# ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტი 3

# *საწარმოთა გაერთიანება*

## მიზანი

1. წინამდებარე ფასს სტანდარტის მიზანია, გააუმჯობესოს იმ ინფორმაციის შესაბამისობა, საიმედოობა და შესადარისობა, რომელსაც ანგარიშვალდებული სამეურნეო ერთეული წარმოადგენს ფინანსურ ანგარიშგებაში *საწარმოთა გაერთიანების* შესახებ. ამ მიზნით სტანდარტი ადგენს პრინციპებსა და მოთხოვნებს იმის შესახებ, თუ *მყიდველმა საწარმომ* როგორ უნდა:

   ა) აღიაროს და შეაფასოს ფინანსურ ანგარიშგებაში შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივები, აღებული ვალდებულებები და ნებისმიერი *არამაკონტროლებელი წილი* შეძენილ საწარმოში;

   ბ) აღიაროს და შეაფასოს საწარმოთა გაერთიანებისას შეძენილი *გუდვილი,* ან ხელსაყრელი შესყიდვიდან მიღებული შემოსულობა; და

   გ) განსაზღვროს, რა ინფორმაცია გაამჟღავნოს, რათა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს საწარმოთა გაერთიანების თავისებურებებისა და ფინანსური ეფექტის შეფასების საშუალება მისცეს.

## მოქმედების სფერო

2. წინამდებარე ფასს სტანდარტი გამოიყენება სამეურნეო ოპერაციის ან სხვა მოვლენის მიმართ, რომელიც აკმაყოფილებს საწარმოთა გაერთიანების განმარტებას. იგი არ ვრცელდება:

   ა) ერთობლივი საქმიანობის ფორმირების აღრიცხვაზე თვითონ ერთობლივი საქმიანობის ფინანსურ ანგარიშგებაში;

   ბ) აქტივის ან აქტივების ჯგუფის შეძენაზე, რომელიც არ აფუძნებს *საწარმოს.* ასეთ შემთხვევებში, მყიდველმა საწარმომ უნდა განსაზღვროს და აღიაროს შეძენილი ინდივიდუალური იდენტიფიცირებადი აქტივები (მათ შორის ის აქტივები, რომლებიც აკმაყოფილებს ბასს 38-ში – „*არამატერიალური აქტივები*“ – მოცემულ არამატერიალური აქტივების განმარტებას ან აღიარების კრიტერიუმებს) და აღებული ვალდებულებები. ამ ჯგუფის ღირებულება უნდა მიეკუთვნოს ინდივიდუალურად იდენტიფიცირებად აქტივებსა და ვალდებულებებს, შესყიდვის თარიღისათვის შეფასებული მათი შედარებითი *სამართლიანი ღირებულების* საფუძველზე. ასეთი სამეურნეო ოპერაცია ან მოვლენა არ წარმოქმნის გუდვილს;

   გ) საერთო კონტროლს დაქვემდებარებული სამეურნეო ერთეულების ან საწარმოთა გაერთიანებაზე (შესაბამისი მითითებები მოცემულია ბ1-ბ4 პუნქტებში).

2ა. წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნები არ ვრცელდება ისეთ შემთხვევაზე, როდესაც საინვესტიციო საწარმო (როგორც ეს განმარტებულია ფასს 10-ში – „*კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება*“) იძენს ინვესტიციას შვილობილ საწარმოში, რომლის შეფასებაც მოითხოვება სამართლიანი ღირებულებით, ცვლილებების მოგებაში ან ზარალში ასახვით.

## საწარმოთა გაერთიანების იდენტიფიკაცია

**3. საწარმომ უნდა განსაზღვროს, სამეურნეო ოპერაცია ან სხვა მოვლენა, არის თუ არა საწარმოთა გაერთიანება წინამდებარე სტანდარტის განმარტებით, რომელიც მოითხოვს, რომ შეძენილი აქტივები და აღებული ვალდებულებები ქმნიდეს საწარმოს. თუ შეძენილი აქტივები არ წარმოადგენს საწარმოს, ანგარიშვალდებულმა საწარმომ სამეურნეო ოპერაცია ან სხვა მოვლენა უნდა ასახოს, როგორც აქტივის შეძენა. ბ5-ბ12დ პუნქტებში მოცემულია მითითებები საწარმოთა გაერთიანების იდენტიფიცირებისა და საწარმოს განმარტების შესახებ.**

## შეძენის მეთოდი

4. **საწარმომ საწარმოთა თითოეული გაერთიანება უნდა ასახოს შეძენის მეთოდით.**

5. შეძენის მეთოდის გამოყენება საჭიროებს:

   ა) მყიდველი *საწარმოს* იდენტიფიკაციას;

   ბ) *შეძენის თარიღის* განსაზღვრას;

   გ) შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივების, აღებული ვალდებულებებისა და შეძენილი საწარმოს არამაკონტროლებელი წილის აღიარებასა და შეფასებას; და

   დ) გუდვილის ან ხელსაყრელი შესყიდვიდან მიღებული შემოსულობის აღიარებასა და შეფასებას.

### მყიდველი საწარმოს იდენტიფიკაცია

6. **ყოველი საწარმოთა გაერთიანებისათვის ერთ-ერთი გაერთიანებული სამეურნეო ერთეული უნდა განისაზღვროს როგორც მყიდველი.**

7. მყიდველის ანუ იმ სამეურნეო ერთეულის დასადგენად, რომელიც *კონტროლს* იღებს შეძენილ საწარმოზე, გამოყენებულ უნდა იქნეს ფასს 10-ის სახელმძღვანელო მითითებები. თუ საწარმოთა გაერთიანება განხორციელდა, მაგრამ ფასს 10-ის მითითებების გამოყენებით ნათლად არ გამოჩნდა, რომელი გაერთიანებული სამეურნეო ერთეული წარმოადგენს მყიდველს, მაშინ ამის დასადგენად საწარმომ უნდა განიხილოს ბ14-ბ18 პუნქტებში აღწერილი ფაქტორები.

### შეძენის თარიღის განსაზღვრა

8. **მყიდველმა საწარმომ უნდა დაადგინოს შეძენის თარიღი, რომელიც არის თარიღი, როდესაც ის კონტროლს იღებს შეძენილ საწარმოზე.**

9. თარიღი, როდესაც მყიდველი საწარმო კონტროლს იღებს შეძენილ საწარმოზე, საზოგადოდ, არის თარიღი, როდესაც მყიდველი საწარმო იურიდიულად გადასცემს კომპენსაციას, იძენს შეძენილი საწარმოს აქტივებს და იღებს მის ვალდებულებებს, ანუ გარიგების დახურვის თარიღი. თუმცა, მყიდველმა საწარმომ შეიძლება კონტროლი ისეთი თარიღისთვის აიღოს, რომელიც წინ უსწრებს ან მოსდევს გარიგების დახურვის თარიღს. მაგალითად, შეძენის თარიღი წინ უსწრებს გარიგების დახურვის თარიღს, თუ წერილობითი შეთანხმებით დაშვებულია, რომ მყიდველმა საწარმომ შეძენილ საწარმოზე კონტროლი აიღოს გარიგების დახურვის თარიღამდე. შეძენის თარიღის დადგენისას მყიდველმა საწარმომ უნდა განიხილოს საქმესთან დაკავშირებული ყველა ფაქტი და გარემოება.

### შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივების, აღებული ვალდებულებებისა და შეძენილი საწარმოს არამაკონტორლებელი წილის აღიარება და შეფასება

#### აღიარების პრინციპი

10. **შეძენის თარიღიდან დაწყებული, მყიდველმა საწარმომ გუდვილისგან განცალკევებით უნდა აღიაროს შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივები, აღებული ვალდებულებები და შეძენილი საწარმოს არამაკონტროლებელი წილი. შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების აღიარება ექვემდებარება მე-11 და მე-12 პუნქტებში ჩამოყალიბებულ პირობებს.**


© IFRS Foundation

### *აღიარების პირობები*

11. შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივები და აღებული ვალდებულებები შეძენის თარიღისათვის უნდა აკმაყოფილებდეს *ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძვლებში*[1] მოცემულ აქტივებისა და ვალდებულებების განმარტებებს, რათა შესაძლებელი იყოს მათი აღიარება შეძენის მეთოდის გამოყენებისას, როგორც მისი ნაწილის. მაგალითად, დანახარჯები, რომლის გაწევასაც მომავალში მყიდველი საწარმო ვარაუდობს, მაგრამ ვალდებული არ არის ასე მოიქცეს, რათა განახორციელოს თავისი გეგმა და შეწყვიტოს შეძენილი საწარმოს საქმიანობა ან შეძენილი საწარმოს დასაქმებულთა დასაქმება, ან გადაადგილოს მისი პერსონალი, შეძენის თარიღისათვის არ წარმოადგენს ვალდებულებებს. ამიტომ, მყიდველი საწარმო ამ დანახარჯებს არ აღიარებს, როგორც შეძენის მეთოდის გამოყენების ნაწილს. პირიქით, მყიდველი საწარმო ამ დანახარჯებს აღიარებს გაერთიანების შემდგომი პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში სხვა სტანდარტების შესაბამისად.

12. გარდა ამისა, იმისათვის, რომ შეძენილმა იდენტიფიცირებადმა აქტივებმა და აღებულმა ვალდებულებებმა დააკმაყოფილოს აღიარების კრიტერიუმები, როგორც შეძენის მეთოდის შემადგენელმა ნაწილმა, ეს აქტივები და ვალდებულებები უნდა იყოს იმის ნაწილი, რაც მყიდველმა და შეძენილმა საწარმომ (ან მისმა ყოფილმა *მესაკუთრეებმა*) გაცვალეს საწარმოთა გაერთიანების გარიგების დროს და არა რომელიმე სხვა განცალკევებული სამეურნეო ოპერაციების შედეგი. მყიდველმა საწარმომ უნდა გამოიყენოს 51-53-ე პუნქტების მითითებები, რათა განსაზღვროს, რომელი შეძენილი აქტივები და აღებული ვალდებულებები წარმოადგენს შეძენილი საწარმოსთვის შესრულებული გაცვლის შემადგენელ ნაწილს და რომელი არის სხვა განცალკევებული სამეურნეო ოპერაციის შედეგი (თუ ასეთი არსებობს), რომელიც აისახება თავისი შინაარსისა და სათანადო სტანდარტის შესაბამისად.

13. მყიდველი საწარმოს მიერ აღიარების პრინციპისა და პირობების გამოყენებამ შეიძლება გამოიწვიოს ზოგიერთი ისეთი აქტივისა და ვალდებულების აღიარება, რომელიც შეძენილმა საწარმომ მანამდე არ აღიარა ფინანსურ ანგარიშგებაში როგორც აქტივები და ვალდებულებები. მაგალითად, მყიდველი საწარმო აღიარებს შეძენილ იდენტიფიცირებად არამატერიალურ აქტივს, როგორიცაა საფირმო ნიშანი, პატენტი ან კლიენტთან ურთიერთობა, რომელიც შეძენილმა საწარმომ არ აღიარა ფინანსურ ანგარიშგებაში როგორც აქტივები, რადგან თვითონ შექმნა ისინი საწარმოში და შესაბამისი დანახარჯები ხარჯებს მიაკუთვნა.

14. ბ31-ბ40 პუნქტებში მოცემულია მითითებები საოპერაციო იჯარისა და არამატერიალური აქტივების აღიარების შესახებ. 22-28ბ პუნქტებში განსაზღვრულია იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების სახეობები, რომელიც შეიცავს ისეთ მუხლებს, რომლებისთვისაც მოცემული სტანდარტი მცირე გამონაკლისებს უშვებს აღიარების პრინციპისა და პირობების გამოყენებაში.

### *საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების სავალდებულო კლასიფიკაცია ან კლასიფიცირება საწარმოს მიერ, საკუთარი შეხედულებისამებრ*

**15. შეძენის თარიღისათვის მყიდველმა საწარმომ უნდა მოახდინოს შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების კლასიფიცირება, ან გარკვეული მიზნისთვის მათი უფლებამოსილების განსაზღვრა, რაც აუცილებელია შემდგომში სხვა სტანდარტების გამოსაყენებლად. მყიდველმა საწარმომ ეს კლასიფიკაცია ან უფლებამოსილება უნდა განსაზღვროს შეძენის თარიღისათვის არსებული სახელშეკრულებო პირობების, ეკონომიკური**

---

1. ამ სტანდარტში მყიდველ საწარმოს ევალება ბასსკ-ის მიერ გამოცემულ *ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძვლებში* მოცემული აქტივებისა და ვალდებულებების განმარტებებისა და შესაბამისი მითითებების გამოყენება, რომელიც ბასსს-მა აღიარა 2001 წელს და არა 2018 წელს გამოცემული *ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლების.*

[რედაქტორის შენიშვნა: ამონარიდის ნახვა ბასსკ-ის მიერ გამოცემული *ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლებიდან,* რომელიც ბასსს-მა 2001 წელს აღიარა, შესაძლებელია ფონდის ვებგვერდზე, განყოფილებაში „ფასს სტანდარტების დანერგვის ხელშეწყობა“, ფასს 3-ის კუთვნილ გვერდზე „დანერგვის ხელშეწყობა“ (Supporting Implementation by IFRS Standard)].

**პირობების, თავისი სამეურნეო ან სააღრიცხვო პოლიტიკისა და სხვა სათანადო პირობების საფუძველზე.**

16. ზოგ შემთხვევაში, ფასს სტანდარტები განსხვავებულად აღრიცხვას ითვალისწინებს იმისდა მიხედვით, რა კლასიფიკაციას ანიჭებს ან რა მიზნისთვის განსაზღვრავს საწარმო ამა თუ იმ კონკრეტულ აქტივსა და ვალდებულებას. მუხლების კლასიფიკაციის ან გარკვეული მიზნისთვის მათი უფლებამოსილების განსაზღვრის ნიმუშები, რაც მყიდველმა საწარმომ უნდა გააკეთოს შეძენის თარიღისთვის არსებული სათანადო პირობების საფუძველზე, სხვასთან ერთად მოიცავს:

ა) კონკრეტული ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიცირებას, როგორც სამართლიანი ღირებულებით შეფასებული ფინანსური აქტივი ან ვალდებულება, მოგებაში ან ზარალში ასახვით, ან როგორც ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებული, ან ფინანსური აქტივის კლასიფიცირებას, როგორც სამართლიანი ღირებულებით შეფასებული ფინანსური აქტივი სხვა სრულ შემოსავალში ასახვით ფასს 9-ის – „*ფინანსური ინსტრუმენტები*“ – შესაბამისად;

ბ) წარმოებული ინსტრუმენტის განსაზღვრას ჰეჯირების ინსტრუმენტად ფასს 9-ის შესაბამისად; და

გ) იმის დადგენას, ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტი უნდა გამოიყოს თუ არა ძირითადი ხელშეკრულებიდან ფასს 9-ის შესაბამისად (რაც „კლასიფიკაციის“ საკითხია, როგორც წინამდებარე სტანდარტში გამოიყენება ეს ტერმინი).

