleh perakaunan sejurus sebelum pemerolehan (RM1,400 × 6.7 peratus atau RM93.80). Komponen kedua mewakili pengelasan semula saham kepentingan bukan mengawal ekuiti diterbitkan pemeroleh perakaunan (RM600 × 6.7 peratus atau RM40.20).

Aset Tak Ketara Boleh Dikenal Pasti dalam Pemerolehan

Mengilustrasikan Kesan Mengguna Pakai Perenggan 64–68 dan PA75–PA84 MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam

CI206. Berikut merupakan contoh aset tak ketara boleh dikenal pasti yang diperoleh dalam suatu pemerolehan. Sesetengah contoh mungkin memiliki ciri-ciri aset selain daripada aset tak ketara. Pemeroleh perlu mengakaunkan aset tersebut menurut inti pati masing-masing. Contoh ini bukanlah bertujuan untuk merangkumi semua keadaan.

CI207. Aset tak ketara dikenal pasti sebagai memiliki asas ‘pengaturan mengikat’ yang timbul daripada pengaturan mengikat (termasuk hak daripada kontrak atau hak di sisi undang-undang lain). Aset tak ketara yang ditetapkan sebagai memiliki suatu asas ‘tiada pengaturan mengikat’ tidak terhasil daripada pengaturan mengikat namun boleh dipisahkan. Aset tak ketara dikenal pasti

memiliki suatu asas pengaturan mengikat mungkin juga boleh dipisahkan namun kebolehpisahan bukanlah syarat perlu untuk sesuatu aset memenuhi kriteria pengaturan mengikat.

Aset Tak Ketara Berkaitan Pemasaran

CI208. Aset tak ketara berkaitan pemasaran digunakan terutamanya dalam pemasaran atau promosi produk atau perkhidmatan. Contoh aset tak ketara berkaitan pemasaran ialah:

Kelas	Asas
Cap dagangan, nama dagangan, cap perkhidmatan, cap kolektif, dan cap persijilan	Pengaturan mengikat
Reka bentuk dagangan (warna, bentuk, atau reka bentuk pakej unik)	Pengaturan mengikat
Kepala nama akhbar	Pengaturan mengikat
Nama domain Internet	Pengaturan mengikat
Perjanjian bukan persaingan	Pengaturan mengikat

Cap Dagangan, Nama Dagangan, Cap Perkhidmatan, Cap Kolektif, dan Cap Persijilan

CI209. Cap dagangan merupakan perkataan, nama, simbol, atau peranti lain yang digunakan dalam perdagangan untuk menunjukkan sumber sesuatu produk dan membezakannya daripada produk pihak lain. Suatu cap perkhidmatan mengenal pasti dan membezakan sumber sesuatu perkhidmatan dan bukannya produk. Cap kolektif mengenal pasti barangan atau perkhidmatan ahli sesuatu kumpulan. Cap persijilan mengesahkan asal geografi atau ciri-ciri lain sesuatu barangan atau perkhidmatan.

CI210. Cap dagangan, nama dagangan, cap perkhidmatan, cap kolektif, dan cap persijilan boleh dilindungi di sisi undang-undang melalui pendaftaran dengan agensi kerajaan, penggunaan berterusan dalam perniagaan atau dengan cara lain. Sekiranya ia dilindungi di sisi undang-undang melalui pendaftaran atau cara lain, suatu cap dagangan atau cap lain diperoleh dalam suatu pemerolehan merupakan aset tak ketara yang memenuhi kriteria pengaturan mengikat. Jika tidak, suatu cap dagangan atau cap lain diperoleh dalam suatu pemerolehan boleh diiktiraf secara berasingan daripada muhibah sekiranya kriteria kebolehpisahan dipenuhi, yang biasanya akan berlaku.

CI211. Istilah *jenama* dan *nama jenama*, sering disinonimkan dengan cap dagangan dan cap lain, iaitu istilah pemasaran umum yang kebiasaannya merujuk kepada sekumpulan aset pelengkap seperti suatu cap dagangan (atau cap perkhidmatan) dan nama dagangan, formula, resipi, dan kepakaran teknologi berkaitan. MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* tidak menghalang sesebuah entiti daripada mengiktiraf, sebagai aset tunggal secara berasingan daripada muhibah, sekumpulan aset tak ketara pelengkap yang kebiasaannya dirujuk sebagai sesuatu jenama sekiranya aset yang membentuk kumpulan itu memiliki usia guna yang serupa.

Nama Domain Internet

CI212. Nama domain Internet adalah nama alfanumerik unik yang digunakan untuk mengenal pasti alamat Internet berangka tertentu. Pendaftaran nama domain mewujudkan perkaitan di antara nama itu dan satu komputer yang ditetapkan di Internet dalam tempoh pendaftaran tersebut.

Pendaftaran itu boleh diperbaharui. Suatu nama domain berdaftar yang diperoleh dalam suatu pemerolehan memenuhi kriteria pengaturan mengikat.

Aset Tak Ketara Pengguna Perkhidmatan atau Berkaitan Pelanggan

CI213. Contoh aset tak ketara pengguna perkhidmatan atau berkaitan pelanggan ialah:

Kelas	Asas
Senarai pengguna sesuatu perkhidmatan	Tiada pengaturan mengikat
Tunggakan pesanan atau pengeluaran	Pengaturan mengikat
pengaturan mengikat pelanggan dan hubungan berkaitan pelanggan	Pengaturan mengikat
Hubungan pelanggan yang wujud melalui cara selain daripada pengaturan mengikat	Tiada pengaturan mengikat

Senarai Pengguna sesuatu Perkhidmatan

CI214. Senarai pengguna sesuatu perkhidmatan terdiri daripada maklumat tentang pengguna perkhidmatan, seperti nama dan maklumat hubungan mereka. Senarai pengguna sesuatu perkhidmatan juga mungkin dalam bentuk pangkalan data yang merangkumi maklumat lain tentang pengguna, seperti sejarah penggunaan perkhidmatan dan maklumat demografi mereka. Senarai pengguna sesuatu perkhidmatan kebiasaannya tidak wujud daripada suatu pengaturan mengikat (termasuk hak daripada kontrak atau hak di sisi undang-undang lain). Walau bagaimanapun, senarai pengguna sesuatu perkhidmatan sering dipajak atau ditukar. Oleh itu, senarai pengguna sesuatu perkhidmatan diperoleh dalam suatu pemerolehan kebiasaannya memenuhi kriteria kebolehpisahan.

Tunggakan Pesanan atau Pengeluaran

CI215. Tunggakan pesanan atau pengeluaran wujud daripada pengaturan mengikat seperti pesanan belian atau jualan. Suatu tunggakan pesanan atau pengeluaran diperoleh dalam suatu pemerolehan memenuhi kriteria pengaturan mengikat sekalipun pesanan belian atau jualan boleh dibatalkan.