17. წინამდებარე სტანდარტი უშვებს ორ გამონაკლისს მე-15 პუნქტში აღწერილ პრინციპთან მიმართებით:

ა) საიჯარო ხელშეკრულების კლასიფიკაცია საოპერაციო იჯარად ან ფინანსურ იჯარად ფასს 16-ის – „*იჯარა*“ – შესაბამისად, სადაც შეძენილი საწარმო მეიჯარეა; და

ბ) ხელშეკრულების კლასიფიკაცია სადაზღვევო ხელშეკრულებად ფასს 4-ის – „*სადაზღვევო ხელშეკრულებები*“ – შესაბამისად.

მყიდველმა საწარმომ ამ ხელშეკრულებების კლასიფიკაცია უნდა განახორციელოს სახელშეკრულებო პირობებისა და სხვა ფაქტორების საფუძველზე, რომლებიც არსებობს ხელშეკრულების ამოქმედების თარიღისათვის (ან, თუ ხელშეკრულების პირობები იმგვარად შეიცვალა, რომ შეცვლილი პირობები გავლენას ახდენს მის კლასიფიკაციაზე – ხელშეკრულების შესწორების თარიღისათვის, რომელიც შეიძლება იყოს შეძენის თარიღი).

## შეფასების პრინციპი

**18. მყიდველმა საწარმომ შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივები და აღებული ვალდებულებები უნდა შეაფასოს სამართლიანი ღირებულებით შეძენის თარიღისთვის.**

19. თითოეული საწარმოთა გაერთიანებისთვის მყიდველმა საწარმომ შეძენის თარიღისთვის უნდა შეაფასოს შეძენილი საწარმოს არამაკონტროლებელი წილის კომპონენტები, რომლებიც არსებული (ძალაში შესული) საკუთრების წილებია და მფლობელებს შეძენილი საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილის მიღების უფლებას ანიჭებს მისი ლიკვიდაციის დროს:

ა) სამართლიანი ღირებულებით; ან

ბ) როგორც ძალაში შესული ინსტრუმენტების პროპორციული წილი შეძენილი საწარმოს იდენტიფიცირებად წმინდა აქტივებთან დაკავშირებით აღიარებულ თანხებში.

არამაკონტროლებელი წილის ყველა სხვა კომპონენტი უნდა შეფასდეს მათი შეძენის თარიღისთვის განსაზღვრული სამართლიანი ღირებულებით, თუ ფასს სტანდარტებით მათი შეფასება არ მოითხოვება რაიმე სხვა საფუძვლით.

20. 24-31-ე პუნქტებში განსაზღვრულია იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების სახეობები, რომლებიც მოიცავს ისეთ მუხლებს, რომელთათვისაც წინამდებარე სტანდარტი მცირე გამონაკლისებს უშვებს შეფასების პრინციპში.

 © IFRS Foundation

### გამონაკლისები აღიარების ან შეფასების პრინციპებში

21. წინამდებარე სტანდარტი უშვებს მცირე გამონაკლისებს აღიარებისა და შეფასების პრინციპებში. 22-31-ე პუნქტებში განსაზღვრულია სპეციფიკური მუხლები, რომელთათვისაც დაშვებულია გამონაკლისი და ასევე ამ გამონაკლისების თავისებურებები. მყიდველმა საწარმომ ეს მუხლები უნდა ასახოს 22-31-ე პუნქტების მოთხოვნების საფუძველზე, რაც შემდგომში გამოიწვევს ზოგიერთი მუხლის:

ა) აღიარებას მე-11 და მე-12 პუნქტებით დადგენილი აღიარების პირობების გარდა სხვა პირობების შესაბამისადაც, ან სხვა სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად და ეს შედეგები განსხვავებული იქნება ამ სტანდარტის აღიარების პრინციპისა და პირობების გამოყენებით მიღებული შედეგისგან;

ბ) შეფასებას ისეთი თანხით, რომელიც განსხვავებული იქნება შეძენის თარიღის შესაბამისი სამართლიანი ღირებულებისაგან.

21ა-21გ. *[ეს პუნქტები ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ გამოცემაში.]*

#### *გამონაკლისი აღიარების პრინციპში*

#### პირობითი ვალდებულებები

22. ბასს 37 – „*ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები*“ – განსაზღვრავს პირობით ვალდებულებას, როგორც:

ა) შესაძლო ვალდებულებას, რომელიც წარმოიქმნება წარსული მოვლენების შედეგად და რომლის არსებობაც დადასტურდება მხოლოდ ერთი ან მეტი განუსაზღვრელი მოვლენის მომავალში მოხდენით ან არმოხდენით, რომელიც მთლიანად არ ექვემდებარება საწარმოს კონტროლს; ან

ბ) მიმდინარე ვალდებულებას, რომელიც წარმოიქმნა წარსული მოვლენების შედეგად, მაგრამ აღიარებული არ არის, რადგან:

(i) მოსალოდნელი არ არის, რომ ვალდებულების დასაფარად საჭირო იქნება საწარმოდან რესურსებში განივთებული ეკონომიკური სარგებლის გასვლა; ან

(ii) შეუძლებელია ვალდებულების თანხის საკმარისად საიმედოდ შეფასება.

23. ბასს 37-ის მოთხოვნები არ გამოიყენება იმის დასადგენად, თუ რომელი პირობითი ვალდებულებები უნდა აღიარდეს შეძენის თარიღისათვის. ამის მაგიერ, მყიდველმა საწარმომ შეძენის თარიღისათვის უნდა აღიაროს საწარმოთა გაერთიანებაში აღებული პირობითი ვალდებულება, თუ ეს არის მიმდინარე ვალდებულება, რომელიც წარმოიშობა წარსული მოვლენების შედეგად და მისი სამართლიანი ღირებულება შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს. ამგვარად, ბასს 37-ის საპირისპიროდ, მყიდველი საწარმო შეძენის თარიღით აღიარებს საწარმოთა გაერთიანებაში აღებულ პირობით ვალდებულებას მაშინაც კი, თუნდაც მოსალოდნელი არ იყოს რესურსებში განივთებული ეკონომიკური სარგებლის გასვლა საწარმოდან ამ ვალდებულების დასაფარად. პირობითი ვალდებულებების შემდგომი აღრიცხვისათვის მითითებები მოცემულია 56-ე პუნქტში.

23ა. *[ეს პუნქტი ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ გამოცემაში.]*

#### *გამონაკლისები აღიარებისა და შეფასების პრინციპებში*

#### მოგებიდან გადასახადები

24. მყიდველმა საწარმომ ბასს 12-ის – „*მოგებიდან გადასახადები*“ – შესაბამისად უნდა აღიაროს და შეაფასოს გადავადებული საგადასახადო აქტივი ან ვალდებულება, რომელიც წარმოიშობა საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებებისაგან.

25. მყიდველმა საწარმომ ბასს 12-ის შესაბამისად უნდა ასახოს დროებითი სხვაობების შესაძლო საგადასახადო ეფექტები და მომავალ პერიოდში გადასატანი, შეძენილი საწარმოს ის თანხები, რომლებიც შეძენის თარიღისთვის არსებობს, ან შეძენის შედეგად წარმოიშობა.

**დასაქმებულთა გასამრჯელოები**

26. მყიდველმა საწარმომ ბასს 19-ის – *„დასაქმებულთა გასამრჯელოები“* – შესაბამისად უნდა აღიაროს და შეაფასოს ვალდებულება (ან აქტივი, თუ ასეთი არსებობს), რომელიც უკავშირდება შეძენილი საწარმოს დასაქმებულთა გასამრჯელოების შეთანხმებებს.