Pengaturan Mengikat Pelanggan dan Hubungan Berkaitan Pelanggan

CI216. Jika sesebuah entiti mewujudkan hubungan dengan pelanggannya melalui pengaturan mengikat, hubungan pelanggan itu wujud daripada hak pengaturan mengikat. Oleh itu, pengaturan mengikat pelanggan dan hubungan berkaitan pelanggan yang diperoleh dalam suatu pemerolehan memenuhi kriteria pengaturan mengikat, sekalipun kerahsiaan atau terma lain pengaturan mengikat tersebut melarang jualan atau pindahan suatu pengaturan mengikat secara berasingan daripada operasi yang diperoleh.

CI217. Suatu pengaturan mengikat pelanggan dan hubungan berkaitan pelanggan mungkin mewakili dua aset tak ketara berlainan. Kedua-dua aset guna dan pola bagaimana manfaat ekonomi dua aset tersebut digunakan mungkin berbeza.

- CI218. Suatu hubungan pelanggan wujud antara sesebuah entiti dengan pelanggannya jika (a) entiti memiliki maklumat tentang pelanggan dan mempunyai hubungan tetap dengan pelanggan dan (b) pelanggan memiliki keupayaan untuk membuat hubungan secara langsung dengan entiti tersebut. Hubungan pelanggan memenuhi kriteria pengaturan mengikat sekiranya entiti mempunyai amalan untuk mewujudkan pengaturan mengikat dengan pelanggannya, tanpa mengira sama ada suatu pengaturan mengikat wujud pada tarikh pemerolehan. Hubungan pelanggan juga mungkin wujud melalui cara selain daripada pengaturan mengikat, seperti melalui hubungan biasa oleh wakil jualan atau perkhidmatan.
- CI219. Seperti yang dinyatakan dalam perenggan CI215, suatu pesanan atau suatu tunggakan pengeluaran timbul daripada pengaturan mengikat seperti pesanan belian atau jualan dan oleh itu disifatkan sebagai suatu hak pengaturan mengikat. Oleh itu, jika sesebuah entiti memiliki hubungan dengan pelanggannya melalui jenis pengaturan mengikat ini, hubungan pelanggan juga wujud daripada hak pengaturan mengikat dan oleh itu memenuhi kriteria pengaturan mengikat.

Contoh

- CI220. Contoh berikut mengilustrasikan pengiktirafan aset tak ketara pengaturan mengikat pelanggan dan hubungan pelanggan diperoleh dalam suatu pemerolehan.

- (a) Entiti Pemeroleh (EP) memperoleh Entiti Sasaran (ES) dalam suatu pemerolehan pada 31 Disember 20X5. ES mempunyai perjanjian lima tahun untuk membekalkan barangan kepada Pelanggan. Kedua-dua ES dan EP percaya bahawa Pelanggan akan memperbaharui perjanjian pada akhir pengaturan mengikat semasa. Perjanjian ini tidak boleh dipisahkan.

Perjanjian itu, sama ada boleh dibatalkan atau tidak, memenuhi kriteria pengaturan mengikat. Selain itu, oleh sebab ES mewujudkan hubungannya dengan Pelanggan melalui suatu pengaturan mengikat, bukan sahaja perjanjian itu sendiri bahkan hubungan pelanggan ES dengan Pelanggan juga memenuhi kriteria pengaturan mengikat.

- (b) EP memperoleh ES dalam suatu pemerolehan pada 31 Disember 20X5. ES mengeluarkan barangan dalam dua bidang perniagaan berlainan: barangan sukan dan elektronik. Pelanggan membeli kedua-dua barangan sukan dan elektronik daripada ES. ES mempunyai pengaturan mengikat dengan Pelanggan untuk menjadi pembekal eksklusif barangan sukan namun tidak mempunyai pengaturan mengikat untuk membekalkan barangan elektronik kepada Pelanggan. Kedua-dua ES dan EP percaya bahawa hanya satu hubungan pelanggan keseluruhan yang wujud antara ES dengan Pelanggan.

Pengaturan mengikat untuk menjadi pembekal eksklusif barangan sukan Pelanggan, sama ada boleh dibatalkan atau tidak, memenuhi kriteria pengaturan mengikat. Tambahan pula, disebabkan ES mewujudkan hubungannya dengan Pelanggan melalui suatu pengaturan mengikat, hubungan pelanggan dengan Pelanggan memenuhi kriteria pengaturan mengikat. Oleh sebab ES hanya memiliki satu hubungan pelanggan dengan Pelanggan, nilai saksama hubungan itu menyertakan sekali andaian bahawa hubungan ES dengan Pelanggan ada berkaitan dengan barangan sukan dan elektronik. Walau bagaimanapun, jika EP menentukan hubungan pelanggan dengan Pelanggan bagi barangan sukan dan elektronik adalah berasingan antara satu sama lain, EP akan menilai sama ada hubungan pelanggan bagi barangan elektronik memenuhi kriteria kebolehpisahan bagi pengenalpastian sebagai suatu aset tak ketara.

- (c) EP memperoleh ES dalam suatu pemerolehan pada 31 Disember 20X5. ES menjalankan perniagaan dengan pelanggannya melalui pesanan belian dan jualan semata-mata. Pada 31 Disember 20X5, ES mempunyai tunggakan pesanan belian pelanggan daripada 60 peratus pelanggannya, yang semuanya merupakan pelanggan berulang. Baki 40 peratus pelanggan ES juga merupakan pelanggan berulang. Walau bagaimanapun, sehingga 31 Disember 20X5, ES tidak mempunyai pesanan belian terbuka atau pengaturan mengikat lain dengan pelanggan tersebut.

Tidak kira sama ada boleh dibatalkan atau tidak, pesanan belian daripada 60 peratus pelanggan ES memenuhi kriteria pengaturan mengikat. Di samping itu, oleh sebab ES telah mewujudkan hubungannya dengan 60 peratus pelanggannya melalui pengaturan mengikat, bukan sahaja pesanan belian namun hubungan pelanggan ES turut memenuhi kriteria pengaturan mengikat. Oleh sebab ES mempunyai amalan untuk mewujudkan pengaturan mengikat dengan baki 40 peratus pelanggannya, hubungannya dengan pelanggan tersebut juga wujud melalui hak pengaturan mengikat dan oleh itu memenuhi kriteria pengaturan mengikat sekalipun ES tidak mempunyai pengaturan mengikat dengan pelanggan tersebut pada 31 Disember 20X5.

- (d) EP memperoleh ES, suatu penginsurans, dalam suatu pemerolehan pada 31 Disember 20X5. ES memiliki suatu portfolio kontrak insurans motor selama setahun yang boleh dibatalkan oleh pemegang polisi.

Oleh sebab ES mewujudkan hubungannya dengan pemegang polisi melalui kontrak insurans, hubungan pelanggan dengan pemegang polisi memenuhi kriteria pengaturan mengikat. MPSAS 26, *Penjejasan Nilai Aset Menjana Tunai* dan MPSAS 31, *Aset Tak Ketara* terpakai kepada aset tak ketara hubungan pelanggan.