**საგარანტიო აქტივები**

27. საწარმოთა გაერთიანებაში გამყიდველმა შეიძლება მყიდველ საწარმოს ხელშეკრულებით მისცეს გარანტია იმ გაუთვალისწინებელი ან გაურკვეველი გარემოებების შედეგებით გამოწვეული ზარალის ანაზღაურების, რომელიც დაკავშირებულია ყველა ან მხოლოდ რომელიმე კონკრეტული აქტივის ან ვალდებულების ნაწილთან. მაგალითად, გამყიდველმა შეიძლება დააზღვიოს ამა თუ იმ კონკრეტული პირობითი მოვლენით გამოწვეულ ვალდებულებასთან დაკავშირებული მყიდველი საწარმოს ისეთი დანაკარგები, რომელიც აღემატება წინასწარდადგენილ გარკვეულ თანხას. სხვა სიტყვებით, გამყიდველი იძლევა გარანტიას, რომ მყიდველი საწარმოს ვალდებულება არ გადააჭარბებს წინასწარ დადგენილ თანხას. შედეგად, მყიდველი საწარმო იძენს საგარანტიო აქტივს. მყიდველმა საწარმომ საგარანტიო აქტივიც მაშინვე უნდა აღიაროს, როდესაც საგარანტიო მუხლს აღიარებს, რომელიც იმავე საფუძვლით იქნება შეფასებული, როგორც საგარანტიო მუხლი და მასთან დაკავშირებით საჭირო იქნება საეჭვო ვალების ანარიცხების შეფასება. ამგვარად, თუ გარანტია უკავშირდება შეძენის თარიღით აღიარებულ აქტივს ან ვალდებულებას, რომელიც შეფასებულია სამართლიანი ღირებულებით შეძენის თარიღისთვის, მყიდველმა საწარმომ საგარანტიო აქტივიც უნდა აღიაროს შეძენის თარიღით, შეძენის თარიღის სამართლიანი ღირებულებით. სამართლიანი ღირებულებით შეფასებული საგარანტიო აქტივისათვის, მომავალ ფულად ნაკადებთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის შედეგები, რადგან მათი ამოღების შესაძლებლობის მოსაზრება გათვალისწინებულია სამართლიანი ღირებულების შეფასებაში და ანარიცხების ცალკე შეფასება საჭირო არ არის (ამ საკითხთან დაკავშირებით მითითებები მოცემულია ბ41-ე პუნქტში).

28. ზოგ შემთხვევაში, გარანტია შეიძლება ისეთ აქტივს ან ვალდებულებას უკავშირდებოდეს, რომელიც აღიარებისა და შეფასების პრინციპებში გამონაკლისს წარმოადგენს. მაგალითად, გარანტია შეიძლება უკავშირდებოდეს პირობით ვალდებულებას, რომელიც აღიარებული არ არის შეძენის თარიღისთვის, რადგან მისი სამართლიანი ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია ამ თარიღისათვის. სხვა შემთხვევაში, მაგალითად, გარანტია შეიძლება უკავშირდებოდეს ისეთ აქტივს ან ვალდებულებას, რომელიც წარმოიშვა დასაქმებულის გასამრჯელოს შედეგად და შეფასებულია სხვა საფუძვლით და არა შეძენის თარიღით განსაზღვრული სამართლიანი ღირებულებით. ასეთ შემთხვევებში, საგარანტიო აქტივი უნდა აღიარდეს და შეფასდეს ისეთი დაშვებების გამოყენებით, რომლებიც შეესაბამება საგარანტიო მუხლის შეფასებისთვის გამოყენებულ დაშვებებს, რაც დამოკიდებულია ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრულ საგარანტიო აქტივის ამოღების შესაძლებლობის შეფასებასა და საგარანტიო თანხის სახელშეკრულებო შეზღუდვებზე. საგარანტიო აქტივის შემდგომი აღრიცხვის წესის შესახებ სახელმძღვანელო მითითებები მოცემულია 57-ე პუნქტში.

**იჯარა, სადაც შეძენილი საწარმო მოიჯარეა**

28ა მყიდველმა საწარმომ ფასს 16-ის შესაბამისად უნდა აღიაროს ისეთ იჯარასთან დაკავშირებული აქტივების გამოყენების უფლებები და საიჯარო ვალდებულებები, სადაც მოიჯარე შეძენილი საწარმოა. მყიდველ საწარმოს არ ევალება აქტივების გამოყენების უფლებებისა და საიჯარო ვალდებულებების აღიარება ისეთ იჯარასთან მიმართებით:

ა) რომლისთვისაც იჯარის ვადა (როგორც განმარტებულია ფასს 16-ში) იწურება შეძენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში; ან

ბ) რომლის საიჯარო აქტივს დაბალი ღირებულება აქვს (როგორც ეს აღწერილია ფასს 16-ის ბ3–ბ8 პუნქტებში).

28ბ. მყიდველმა საწარმომ საიჯარო ვალდებულება უნდა შეაფასოს დარჩენილი საიჯარო გადახდების (როგორც განმარტებულია ფასს 16-ში) დღევანდელი ღირებულების ტოლი თანხით ისე, თითქოს შეძენილი იჯარა ახალი იჯარა იყო შეძენის თარიღისთვის. მყიდველმა


© IFRS Foundation

საწარმომ იმავე სიდიდის თანხით უნდა შეაფასოს აქტივის გამოყენების უფლება, როგორც შეფასებულია საიჯარო ვალდებულება და ეს თანხა დააკორექტიროს საიჯარო ხელშეკრულების იმ პირობების გათვალისწინებით, რომლებიც საბაზრო პირობებთან შედარებით უფრო ხელსაყრელი ან არახელსაყრელია.

### *გამონაკლისები შეფასების პრინციპში*

#### გამოსყიდული უფლებები

29. მყიდველმა საწარმომ არამატერიალურ აქტივად აღიარებული გამოსყიდული უფლების ღირებულება უნდა შეაფასოს შესაბამისი ხელშეკრულების დარჩენილი სახელშეკრულებო ვადის საფუძველზე, იმის მიუხედავად, ბაზრის მონაწილეები გაითვალისწინებენ თუ არა ხელშეკრულების განახლების შესაძლებლობას მისი სამართლიანი ღირებულების შეფასებისას. ამ პუნქტის გამოყენებასთან დაკავშირებული სახელმძღვანელო მითითებები მოცემულია ბ35 და ბ36 პუნქტებში.

#### აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ჯილდოები

30. მყიდველმა საწარმომ ვალდებულება ან წილობრივი ინსტრუმენტი, რომელიც დაკავშირებულია შეძენილი საწარმოს აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციებთან, ან შეძენილი საწარმოს აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციების ჩანაცვლებასთან მყიდველი საწარმოს აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციებით, უნდა შეაფასოს ფასს 2-ით – *„აქციებზე დაფუძნებული გადახდა“* – გათვალისწინებული მეთოდის შესაბამისად შეძენის თარიღისთვის (წინამდებარე სტანდარტში ამ მეთოდის შედეგი მოიხსენიება, როგორც აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციის „საბაზრო შეფასება“).

#### გასაყიდად გამიზნული აქტივები

31. მყიდველმა საწარმომ შეძენილი გრძელვადიანი აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი), რომელიც კლასიფიცირებულია როგორც გასაყიდად გამიზნული, უნდა შეაფასოს ფასს 5-ის – *„გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“* – მე-15-18 პუნქტების შესაბამისად, შეძენის თარიღისათვის, გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულებით.