Hubungan Pelanggan Wujud melalui Cara Selain daripada Pengaturan Mengikat

CI221. Hubungan pelanggan diperoleh dalam suatu pemerolehan yang tidak wujud daripada pengaturan mengikat meskipun begitu dapat dikenal pasti kerana hubungan tersebut boleh dipisahkan. Urus niaga pertukaran bagi suatu aset yang sama atau aset serupa menunjukkan bahawa entiti lain telah menjual atau sebaliknya memindahkan jenis hubungan pelanggan tertentu wujud melalui cara selain daripada pengaturan mengikat akan membuktikan hubungan itu boleh dipisahkan.

Aset Tak Ketara Berkaitan Artistik

CI222. Contoh aset tak ketara berkaitan artistik ialah:

Kelas	Asas
Lakonan, opera, dan balet	Pengaturan mengikat
Buku, majalah, akhbar, dan karya sastera lain	Pengaturan mengikat
Karya muzik seperti gubahan, lirik lagu, dan dendang pengiklanan	Pengaturan mengikat
Gambar dan gambar foto	Pengaturan mengikat
Material video dan audiovisual, termasuk gambar bergerak atau filem, video muzik, dan program televisyen	Pengaturan mengikat

CI223. Aset berkaitan artistik diperoleh dalam suatu pemerolehan boleh dikenal pasti sekiranya ia timbul daripada pengaturan mengikat (termasuk hak daripada kontrak) atau hak di sisi undang-undang seperti yang diperuntukkan melalui hak cipta. Pemegang boleh memindahkan hak cipta, sama ada secara keseluruhan melalui suatu tugas atau sebahagiannya melalui perjanjian pelesenan. Pemeroleh tidak dihalang daripada mengiktiraf aset tak ketara hak cipta dan sebarang tugas berkaitan atau perjanjian lesen sebagai satu aset tunggal, dengan syarat ia mempunyai usia guna yang serupa.

Aset Tak Ketara Berasaskan Pengaturan Mengikat

CI224. Aset tak ketara berasaskan pengaturan mengikat mewakili nilai hak yang timbul daripada pengaturan mengikat. Pengaturan mengikat dengan pelanggan merupakan satu jenis aset tak ketara berasaskan pengaturan mengikat. Sekiranya terma suatu pengaturan mengikat menimbulkan liabiliti (contohnya, jika terma pajakan suatu operasi atau perjanjian mengikat dengan pelanggan tidak memuaskan berbanding dengan terma pasaran), pemeroleh mengiktirafnya sebagai liabiliti yang diambil alih dalam suatu pemerolehan. Contoh aset tak ketara berasaskan pengaturan mengikat ialah:

Kelas	Asas
Pelesenan, royalti, dan perjanjian terhenti	Pengaturan mengikat
Pengaturan mengikat pengiklanan, pembinaan, pengurusan, perkhidmatan, atau bekalan	Pengaturan mengikat
Perjanjian pajakan (sama ada operasi yang diperoleh ialah pemajak atau pemberi pajak)	Pengaturan mengikat
Permit pembinaan	Pengaturan mengikat
Perjanjian francais	Pengaturan mengikat
Hak kendalian dan penyiaran	Pengaturan mengikat
Pengaturan mengikat bayaran balik, seperti pengaturan mengikat pinjaman gadai janji	Pengaturan mengikat
Pengaturan mengikat bagi pekerjaan	Pengaturan mengikat
Menggunakan hak, seperti penggerudian, air, udara, pemotongan kayu-kayan, dan pihak berkuasa laluan	Pengaturan mengikat

Pengaturan Mengikat Bayaran Balik, Seperti Pengaturan Mengikat Pinjaman Gadai Janji

CI225. Pengaturan mengikat untuk membayar balik aset kewangan perkhidmatan merupakan satu jenis aset tak ketara berasaskan pengaturan mengikat. Walaupun bayaran balik terdapat dalam semua aset kewangan, ia menjadi suatu aset (atau liabiliti) berlainan melalui salah satu daripada yang berikut:

- (a) Apabila dipisahkan dalam pengaturan mengikat daripada aset kewangan sandaran melalui jualan atau pensekuitian aset dengan bayaran balik tertahan;
- (b) Melalui belian dan andaian bayaran balik yang berasingan.

CI226. Jika pinjaman gadaai janji, belum terima kad kredit atau aset kewangan lain diperoleh dalam suatu pemerolehan dengan bayaran balik tertahan, hak bayaran balik sedia ada bukanlah suatu aset tak ketara berasingan kerana nilai saksama hak bayaran balik tersebut termasuk dalam pengukuran nilai saksama aset kewangan diperoleh.

Pengaturan Mengikat bagi Pekerjaan

CI227. Pengaturan mengikat bagi pekerjaan yang merupakan pengaturan mengikat yang bermanfaat dari perspektif majikan kerana harga pengaturan mengikat tersebut adalah menguntungkan berbanding dengan terma pasaran, merupakan satu jenis aset tak ketara berasaskan pengaturan mengikat.

Hak Penggunaan

CI228. Hak penggunaan termasuk hak penggerudian, air, udara, pemotongan kayu-kayan, dan pihak berkuasa laluan. Sesetengah hak penggunaan merupakan aset tak ketara berasaskan pengaturan mengikat untuk diperakaukan secara berasingan daripada muhibah. Hak penggunaan lain mungkin mempunyai ciri-ciri aset ketara dan bukannya aset tak ketara. Suatu pemeroleh seharusnya mengakaunkan hak penggunaan berdasarkan sifatnya.

Aset Tak Ketara Berasaskan Teknologi

CI229. Contoh aset tak ketara berasaskan teknologi ialah:

Kelas	Asas
Teknologi yang dipatenkan	Pengaturan mengikat
Perisian komputer dan kerja lindung (<i>mask work</i>)	Pengaturan mengikat
Teknologi yang tidak dipatenkan	Tiada pengaturan mengikat
Pangkalan data, termasuk peletakan hak milik	Tiada pengaturan mengikat
Rahsia dagangan seperti formula rahsia, proses, dan resipi	Pengaturan mengikat

Perisian Komputer dan Kerja Lindung

CI230. Perisian komputer dan format program diperoleh dalam suatu pemerolehan yang dilindungi di sisi undang-undang, seperti melalui paten atau hak cipta, memenuhi kriteria pengaturan mengikat bagi pengenpastian sebagai aset tak ketara.

CI231. Kerja Lindung merupakan perisian yang disimpan secara kekal pada cip memori baca sahaja sebagai satu siri stensil atau litar bersepadu. Kerja Lindung mungkin dilindungi dari segi undang-undang. Kerja Lindung dilindungi dari segi undang-undang yang diperoleh dalam suatu pemerolehan memenuhi kriteria pengaturan mengikat untuk dikenal pasti sebagai aset tak ketara.

Pangkalan Data, Termasuk Peletakan Hak Milik

CI232. Pangkalan data merupakan koleksi maklumat, sering disimpan dalam bentuk elektronik (seperti pada cakera atau fail komputer). Pangkalan data yang merangkumi karya pengarang asal adalah berhak terhadap perlindungan hak cipta. Suatu pangkalan data diperoleh dalam suatu pemerolehan dan dilindungi melalui hak cipta memenuhi kriteria pengaturan mengikat. Walau bagaimanapun, suatu pangkalan data kebiasaannya termasuk maklumat yang dicipta kesan

daripada operasi biasa entiti, seperti senarai pengguna perkhidmatan, atau maklumat khusus, seperti data saintifik atau maklumat kredit. Pangkalan data yang tidak dilindungi oleh hak cipta boleh, dan sering, ditukar, dilesenkan, atau dipajak kepada pihak lain secara keseluruhan atau sebahagiannya. Oleh itu, sekalipun manfaat ekonomi masa depan daripada pangkalan data tidak wujud dari segi hak di sisi undang-undang, pangkalan data diperoleh dalam suatu pemerolehan memenuhi kriteria kebolehpisahan.

CI233. Peletakan hak milik merupakan suatu rekod sejarah semua perkara yang menjejaskan hak milik terhadap bidang tanah di kawasan geografi tertentu. Aset peletakan hak milik dibeli dan dijual, sama ada secara keseluruhan atau sebahagian, dalam urus niaga pertukaran atau dilesenkan. Oleh itu, aset peletakan hak milik diperoleh dalam suatu pemerolehan memenuhi kriteria kebolehpisahan.

Rahsia Dagangan Seperti Formula Rahsia, Proses, dan Resipi

CI234. Suatu rahsia dagangan ialah ‘maklumat, termasuk formula, pola, resipi, penyusunan, program, peranti, kaedah, teknik, atau proses yang (a) menghasilkan nilai ekonomi bebas, sebenar atau berpotensi, daripada tidak diketahui umum dan (b) merupakan isi usaha yang munasabah dalam keadaan demikian untuk mengekalkan kerahsiaan.’³ Sekiranya manfaat ekonomi masa depan daripada rahsia dagangan diperoleh dalam pemerolehan dilindungi di sisi undang-undang, aset tersebut memenuhi kriteria pengaturan mengikat. Jika tidak, rahsia dagangan diperoleh dalam suatu pemerolehan boleh dikenal pasti hanya jika kriteria kebolehpisahan dipenuhi, yang mana mungkin berlaku.

Pengukuran Kepentingan Bukan Mengawal (KBM) dalam Pemerolehan

Mengilustrasikan Kesan Mengguna Pakai Perenggan 73 MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam.

CI235. Contoh berikut mengilustrasi pengukuran komponen KBM pada tarikh pemerolehan dalam suatu pemerolehan.

Pengukuran KBM Termasuk Saham Keutamaan

CI236. ES telah menerbitkan 100 saham keutamaan, yang dikelaskan sebagai ekuiti. Saham keutamaan mempunyai nilai nominal sebanyak RM1 setiap satu. Saham keutamaan memberi pemegangnya hak dividen keutamaan dengan diberikan keutamaan bayaran apa-apa dividen berbanding dengan pemegang saham biasa. Setelah pembubaran ES, pemegang saham keutamaan berhak menerima aset tersedia bagi pengagihan amaun sebanyak RM1 sesaham dengan diberikan keutamaan berbanding dengan pemegang saham biasa. Pemegang saham keutamaan tidak memiliki apa-apa hak selanjutnya berkenaan pembubaran.

CI237. EP memperoleh semua saham biasa ES. Urus niaga ini memberikan kawalan EP terhadap ES, dan analisis inti pati ekonomi penggabungan mengguna pakai panduan dalam perenggan 9–14 dan PA19–PA50 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* mengesahkan urus niaga itu suatu pemerolehan. Nilai saksama mengikut tarikh pemerolehan saham keutamaan adalah sebanyak RM120.

3 Melvin Simensky and Lanning Bryer, *The New Role of Intellectual Property in Commercial Transactions* (New York: John Wiley & Sons, 1998), page 293.

- CI238. Perenggan 73 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* menyatakan bagi setiap pemerolehan, pemeroleh hendaklah mengukur pada tarikh pemerolehan komponen kepentingan bukan mengawal dalam operasi yang diperoleh yang menunjukkan kepentingan pemilikan semasa dan memberi hak kepada pemegangnya bahagian berkadar aset bersih entiti sekiranya berlaku pembubaran sama ada pada nilai saksama atau saham berkadar instrumen pemilikan semasa dari amaun aset bersih boleh dikenal pasti yang diiktiraf dalam operasi yang diperoleh. Semua komponen kepentingan bukan mengawal lain mesti diukur pada nilai saksama mengikut tarikh pemerolehannya, kecuali jika asas pengukuran lain dikehendaki oleh MPSAS.
- CI239. Kepentingan bukan mengawal berkaitan dengan saham keutamaan ES tidak layak untuk dijadikan pilihan pengukuran dalam perenggan 73 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* kerana tidak memberi hak kepada pemegangnya untuk berkongsi sebahagian daripada aset bersih entiti sekiranya berlaku pembubaran. Pemeroleh mengukur saham keutamaan pada nilai saksama mengikut tarikh pemerolehan sebanyak RM120.

Variasi Pertama

- CI240. Andaikan apabila berlakunya pembubaran ES, saham keutamaan memberi hak kepada pemegangnya untuk menerima saham berkadar dari aset yang tersedia untuk diagihkan. Pemegang saham keutamaan memiliki hak dan kedudukan yang sama dengan pemegang saham biasa sekiranya berlaku pembubaran. Andaikan nilai saksama pada tarikh pemerolehan saham keutamaan kini adalah sebanyak RM160 manakala saham mengikut kadar amaun diiktiraf ES bagi aset bersih boleh dikenal pasti yang disifatkan berpunca daripada saham keutamaan adalah sebanyak RM140.
- CI241. Saham keutamaan layak dijadikan pilihan pengukuran dalam perenggan 73 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*. EP boleh memilih untuk mengukur saham keutamaan sama ada pada nilai saksama mengikut tarikh pemerolehan sebanyak RM160 atau pada bahagian berkadar masing-masing dalam amaun diiktiraf operasi yang diperoleh daripada aset bersih boleh dikenal pasti sebanyak RM140.