31ა. *[ეს პუნქტი ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ გამოცემაში.]*

### გუდვილის ან ხელსაყრელი შესყიდვიდან მიღებული შემოსულობის აღიარება და შეფასება

**32. მყიდველმა საწარმომ უნდა აღიაროს გუდვილი, შეძენის თარიღისთვის შეფასებული, როგორც (ა)-ს ნამეტი (ბ)-ზე:**

**ა) ჯამური მაჩვენებელი შემდეგი სიდიდეების:**

**(i) წინამდებარე ფასს სტანდარტის შესაბამისად შეფასებული გადაცემული კომპენსაცია, რომელიც საზოგადოდ საჭიროებს სამართლიანი ღირებულებით შეფასებას შეძენის თარიღით (იხ. პუნქტი 37);**

**(ii) წინამდებარე ფასს სტანდარტის შესაბამისად შეფასებული ნებისმიერი არამაკონტროლებელი წილი შეძენილ საწარმოში; და**

**(iii) ეტაპობრივად განხორციელებულ საწარმოთა გაერთიანებაში (იხ. პუნქტები 41 და 42) – შეძენილ საწარმოში მყიდველი საწარმოს ადრე კუთვნილი სააქციო წილის სამართლიანი ღირებულება, შეძენის თარიღისთვის შეფასებული.**

**ბ) წინამდებარე ფასს სტანდარტის შესაბამისად შეფასებული შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების წმინდა ღირებულება შეძენის თარიღისათვის.**

33. საწარმოთა გაერთიანებაში, სადაც მყიდველი და შეძენილი საწარმოები (ან მისი ყოფილი მესაკუთრეები) მხოლოდ სააქციო წილს ცვლიან, შეძენილი საწარმოს სააქციო წილის სამართლიანი ღირებულება შეძენის თარიღისათვის შეიძლება უფრო საიმედოდ შეფასებადი იყოს, ვიდრე მყიდველი საწარმოს სააქციო წილის სამართლიანი ღირებულება შეძენის თარი-

ღისათვის. თუ ასეა, მყიდველმა საწარმომ გუდვილის თანხა უნდა განსაზღვროს შეძენის თარიღისათვის შეფასებული შეძენილი საწარმოს სააქციო წილის სამართლიანი ღირებულებით და არა შეძენის თარიღისათვის შეფასებული გადაცემული სააქციო წილის სამართლიანი ღირებულებით. გუდვილის თანხის დასადგენად ისეთ საწარმოთა გაერთიანებაში, სადაც არანაირი კომპენსაციის გადაცემა არ მომხდარა, მყიდველმა საწარმომ შეძენის თარიღისათვის შეფასებული, გადაცემული კომპენსაციის სამართლიანი ღირებულების მაგივრად უნდა გამოიყენოს შეძენილ საწარმოში მყიდველი საწარმოს წილის სამართლიანი ღირებულება, რომელიც შეფასებულია შეძენის თარიღისათვის (იხ. პუნქტი 32 (ა) (i)). ბ46-ბ49 პუნქტებში მოცემულია შესაბამისი სახელმძღვანელო მითითებები.

## ხელსაყრელი შესყიდვა

34. იშვიათად, მყიდველი საწარმო ხელსაყრელ შესყიდვას აწარმოებს, რომელიც წარმოადგენს საწარმოთა ისეთ გაერთიანებას, რომელშიც 32 (ბ) პუნქტში მითითებული თანხა აღემატება 32 (ა) პუნქტში განსაზღვრულ ჯამურ მაჩვენებელს. თუ ეს გადამეტება ისევ შენარჩუნებულია 36-ე პუნქტის მოთხოვნების შესრულების შემდეგაც, მყიდველმა საწარმომ მიღებული შემოსულობა უნდა აღიაროს მოგებაში ან ზარალში, შეძენის თარიღით. შემოსულობა უნდა მიეკუთვნოს მყიდველ საწარმოს.

35. მაგალითად, ხელსაყრელ შესყიდვას შეიძლება ადგილი ჰქონდეს საწარმოთა გაერთიანებაში, რომელიც წარმოადგენს იძულებით გაყიდვას, სადაც გამყიდველი იძულებით მოქმედებს. თუმცა, 22-31-ე პუნქტებში განხილული კონკრეტული მუხლების აღიარების ან შეფასების პრინციპიდან გამონაკლისებმაც შეიძლება ასევე გამოიწვიოს ხელსაყრელი შესყიდვიდან მიღებული შემოსულობის აღიარება (ან აღიარებული შემოსულობის თანხის შეცვლა).

36. ხელსაყრელი შესყიდვით მიღებული შემოსულობის აღიარებამდე, მყიდველმა საწარმომ ხელახლა უნდა განიხილოს, სწორად განსაზღვრა თუ არა ყველა შეძენილი აქტივი და ყველა აღებული ვალდებულება და უნდა აღიაროს ნებისმიერი დამატებითი აქტივი ან ვალდებულება, რომლებიც ამ შემოწმებისას გამოვლინდა. ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი მუხლისთვის მყიდველმა საწარმომ შემდეგში უნდა გადახედოს პროცედურებს, რომლებიც გამოყენებული იყო იმ თანხების შეფასებისას, რომელთა აღიარებასაც წინამდებარე ფასს სტანდარტი მოითხოვს შეძენის თარიღით:

ა) შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივები და აღებული ვალდებულებები;

ბ) არამაკონტროლებელი წილი შეძენილ საწარმოში, თუ ასეთი არსებობს;

გ) ეტაპობრივად განხორციელებულ საწარმოთა გაერთიანებაში, სააქციო წილი შეძენილ საწარმოში, რომელიც ადრე მყიდველ საწარმოს ეკუთვნოდა; და

დ) გადაცემული კომპენსაცია.

ამგვარი მიმოხილვის მიზანია იმაში დარწმუნება, რომ შეფასებები შესაბამისად ასახავს ყველა შესაძლო ინფორმაციის განხილვას შეძენის თარიღისათვის.

## გადაცემული კომპენსაცია

37. საწარმოთა გაერთიანებაში გადაცემული კომპენსაცია უნდა შეფასდეს სამართლიანი ღირებულებით, რომელიც გამოითვლება როგორც შეძენის თარიღით შეფასებული შემდეგი სამართლიანი ღირებულებების ჯამი: მყიდველი საწარმოს მიერ გადაცემული აქტივების, შეძენილი საწარმოს ყოფილი მესაკუთრეების მიმართ მყიდველი საწარმოს მიერ აღებული ვალდებულებებისა და მყიდველი საწარმოს მიერ გამოშვებული სააქციო წილის (თუმცა, მყიდველი საწარმოს აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ჯილდოების ნებისმიერი დონის გაცვლა შეძენილი საწარმოს დასაქმებულთა ჯილდოებზე, რომელიც შედის საწარმოთა გაერთიანებაში გადაცემულ კომპენსაციაში, სამართლიანი ღირებულების ნაცვლად უნდა შეფასდეს 30-ე პუნქტის შესაბამისად). კომპენსაციის შესაძლო ფორმები მოიცავს: ფულად სახსრებს, სხვა აქტივებს, მყიდველი საწარმოს ბიზნესს ან შვილობილ საწარმოს, *პირობით კომპენსაციას*, ჩვეულებრივ ან პრივილეგირებულ წილობრივ ინსტრუმენტებს, ოფციონებს, ვარანტებს და წევრთა წილებს *ერთობლივ სამეურნეო ერთეულებში*.