Variasi Kedua

- CI242. Andaikan juga ES telah menerbitkan opsyen saham sebagai imbuhan kepada pekerjanya. Opsyen saham dikelaskan sebagai ekuiti dan diletak hak pada tarikh pemerolehan. Mereka tidak mewakili kepentingan pemilikan semasa dan tidak melayakkan pemegangnya untuk saham berkadar daripada aset bersih ES sekiranya berlaku pembubaran. Nilai saksama opsyen saham menurut piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan berkaitan dengan bayaran berasaskan saham pada tarikh pemerolehan ialah RM200. Opsyen saham tidak tamat tempoh pada tarikh pemerolehan dan EP tidak menggantikannya.
- CI243. Perenggan 73 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* menghendaki opsyen saham sedemikian diukur pada nilai saksama mengikut tarikh pemerolehannya, melainkan jika asas pengukuran lain dikehendaki oleh MPSAS. Perenggan 84 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* menyatakan bahawa pemeroleh hendaklah mengukur sesuatu instrumen ekuiti berkaitan urus niaga bayaran berasaskan saham operasi yang diperoleh menurut piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan berkaitan bayaran berasaskan saham.
- CI244. Pemeroleh mengukur kepentingan bukan mengawal berkaitan opsyen saham pada nilai saksama sebanyak RM200.

Pelepasan Amaun Cukai Perlu Bayar dalam Pemerolehan

Mengilustrasikan Kesan Perakaunan bagi Pelepasan Cukai dalam suatu Pemerolehan dengan Mengguna Pakai Perenggan 78–79 dan PA85–PA87 MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam

CI245. Contoh berikut mengilustrasi perakaunan bagi suatu pemerolehan apabila sebahagian daripada liabiliti cukai operasi yang diperoleh dilepaskan sebagai sebahagian daripada terma pemerolehan.

CI246. Pada 1 Januari 20X4 EP, sebuah kementerian kerajaan yang bertindak bagi pihak kerajaan, memperoleh ES, sebuah entiti swasta sebagai tukaran dengan wang tunai sebanyak RM575. Kesan daripada pemerolehan itu, EP menjangka untuk mengurangkan kos melalui skala ekonomi. Nilai saksama aset yang diperoleh, dan liabiliti yang diambil alih adalah seperti berikut:

Aset yang diperoleh dan liabiliti yang diambil alih:	RM
Aset kewangan	265
Inventori	5
Hartanah, loji, dan peralatan	640
Aset tak ketara boleh dikenal pasti	12
Liabiliti kewangan	(320)
Liabiliti cukai	(40)
Jumlah aset bersih	<u>562</u>

CI247. EP mengiktiraf muhibah sebanyak RM13, perbezaan antara harga dibayar untuk memperoleh ES (RM575) dan aset bersih ES (RM562).

CI248. Andaikan sebagai sebahagian daripada terma pemerolehan, kerajaan memerlukan MoF (pihak berkuasa cukai) melepaskan 50 peratus daripada liabiliti cukai ES. Nilai saksama aset yang diperoleh, dan liabiliti yang diambil alih kini adalah seperti berikut:

Aset yang diperoleh dan liabiliti yang diambil alih:	RM
Aset kewangan	265
Inventori	5
Hartanah, loji, dan peralatan	640
Aset tak ketara boleh dikenal pasti	12
Liabiliti kewangan	(320)
Liabiliti cukai	(20)
Jumlah aset bersih	<u><u>582</u></u>

CI249. EP mengiktiraf suatu laba sebanyak RM7, perbezaan antara harga dibayar untuk memperoleh ES (RM575) dan aset bersih ES (RM582). EP akan mengakaunkan baki liabiliti cukai menurut piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan berkaitan cukai pendapatan.

CI250. MoF mengakaunkan cukai menurut MPSAS 23, *Hasil daripada Urus Niaga Bukan Pertukaran (Cukai & Pindahan)* dan akan mengiktiraf suatu pelarasan bagi cukai dilepaskan.

Laba atas Belian Murah dalam Pemerolehan

Mengilustrasikan Kesan Mengiktiraf dan Mengukur Laba daripada Belian Murah dalam Pemerolehan dengan Menggunakan Pakai Perenggan 85–90 MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam

CI251. Contoh berikut mengilustrasi perakaunan bagi suatu pemerolehan apabila laba atas belian murah diiktiraf.

CI252. Pada 1 Januari 20X5 EP memperoleh 80 peratus kepentingan ekuiti ES, sebuah entiti swasta, sebagai tukaran dengan wang tunai sebanyak RM150. Oleh sebab bekas pemilik ES perlu melupuskan pelaburannya dalam ES pada suatu tarikh yang ditetapkan, mereka tidak mempunyai masa yang mencukupi untuk memasarkan ES kepada pelbagai pembeli berpotensi. Pengurusan EP pada awalnya mengukur aset yang diperoleh dan liabiliti diambil alih boleh dikenal pasti secara berasingan pada tarikh pemerolehan menurut keperluan MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*. Aset boleh dikenal pasti diukur pada nilai RM250 dan liabiliti yang diambil alih diukur pada nilai RM50. EP berurusan dengan suatu perunding bebas, yang menentukan bahawa nilai saksama 20 peratus kepentingan bukan mengawal dalam ES adalah sebanyak RM42.

CI253. Amaun aset bersih boleh dikenal pasti ES (RM200, dikira sebagai RM250–RM50) melebihi nilai saksama balasan dipindahkan serta nilai saksama kepentingan bukan mengawal dalam ES. Oleh itu, EP menyemak prosedur yang digunakan untuk mengenal pasti dan mengukur aset yang diperoleh dan liabiliti yang diambil alih dan untuk mengukur nilai saksama kedua-dua kepentingan bukan mengawal dalam ES dan balasan dipindahkan. Selepas semakan itu, EP memutuskan bahawa prosedur dan pengukuran terhasil adalah wajar. EP mengukur laba atas pembelian 80 peratus kepentingan tersebut seperti berikut:

		RM
Amaun aset bersih boleh dikenal pasti yang diperoleh (RM250 – RM50)		200
Tolak: Nilai saksama balasan dipindahkan bagi 80 peratus kepentingan EP dalam ES; tambah	150	
Nilai saksama kepentingan bukan mengawal dalam ES	42	
		192
Laba atas belian murah 80 peratus kepentingan		8

CI254. EP akan merekodkan pemerolehan ES dalam penyata kewangan disatukan seperti berikut:

	RM	RM
Dt Aset boleh dikenal pasti yang diperoleh	250	
Kt Tunai		150
Kt Liabiliti yang diambil alih		50
Kt Laba atas belian murah		8
Kt Ekuiti—kepentingan bukan mengawal dalam ES		42

CI255. Jika pemeroleh memilih untuk mengukur kepentingan bukan mengawal dalam ES berdasarkan kepentingan berkadarnya dari segi aset bersih boleh dikenal pasti operasi yang diperolehi, amaun diiktiraf kepentingan bukan mengawal adalah sebanyak RM40 ($RM200 \times 0.20$). Maka laba atas belian murah akan menjadi RM10 ($RM200 - RM150 + RM40$).