38. გადაცემული კომპენსაცია შეიძლება შეიცავდეს მყიდველი საწარმოს ისეთ აქტივებსა და ვალდებულებებს, რომელთა საბალანსო ღირებულება განსხვავდება შეძენის თარიღით განსაზღვრული მათი სამართლიანი ღირებულებისაგან (მაგალითად, არაფულადი აქტივები ან

 © IFRS Foundation

მყიდველი საწარმოს ბიზნესი). ასეთ შემთხვევაში, მყიდველმა საწარმომ უნდა გადააფასოს გადაცემული აქტივები ან ვალდებულებები შეძენის თარიღისთვის გამოთვლილ სამართლიან ღირებულებამდე, ხოლო მიღებული შემოსულობა ან დანაკარგი, თუ ასეთი არსებობს, აღიაროს მოგებაში ან ზარალში. თუმცა, ზოგჯერ გადაცემული აქტივები და ვალდებულებები გაერთიანებულ სამეურნეო ერთეულში რჩება საწარმოთა გაერთიანების შემდეგ (მაგალითად, იმის გამო, რომ აქტივები და ვალდებულებები შეძენილ საწარმოს გადაეცა და არა მათ ყოფილ მესაკუთრეებს) და, ამდენად, მყიდველი საწარმო ინარჩუნებს კონტროლს მათზე. ასეთ სიტუაციაში, მყიდველმა საწარმომ ეს აქტივები და ვალდებულებები უნდა შეაფასოს უშუალოდ შეძენის თარიღამდე არსებული მათი საბალანსო ღირებულებით და არ უნდა აღიაროს მოგებაში ან ზარალში ისეთ აქტივებთან და ვალდებულებებთან დაკავშირებული შემოსულობა ან დანაკარგი, რომელსაც ის აკონტროლებდა საწარმოთა გაერთიანებამდეც და მის შემდეგაც.

*პირობითი კომპენსაცია*

39. კომპენსაცია, რომელსაც მყიდველი საწარმო გადასცემს შეძენილი საწარმოს სანაცვლოდ, შეიცავს აქტივებს ან ვალდებულებებს, რომლებიც წარმოშობილია პირობითი კომპენსაციის შეთანხმებით (იხ. პუნქტი 37). მყიდველმა საწარმომ შეძენის თარიღისთვის განსაზღვრული პირობითი კომპენსაციის სამართლიანი ღირებულება უნდა აღიაროს, როგორც შეძენილი საწარმოს სანაცვლოდ გადაცემული კომპენსაციის ნაწილი.

40. მყიდველმა საწარმომ პირობითი კომპენსაციის გადახდის ვალდებულებას უნდა მიანიჭოს ვალდებულების ან წილობრივი ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია, ფასს 32-ის – „*ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა*“ – მე-11 პუნქტში მოცემული წილობრივი ინსტრუმენტისა და ფინანსური ვალდებულების განმარტების საფუძველზე. მყიდველმა საწარმომ ადრე გადაცემული კომპენსაციის დაბრუნების უფლებას უნდა მიანიჭოს აქტივის კლასიფიკაცია, თუ გარკვეული პირობები შესრულებულია. 58-ე პუნქტში მოცემულია მითითებები პირობითი კომპენსაციის შემდგომი აღრიცხვის წესის შესახებ.

## დამატებითი სახელმძღვანელო მითითებები შეძენის მეთოდის გამოყენებაზე ზოგიერთი ტიპის საწარმოთა გაერთიანების მიმართ

### ეტაპობრივად განხორციელებული საწარმოთა გაერთიანება

41. მყიდველი საწარმო ზოგჯერ კონტროლს იღებს ისეთ საწარმოზე, სადაც იგი ფლობდა სააქციო წილს უშუალოდ შეძენის თარიღამდე. მაგალითად, 20X1 წლის 31 დეკემბერს, A საწარმო ფლობს არამაკონტროლებელი სააქციო წილის 35%-ს B საწარმოში. ამავე თარიღისთვის A საწარმო იძენს დამატებით 40% სააქციო წილს B საწარმოში, რაც მას B საწარმოზე კონტროლის განხორციელების საშუალებას აძლევს. წინამდებარე ფასს სტანდარტი ასეთ ოპერაციას ეტაპობრივად განხორციელებულ საწარმოთა გაერთიანებას უწოდებს, ზოგჯერ კი – საფეხურებრივ შეძენას.

42. ეტაპობრივად განხორციელებულ საწარმოთა გაერთიანებაში მყიდველმა საწარმომ მისი ადრინდელი სააქციო წილი შეძენილ საწარმოში უნდა გადააფასოს შეძენის თარიღისთვის გამოთვლილ სამართლიან ღირებულებამდე და მიღებული შემოსულობა ან ზარალი (თუ ასეთი არსებობს) მოგებაში ან ზარალში, ან სხვა სრულ შემოსავალში აღიაროს, საჭიროებისამებრ. წინა საანგარიშგებო პერიოდებში მყიდველ საწარმოს შეიძლება სხვა სრულ შემოსავალში ჰქონდეს აღიარებული შეძენილ საწარმოში თავისი სააქციო წილის ღირებულების ცვლილებები. ასეთ შემთხვევაში, თანხა, რომელიც აღიარებული იყოს სხვა სრულ შემოსავალში, იმავე საფუძვლით უნდა აღიარდეს, რომლის გამოყენებაც მოთხოვნილი იქნებოდა იმ შემთხვევაში, თუ მყიდველი საწარმო პირდაპირ გაასხვისებდა თავის ადრინდელ სააქციო წილს.

42ა. როდესაც ერთობლივი საქმიანობის (როგორც ეს განმარტებულია ფასს 11-ში – „*ერთობლივი საქმიანობა*“) მონაწილე რომელიმე მხარე კონტროლს მოიპოვებს საწარმოზე, რომელიც ერთობლივი ოპერაციაა (როგორც ეს განმარტებულია ფასს 11-ში) და, ამავე დროს, უშუალოდ შეძენის თარიღის წინ მას გააჩნდა უფლებები ამ ერთობლივ ოპერაციასთან დაკავშირებულ აქტივებზე და პასუხისმგებლობა ერთობლივ ოპერაციასთან დაკავშირებულ ვალდებულებებზე, ეს ოპერაცია არის ეტაპობრივად განხორციელებული საწარმოთა გაერთიანება. ამგვარად, მყიდველმა საწარმომ უნდა გამოიყენოს ეტაპობრივად განხორციელებული საწარმოთა გაერთიანებებისთვის დადგენილი მოთხოვნები, მათ შორის 42-ე პუნქტში აღწერილი მეთოდით უნდა გადააფასოს კონტროლის მოპოვებამდე ამ ერთობლივ ოპერაციაში

კუთვნილი მონაწილეობის წილი. ამასთან, მყიდველმა საწარმომ უნდა გადააფასოს ერთობლივ ოპერაციაში ადრე კუთვნილი მთელი წილი.

### საწარმოთა გაერთიანება კომპენსაციის გადაცემის გარეშე

43. მყიდველი საწარმო ზოგჯერ შეძენილ საწარმოზე კონტროლს იღებს კომპენსაციის გადაცემის გარეშე. საწარმოთა გაერთიანების აღრიცხვის შეძენის მეთოდი გამოიყენება ამ გაერთიანებების მიმართაც. ამგვარი სიტუაციების მაგალითებია:

ა) შეძენილი საწარმო გამოისყიდის თავისი საკუთარი აქციების საკმარის რაოდენობას არსებული ინვესტორისათვის (მყიდველი საწარმოსთვის), რათა მან აიღოს კონტროლი;

ბ) უმცირესობათა ვეტოს უფლებას უწყდება მოქმედება, რაც ადრე მყიდველ საწარმოს არ აძლევდა შეძენილი საწარმოს კონტროლის უფლებას, სადაც მყიდველ საწარმოს ხმათა უმრავლესობა გააჩნდა;

გ) მყიდველი და შეძენილი საწარმოები თანხმდებიან, მხოლოდ ხელშეკრულების საფუძველზე გააერთიანონ თავიანთი საწარმოები. მყიდველი არანაირ კომპენსაციას არ გადასცემს შეძენილ საწარმოზე კონტროლის აღების სანაცვლოდ და არც არანაირ სააქციო წილს არ ფლობს შეძენილ საწარმოში, არც შეძენის თარიღისათვის და არც მანამდე. მხოლოდ ხელშეკრულების საფუძველზე მიღწეული საწარმოთა გაერთიანება გულისხმობს, რომ ორი საწარმო გაერთიანდა შერწყმის შეთანხმებით, ან ორმაგი კოტირების მქონე კორპორაციის ფორმირების მიზნით.