Tempoh Pengukuran dalam Pemerolehan

Mengilustrasikan Kesan Mengguna Pakai Perenggan 103–108 MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam

CI256. Sekiranya suatu perakaunan awal bagi pergabungan tidak lengkap pada akhir tempoh pelaporan kewangan yang mana pergabungan berlaku, perenggan 103 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* menghendaki pemeroleh mengiktiraf amaun sementara item yang perakaunannya tidak lengkap dalam penyata kewangannya. Sepanjang tempoh pengukuran, pemeroleh akan mengiktiraf pelarasan amaun sementara yang diperlukan untuk menunjukkan maklumat baharu tentang fakta dan keadaan sedia ada yang diperolehi pada tarikh pergabungan dan, jika diketahui, akan menjejaskan pengukuran amaun diiktiraf pada tarikh tersebut. Perenggan 107 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* menghendaki pemeroleh untuk mengiktiraf pelarasan sedemikian seolah-olah perakaunan bagi pemerolehan telah dilengkapkan pada tarikh pemerolehan. Pelarasan tempoh pengukuran tidak termasuk dalam lebih atau kurang.

CI257. Andaikan EP memperoleh ES pada 30 September 20X7. EP mendapatkan suatu penilaian bebas bagi item hartanah, loji, dan peralatan yang diperolehi dalam pergabungan tersebut, dan penilaian itu tidak lengkap pada masa EP dibenarkan untuk mengeluarkan penyata kewangannya bagi tahun berakhir pada 31 Disember 20X7. Dalam penyata kewangan tahunan 20X7, EP mengiktiraf nilai saksama sementara bagi aset bernilai RM30,000. Pada tarikh pemerolehan, item hartanah, loji, dan peralatan mempunyai baki usia guna selama lima tahun. Lima bulan selepas tarikh pemerolehan, EP menerima penilaian bebas, yang mengangarkan nilai saksama mengikut tarikh pemerolehan aset sebanyak RM40,000.

CI258. Dalam penyata kewangan bagi tahun berakhir pada 31 Disember 20X8, ES secara retrospektif melaraskan maklumat pada tahun terdahulu 20X7 seperti berikut:

- (a) Amaun bawaan hartanah, loji, dan peralatan pada 31 Disember 20X7 dinaikkan sebanyak RM9,500. Pelarasan itu diukur sebagai pelarasan nilai saksama pada tarikh pemerolehan sebanyak RM10,000 tolak susut nilai tambahan yang akan diiktiraf sekiranya nilai saksama aset pada tarikh pemerolehan telah diiktiraf dari tarikh itu (RM500 bagi susut nilai tiga bulan).
- (b) Amaun bawaan muhibah pada 31 Disember 20X7 diturunkan sebanyak RM10,000.
- (c) Belanja susut nilai bagi tahun 20X7 dinaikkan sebanyak RM500.

CI259. Selaras dengan perenggan 124 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*, EP mendedahkan:

- (a) Dalam penyata kewangan 20X7, perakaunan awal bagi pemerolehan itu belum lengkap kerana penilaian hartanah, loji, dan peralatan belum lagi diterima.
- (b) Dalam penyata kewangan 20X8, terdapat amaun dan penjelasan mengenai pelarasan mengikut nilai sementara diiktiraf sepanjang tempoh pelaporan semasa. Oleh itu, EP mendedahkan maklumat perbandingan pada tahun 20X7 dilaraskan secara retrospektif untuk menaikkan nilai saksama item hartanah, loji, dan peralatan pada tarikh pemerolehan sebanyak RM9,500, diofset dengan penurunan nilai muhibah sebanyak RM10,000, dan kenaikan belanja susut nilai sebanyak RM500.

Menentukan Bahagian Urus Niaga Pemerolehan

Penyelesaian Hubungan Sedia Ada – Pinjaman

Mengilustrasikan Kesan Mengguna Pakai Perenggan 109–110 dan PA98–PA101 MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam

- CI260. EP memberikan ES suatu pinjaman kadar tetap lima tahun sebanyak RM100. Faedah perlu dibayar secara suku tahunan, dengan prinsipal dibayar balik pada tarikh matang. Dengan baki selama dua tahun mengikut perjanjian pinjaman tersebut, EP memperoleh ES.
- CI261. Termasuk dalam jumlah nilai saksama ES ialah suatu liabiliti kewangan sebanyak RM90 bagi nilai saksama perjanjian pinjaman dengan EP. Pada tarikh pemerolehan, amaun bawaan aset kewangan sepadan dalam penyata kewangan EP (kos pinjaman dilunaskan) ialah RM100.
- CI262. Dalam contoh ini, EP mengira kerugian sebanyak RM10. Kerugian dikira sebagai perbezaan antara nilai saksama liabiliti kewangan diambil alih dengan amaun bawaan aset kewangan sepadan yang diiktiraf oleh EP sebelumnya. Dalam penyata kewangan disatukan, EP akan menghapuskan aset kewangannya (RM100) ke atas nilai saksama liabiliti kewangan ES (RM90), perbezaan tersebut merupakan kerugian kepada EP.

Penyelesaian Hubungan Sedia Ada – Pindahan

Mengilustrasikan Kesan Mengguna Pakai Perenggan 109–110 dan PA98–PA101 MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam

- CI263. Pada 1 Januari 20X7, EP memperoleh ES. Sebelum ini, pada 1 Oktober 20X6, EP memberikan ES geran sebanyak RM800 untuk digunakan dalam penyediaan bilangan kursus latihan yang dipersetujui.
- CI264. Geran itu tertakluk pada syarat bahawa geran tersebut akan dikembalikan mengikut kadar bilangan kursus latihan yang tidak dilaksanakan. Pada tarikh pemerolehan, ES telah melaksanakan satu perempat daripada bilangan kursus yang dipersetujui dan mengiktiraf liabiliti sebanyak RM600 berhubung dengan obligasi prestasinya, menurut MPSAS 23, *Hasil daripada Urus Niaga Bukan Pertukaran (Cukai & Pindahan)*. Berdasarkan pengalaman lalu, EP mempertimbangkan ES berkemungkinan besar akan melaksanakan kursus latihan tersebut. Maka tiada kebarangkalian adanya aliran sumber kepada EP, dan ES tidak mengiktiraf aset berhubung dengan geran itu, namun diperakaunkan pada amaun penuh sebanyak RM800 sebagai suatu belanja.
- CI265. Dalam contoh ini, EP mengira laba sebanyak RM600. Laba dikira sebagai liabiliti yang diambil alih dinyahiktiraf kerana, hasil daripada pemerolehan, tiada lagi obligasi perlu bayar kepada pihak ketiga.
- CI266. Dalam contoh ini, tiada aset sepadan telah diiktiraf oleh EP, jika EP sebelum ini mengiktiraf suatu aset sepadan, ia akan dinyahiktiraf pada tarikh pemerolehan, dan amaun dinyahiktiraf akan dimasukkan dalam pengiraan laba atau rugi.

Penyelesaian Hubungan Sedia Ada – Kontrak Bekalan

Mengilustrasikan Kesan Mengguna Pakai Perenggan 109–110 dan PA98–PA101 MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam

- CI267. EP membeli komponen elektronik daripada ES mengikut suatu kontrak bekalan lima tahun pada kadar tetap. Pada masa ini, kadar tetap adalah lebih tinggi daripada kadar membeli komponen

elektronik serupa oleh EP dengan pembekal lain. Kontrak bekalan ini membolehkan EP menamatkan kontrak sebelum berakhirnya tempoh lima tahun pada awalnya namun hanya dengan membayar penalti sebanyak RM6 juta. Dengan kontrak bekalan berbaki tiga tahun, EP membayar RM 50 juta untuk memperoleh ES, yang merupakan nilai saksama ES berdasarkan harga yang sanggup dibayar oleh peserta pasaran lain.

- CI268. Termasuk dalam jumlah nilai saksama ES ialah RM8 juta berkaitan dengan nilai saksama kontrak bekalan dengan EP. RM8 juta tersebut mewakili komponen sebanyak RM3 juta ‘di pasaran’ kerana penentuan harga setanding dengan penentuan harga urus niaga pasaran semasa bagi item sama atau serupa (usaha menjual, hubungan pelanggan dan sebagainya) dan komponen sebanyak RM5 juta bagi penentuan harga yang tidak menguntungkan kepada EP kerana melebihi harga urus niaga pasaran semasa bagi item serupa. ES tidak mempunyai aset atau liabiliti boleh dikenal pasti lain berkaitan kontrak bekalan, dan EP tidak mengiktiraf apa-apa aset atau liabiliti berkaitan kontrak bekalan sebelum pemerolehan tersebut.
- CI269. Dalam contoh ini, EP mengira kerugian sebanyak RM5 juta (kurang daripada amaun penyelesaian dinyatakan sebanyak RM6 juta dan amaun yang kontrak tersebut tidak menguntungkan untuk pemeroleh) secara berasingan daripada pemerolehan. Komponen ‘di pasaran’ sebanyak RM3 juta kontrak tersebut adalah sebahagian daripada muhibah.
- CI270. Sama ada EP sebelum ini telah mengiktiraf amaun dalam penyata kewangannya berkaitan hubungan sedia ada akan menjejaskan amaun diiktiraf sebagai suatu laba atau rugi bagi tujuan penyelesaian efektif hubungan tersebut. Andaikan MPSAS telah menghendaki EP untuk mengiktiraf liabiliti sebanyak RM6 juta bagi kontrak bekalan sebelum pemerolehan. Dalam situasi itu, EP mengiktiraf laba penyelesaian sebanyak RM1 juta daripada kontrak tersebut dalam lebihan atau kurangan pada tarikh pemerolehan (kerugian sebanyak RM5 juta diukur daripada kontrak tolak kerugian sebanyak RM6 juta yang diiktiraf sebelum ini). Dengan kata lain, EP sebenarnya telah melangsaikan liabiliti diiktiraf sebanyak RM6 juta pada nilai RM5 juta, menghasilkan laba sebanyak RM1 juta.

Bayaran Luar Jangka kepada Pekerja dalam suatu Pemerolehan

Mengilustrasikan Kesan Mengguna Pakai Perenggan 109–110, PA98 dan PA102–PA103 MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam*.

- CI271. ES melantik seorang calon sebagai Ketua Pegawai Eksekutif (CEO) baharu melalui kontrak sepuluh tahun. Kontrak itu memerlukan ES membayar calon tersebut sebanyak RM5 juta sekiranya ES diperoleh sebelum kontrak tamat tempoh. EP memperoleh ES lapan tahun kemudian. CEO tersebut masih bekerja dengan ES pada tarikh pemerolehan dan akan menerima bayaran tambahan melalui kontrak sedia ada.
- CI272. Dalam contoh ini, ES memasuki perjanjian pekerjaan sebelum rundingan penggabungan bermula, dan tujuan perjanjian tersebut adalah untuk mendapatkan perkhidmatan CEO tersebut. Oleh yang demikian, tiada bukti bahawa perjanjian itu diatur terutamanya untuk memberikan manfaat kepada EP atau entiti yang digabungkan. Oleh itu, liabiliti untuk membayar RM5 juta sudah termasuk dalam penggunaan kaedah pemerolehan.
- CI273. Dalam keadaan lain, ES mungkin memasuki perjanjian yang serupa dengan CEO atas cadangan EP semasa rundingan untuk pemerolehan. Jika begitu, tujuan utama perjanjian tersebut adalah untuk memperuntukkan gaji pemberhentian kepada CEO, dan perjanjian itu mungkin memberikan manfaat terutamanya kepada EP atau entiti yang digabungkan dan bukannya ES

atau bekas pemiliknya. Dalam situasi itu, EP mengakaunkan liabiliti untuk membayar CEO dalam penyata kewangan pasca penggabungan secara berasingan daripada penggunaan kaedah pemerolehan.

Pengukuran Berikutnya bagi Pindahan, Pinjaman Konsesi, dan Manfaat Serupa Diterima oleh Penerima atau Operasi yang Diperoleh Berdasarkan Kriteria yang Boleh Berubah Kesan daripada Pemerolehan

Mengilustrasikan Kesan Menggunakan Pakai Perenggan 114 dan PA109–PA111 MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam.

- CI274. Contoh berikut mengilustrasi perakaunan berikutnya bagi pindahan diterima oleh penerima berdasarkan kriteria yang boleh berubah kesan daripada suatu pemerolehan.
- CI275. Pada 1 Januari 20X6, suatu kerajaan nasional menyediakan geran tahunan kepada perbandaran yang mana pendapatan per kepala penduduk adalah di bawah nilai ambang. Pada 1 Jun 20X3 EP, sebuah perbandaran, memperoleh ES, sebuah kompleks membeli-belah yang akan menjana pendapatan untuk EP. EP sebelum ini telah menerima geran sebanyak RM500, berdasarkan pendapatan per kepala penduduk.
- CI276. Kesan daripada pemerolehan ES pada 1 Jun 20X3, pendapatan per kepala penduduk EP meningkat melebihi nilai ambang yang telah ditetapkan oleh kerajaan sewaktu memperuntukkan geran tersebut.
- CI277. Pada 1 Julai 20X3, kerajaan nasional tersebut menghendaki EP untuk membayar balik sebahagian (RM100) daripada geran yang diterima oleh EP sebelumnya. EP mengiktiraf liabiliti dan belanja sebanyak RM100 pada 1 Julai 20X3.

Keperluan Pendedahan Berkaitan Pemerolehan

Mengilustrasikan Kesan Menggunakan Pakai Keperluan Pendedahan dalam perenggan 119–125 MPSAS 40, Penggabungan Sektor Awam.