44. მხოლოდ ხელშეკრულების საფუძველზე მიღწეულ საწარმოთა გაერთიანებაში მყიდველმა საწარმომ შეძენილი საწარმოს მესაკუთრეებს უნდა მიაკუთვნოს წინამდებარე ფასს სტანდარტის შესაბამისად აღიარებული, შეძენილი საწარმოს წმინდა აქტივების თანხა. სხვა სიტყვებით, სააქციო წილი შეძენილ საწარმოში, რომელსაც ფლობენ მყიდველი საწარმოს გარდა სხვა მხარეები, იქნება არამაკონტროლებელი წილი მყიდველი საწარმოს გაერთიანების შემდგომი პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ამის შედეგად შეძენილ საწარმოში ფლობილი ყველა სააქციო წილი არამაკონტროლებელ წილს მიეკუთვნება.

### შეფასების პერიოდი

**45. თუ საწარმოთა გაერთიანების საწყისი აღრიცხვა დასრულებული არ არის იმ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, როდესაც გაერთიანებას აქვს ადგილი, მყიდველმა საწარმომ ამ მუხლებისათვის (რომელთა სააღრიცხვო მონაცემები დასრულებული არ არის) ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აჩვენოს პირობითი თანხები. შეფასების პერიოდის განმავლობაში, მყიდველმა საწარმომ რეტროსპექტულად უნდა დააკორექტიროს შეძენის თარიღით აღიარებული პირობითი თანხები, რათა ასახოს მიღებული ახალი ინფორმაცია იმ ფაქტებისა და ვითარების შესახებ, რომლებიც არსებობდა შეძენის თარიღისათვის და, თუ ცნობილი იქნებოდა მაშინ, გავლენას იქონიებდა ამ თარიღისათვის აღიარებული თანხების შეფასებაზე. შეფასების პერიოდის განმავლობაში, მყიდველმა საწარმომ ასევე უნდა აღიაროს დამატებითი აქტივები და ვალდებულებები, თუ მიღებულია ახალი ინფორმაცია შეძენის თარიღისათვის არსებული ფაქტებისა და ვითარების შესახებ, რომელიც თუ მაშინ იქნებოდა ცნობილი, განაპირობებდა ამ აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარებას ამ თარიღისათვის. შეფასების პერიოდი მთავრდება, როგორც კი მყიდველი საწარმო იღებს იმ ინფორმაციას, რასაც ეძებდა შეძენის თარიღისათვის არსებული ფაქტებისა და ვითარების შესახებ, ან როცა გაიგებს, რომ უფრო მეტი ინფორმაციის მიღება შეუძლებელია. თუმცა, შეფასების პერიოდმა არ უნდა გადააჭარბოს შეძენის თარიღიდან ერთ წელს.**

46. შეფასების პერიოდი არის შეძენის თარიღის შემდგომი პერიოდი, რომლის განმავლობაშიც მყიდველ საწარმოს შეუძლია კორექტირება შეიტანოს საწარმოთა გაერთიანებასთან დაკავშირებით აღიარებულ პირობით თანხებში. შეფასების პერიოდი მყიდველ საწარმოს აძლევს საკმაო დროს, რათა მან მოიპოვოს ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია შემდეგი მუხლების დასადგენად და შესაფასებლად შეძენის თარიღისათვის, წინამდებარე ფასს სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად:

ა) შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივები, აღებული ვალდებულებები და ნებისმიერი არამაკონტროლებელი წილი შეძენილ საწარმოში;

 © IFRS Foundation

ბ) შეძენილი საწარმოსათვის გადაცემული კომპენსაცია (ან სხვა თანხა, რომელიც გამოყენებულია გუდვილის შეფასებისას);

გ) ეტაპობრივად განხორციელებულ საწარმოთა გაერთიანებაში, სააქციო წილი შეძენილ საწარმოში, რომელიც მანამდე ეკუთვნოდა მყიდველ საწარმოს; და

დ) ხელსაყრელი შესყიდვიდან მიღებული გუდვილი ან შემოსულობა.

47. მყიდველმა საწარმომ უნდა განიხილოს ყველა სათანადო ფაქტორი იმის დასადგენად, შეძენის თარიღის შემდეგ მიღებული ინფორმაცია გამოიწვევს თუ არა აღიარებული პირობითი თანხების კორექტირებას, ან ხომ არ გამომდინარეობს ეს ინფორმაცია შეძენის თარიღის შემდგომი პერიოდის მოვლენებიდან. სათანადო ფაქტორები მოიცავს იმ თარიღს, როდესაც დამატებითი ინფორმაცია იქნა მიღებული და შეუძლია თუ არა მყიდველ საწარმოს დაადგინოს პირობითი თანხების ცვლილების მიზეზი. შეძენის თარიღიდან მოკლე პერიოდში მიღებული ინფორმაცია უფრო გამოხატავს იმ ვითარებას, რომელიც შეძენის თარიღისთვის არსებობდა, ვიდრე შეძენის თარიღიდან რამდენიმე თვის შემდეგ მიღებული ინფორმაცია. მაგალითად, თუ არ დადგინდება სამართლიანი ღირებულების ცვლილების გამომწვევი მოვლენა, მაშინ აქტივის გაყიდვა მესამე მხარეზე შეძენის თარიღიდან მოკლე ვადაში ისეთ ფასად, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება ამ თარიღისათვის გამოთვლილი მისი პირობითი სამართლიანი ღირებულებისაგან, მოსალოდნელია, რომ შეცდომას აჩვენებს პირობით თანხაში.

48. მყიდველი საწარმო აღიარებს იდენტიფიცირებადი აქტივისათვის (ვალდებულებისათვის) აღიარებული პირობითი თანხის ზრდას (შემცირებას), გუდვილის შემცირების (გაზრდის) საშუალებით. თუმცა, შეფასების პერიოდის განმავლობაში მიღებულმა ახალმა ინფორმაციამ შეიძლება ზოგჯერ განაპირობოს ერთი ან მეტი აქტივის ან ვალდებულების პირობითი თანხის კორექტირება. მაგალითად, მყიდველმა საწარმომ შეიძლება ვალდებულება აიღოს შეძენილი საწარმოს ერთ-ერთი მოწყობილობის დაზიანების ზარალის ანაზღაურებაზე, რომელიც ნაწილობრივ ან სრულად დაზღვეულია შეძენილი საწარმოს ვალდებულების სადაზღვევო პოლისით. თუ მყიდველი საწარმო შეფასების პერიოდის განმავლობაში მოიპოვებს ახალ ინფორმაციას ამ ვალდებულების სამართლიანი ღირებულების შესახებ შეძენის თარიღის მდგომარეობით, ამ ვალდებულებისთვის აღიარებული პირობითი თანხის შეცვლით გამოწვეული გუდვილის კორექტირება იქნება ჩათვლა (მთლიანი ან ნაწილობრივი) გუდვილის შესაბამისი კორექტირების, რომელიც განპირობებულია სადაზღვევო კომპანიიდან (მზღვეველიდან) მისაღები მოთხოვნისთვის აღიარებული პირობითი თანხის ცვლილებით.