- CI278. Contoh berikut mengilustrasi beberapa keperluan pendedahan berkaitan pemerolehan; iaitu tidak berdasarkan urus niaga sebenar. Contoh ini mengandaikan EP sebuah entiti sektor awam yang bertanggungjawab dalam penjagaan kesihatan di wilayahnya dan ES ialah entiti tersenarai. Ilustrasi ini menunjukkan pendedahan dalam format berjadual yang merujuk kepada keperluan pendedahan khusus seperti yang diilustrasikan. Suatu nota kaki sebenar mungkin menunjukkan banyak pendedahan yang diilustrasikan dalam format naratif yang mudah.

Rujukan perenggan

- 120(a)–(d) Pada 30 Jun 20X2 EP memperoleh 75 peratus saham biasa ES dan memperoleh kawalan ES. Analisis inti pati ekonomi penggabungan mengesahkan urus niaga tersebut ialah suatu pemerolehan. ES merupakan pembekal bekalan perubatan. Kesan daripada pemerolehan itu, EP dijangka dapat menyediakan penjagaan kesihatan yang lebih baik kepada penduduk. EP juga dijangka dapat mengurangkan kos melalui skala ekonomi.
- 120(e) Muhibah sebanyak RM2,500 yang timbul daripada pemerolehan itu sebahagian besarnya terdiri daripada sinergi dan skala ekonomi yang dijangka daripada gabungan operasi EP dan ES.

**Rujukan
perenggan**

120(k) Tiada muhibah yang telah diiktiraf dijangka boleh ditolak bagi tujuan cukai pendapatan. Jadual berikut meringkaskan balasan dibayar kepada ES serta amaun aset yang diperolehi dan liabiliti yang diambil alih yang diiktiraf pada tarikh pemerolehan, serta nilai saksama pada tarikh pemerolehan kepentingan bukan mengawal dalam ES.

Pada 30 Jun 20X2

	Balasan	RM
120(f)(i)	Tunai	11,000
120(f)(iii); 120(g)(i)	pengaturan balasan luar jangka	1,000
120(f)	Jumlah balasan dipindahkan	<u>12,000</u>
120(m)	Kos berkaitan pemerolehan (termasuk dalam jualan, belanja am dan pentadbiran dalam penyata pendapatan komprehensif EP bagi tahun berakhir 31 Disember 20X2)	1,250
120(i)	Amaun diiktiraf daripada aset yang diperolehi dan liabiliti yang diambil alih boleh dikenal pasti	
	Aset kewangan	3,500
	Inventori	1,000
	Hartanah, loji, dan peralatan	10,000
	Aset tak ketara boleh dikenal pasti	3,300
	Liabiliti kewangan	(4,000)

Rujukan perenggan		
	Liabiliti luar jangka	(1,000)
	Jumlah aset bersih boleh dikenal pasti	<u>12,800</u>
120(p)(i)	Kepentingan bukan mengawal dalam ES	(3,300)
	Muhibah	<u>2,500</u>
		<u>12,000</u>
120(f)(iii) 120(g) 124(b)	<p>Pengaturan balasan luar jangka menghendaki EP membayar bekas pemilik ES 5 peratus daripada hasil EX, iaitu suatu pelaburan ekuiti tidak disatukan dimiliki oleh ES, dengan lebihan sebanyak RM7,500 pada tahun 20X3, sehingga amaun maksimum sebanyak RM2,500 (tidak terdiskaun).</p> <p>Amaun tidak terdiskaun berpotensi bagi semua bayaran masa depan yang mungkin perlu dibuat oleh EP mengikut pengaturan balasan luar jangka adalah antara RM0 dan RM2,500.</p> <p>Nilai saksama pengaturan balasan luar jangka sebanyak RM1,000 dianggarkan dengan menggunakan pendekatan pendapatan. Andaian utama termasuk suatu julat kadar diskaun sebanyak 20–25 peratus dan andaian hasil yang dilaraskan berdasarkan kebarangkalian dalam EX sebanyak RM10,000–20,000.</p> <p>Pada 31 Disember 20X2, tiada amaun diiktiraf untuk pengaturan balasan luar jangka, dan tiada julat hasil atau andaian digunakan untuk menghasilkan anggaran telah berubah.</p>	
120(h)	Nilai saksama aset kewangan diperoleh termasuk belum terima dengan nilai saksama sebanyak RM2,375. Amaun kasar perlu bayar mengikut kontrak adalah sebanyak RM3,100, yang mana RM450 dijangka tidak dapat dikutip.	
124(a)	Nilai saksama aset tak ketara boleh dikenal pasti sebanyak RM3,300 adalah sementara menunggu penerimaan penilaian akhir bagi aset tersebut.	
120(j) 124(c) MPSAS 19.97, 98	Liabiliti luar jangka sebanyak RM1,000 telah diiktiraf bagi tuntutan jaminan dijangka untuk produk yang dijual oleh ES dalam tempoh tiga tahun yang lalu. Kami menjangkakan majoriti perbelanjaan ini akan ditanggung pada tahun 20X3 dan semua akan ditanggung pada akhir tahun 20X4. Potensi amaun tak terdiskaun bagi semua bayaran masa depan yang mungkin perlu dibayar oleh EP mengikut pengaturan jaminan dianggarkan antara RM500 dan RM1,500. Pada 31 Disember 20X2, tiada perubahan sejak 30 Jun 20X2 dari segi amaun diiktiraf bagi liabiliti atau apa-apa perubahan julat hasil atau andaian yang digunakan untuk membuat anggaran.	
120(p)	Nilai saksama kepentingan bukan mengawal dalam ES, entiti tersenarai, diukur dengan menggunakan harga penutup pasaran saham biasa ES pada tarikh pemerolehan.	

**Rujukan
perenggan**

- 120(r)(i) Hasil dimasukkan dalam penyata pendapatan komprehensif disatukan sejak 30 Jun 20X2 yang disumbangkan oleh ES adalah sebanyak RM4,090. ES turut menyumbang keuntungan sebanyak RM1,710 dalam tempoh yang sama.
- 120(r)(ii) Sekiranya ES disatukan dari 1 Januari 20X2 penyata pendapatan komprehensif disatukan akan termasuk hasil sebanyak RM27,670 dan keuntungan sebanyak RM12,870.

Dalam mempertimbangkan pendedahan berkaitan suatu pemerolehan, sesebuah entiti mungkin mendapati berguna untuk merujuk kepada perbincangan kematangan dalam MPSAS 1, *Pembentangan Penyata Kewangan*.

Perbandingan dengan IPSAS 40

MPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* diambil terutamanya daripada IPSAS 40, *Penggabungan Sektor Awam* (diterbitkan pada tahun 2017, termasuk pindaan sehingga 31 Januari 2020). Perbezaan utama antara MPSAS 40 dengan IPSAS 40 adalah seperti berikut:

- Dalam perenggan 35 dan 80, MPSAS 40 membuat rujukan kepada MPSAS 25, *Manfaat Pekerja* manakala IPSAS 40 membuat rujukan kepada IPSAS 39, *Manfaat Pekerja*.