49. შეფასების პერიოდის განმავლობაში მყიდველმა საწარმომ პირობითი თანხების კორექტირება ისე უნდა აღიაროს, თითქოს საწარმოთა გაერთიანების აღრიცხვა შეძენის თარიღისათვის დასრულდა. შესაბამისად, მყიდველმა საწარმომ უნდა შეამოწმოს და, საჭიროების შემთხვევაში, შეასწოროს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი წინა პერიოდების შესადარისი ინფორმაცია, მათ შორის, შეიტანოს ცვლილება ცვეთაში, ამორტიზაციაში ან შემოსავლების სხვა შედეგებში, რომლებიც აღიარებულია საწყისი აღრიცხვის დასრულებისას.

50. შეფასების პერიოდის დამთავრების შემდეგ, მყიდველმა საწარმომ უნდა შეამოწმოს და შეასწოროს საწარმოთა გაერთიანების აღრიცხვა მხოლოდ შეცდომის გასწორების მიზნით ბასს 8-ის – *„სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“* – შესაბამისად.

## საწარმოთა გაერთიანების ოპერაციის შემადგენელი ნაწილების დადგენა

**51. საწარმოთა გაერთიანების შესახებ მოლაპარაკებების დაწყებამდე მყიდველ და შეძენილ საწარმოს შეიძლება ჰქონოდათ სხვა სახის ურთიერთობა ან შეთანხმება, ან შეიძლება რაიმე შეთანხმება დადეს მოლაპარაკებების პერიოდში, რომელიც არ უკავშირდება საწარმოთა გაერთიანებას. ორივე შემთხვევაში, მყიდველმა საწარმომ უნდა განსაზღვროს ნებისმიერი თანხა, რომელიც არ წარმოადგენს იმის ნაწილს, რაც მყიდველმა საწარმომ და შეძენილმა საწარმომ (ან მისმა ყოფილმა მესაკუთრეებმა) გაცვალეს საწარმოთა გაერთიანებაში, ანუ თანხები, რომელიც არ წარმოადგენს საწარმოს შესაძენად განხორციელებული გაცვლის ნაწილს. მყიდველმა საწარმომ, როგორც შეძენის მეთოდის გამოყენების ნაწილი, უნდა აღიაროს მხოლოდ შეძენილი საწარმოსათვის გადაცემული კომპენსაცია და შეძენილი აქტივები და აღებული ვალდებულებები, რომლებიც მიიღო შეძენილი საწარმოს სანაცვლოდ. განცალკევებული ოპერაციები უნდა აისახოს შესაბამისი ფასს სტანდარტის მიხედვით.**

52. გაერთიანებამდე დადებული გარიგება მყიდველი საწარმოს ან მისი სახელით, ან ძირითადად მყიდველი საწარმოს ან გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულის სასარგებლოდ და არა შეძენილი საწარმოს (ან მისი ყოფილი მესაკუთრეების) სასარგებლოდ, მოსალოდნელია, რომ იქნება განცალკევებული ოპერაცია. ქვემოთ ჩამოთვლილია განცალკევებული ოპერაციების მაგალითები, რომლებიც არ შედის შეძენის მეთოდის გამოყენებაში:

ა) გარიგება, რომელიც, ფაქტობრივად არეგულირებს მყიდველ და შეძენილ საწარმოებს შორის გაერთიანებამდე არსებულ ურთიერთობას;

ბ) გარიგება, რომელიც შეძენილი საწარმოს დასაქმებულებს ან ყოფილ მესაკუთრეებს უნაზღაურებს მომავალში გაწეულ მომსახურებას; და

გ) გარიგება, რომელიც შეძენილ საწარმოს ან მის ყოფილ მესაკუთრეებს უნაზღაურებს მათ მიერ გადახდილ, მყიდველი საწარმოს შეძენასთან დაკავშირებულ დანახარჯებს.

შესაბამისი სახელმძღვანელო მითითებები მოცემულია ბ50-ბ62 პუნქტებში.

### შეძენასთან დაკავშირებული დანახარჯები

53. შეძენასთან დაკავშირებული დანახარჯები ისეთი დანახარჯებია, რომელსაც მყიდველი საწარმო ეწევა საწარმოთა გაერთიანების განსახორციელებლად. ამ დანახარჯებში შედის საშუამავლო ორგანიზაციისთვის გადახდილი საკომისიო; საკონსულტაციო, იურიდიული, საბუღალტრო, საშემფასებლო და სხვა პროფესიული ან საკონსულტაციო მომსახურების საზღაური; საერთო ადმინისტრაციული დანახარჯები, მათ შორის, შიდა შესყიდვების დეპარტამენტის შენახვის ხარჯები; ასევე სავალო და წილობრივი ფასიანი ქაღალდების რეგისტრაციისა და ემისიის დანახარჯები. მყიდველმა საწარმომ შეძენასთან დაკავშირებული დანახარჯები უნდა ასახოს, როგორც ხარჯი იმ პერიოდებში, როდესაც საწარმომ მომსახურება გასწია და მომსახურება მიიღო, ერთი შემთხვევის გარდა. სავალო ან წილობრივი ფასიანი ქაღალდების ემისიის დანახარჯები უნდა აღიარდეს ბასს 32-ისა და ფასს 9-ის შესაბამისად.

## შემდგომი შეფასება და აღრიცხვა

**54. საზოგადოდ, მყიდველმა საწარმომ შეძენილი აქტივები, აღებული ან წარმოშობილი ვალდებულებები და საწარმოთა გაერთიანებაში გამოშვებული წილობრივი ინსტრუმენტები შემდგომში უნდა შეაფასოს და ასახოს ამ მუხლებისთვის შესაფერისი სხვა ფასს სტანდარტების შესაბამისად, მათი შინაარსის მიხედვით. თუმცა, ქვემოთ ჩამოთვლილი შეძენილი აქტივებისათვის, აღებული ან წარმოშობილი ვალდებულებებისათვის და საწარმოთა გაერთიანებაში გამოშვებული წილობრივი ინსტრუმენტების შემდგომი შეფასებისა და აღრიცხვის წესების შესახებ, წინამდებარე ფასს სტანდარტი განსაზღვრავს მითითებებს:**

**ა) გამოსყიდული უფლებები;**

**ბ) შეძენის თარიღით აღიარებული პირობითი ვალდებულებები;**

**გ) საგარანტიო აქტივები; და**

**დ) პირობითი კომპენსაცია.**

**ამ საკითხთან დაკავშირებული სახელმძღვანელო მითითებები მოცემულია ბ63 პუნქტში.**

### გამოსყიდული უფლებები

55. გამოსყიდულ უფლებას, რომელიც აღიარებულია როგორც არამატერიალური აქტივი, ამორტიზაცია უნდა დაერიცხოს იმ ხელშეკრულების დარჩენილი სახელშეკრულებო ვადის განმავლობაში, რომლითაც მოხდა უფლების გადაცემა. მყიდველმა საწარმომ, რომელიც გამოსყიდულ უფლებას შემდგომში მესამე მხარეს მიჰყიდის, გაყიდვის შედეგად მიღებული შემოსულობის ან დანაკარგის განსაზღვრისას უნდა გაითვალისწინოს არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება.

### პირობითი ვალდებულებები

56. საწყისი აღიარების შემდგომ, იმ პერიოდში, სანამ ვალდებულება დაიფარება, გაუქმდება ან ვადა გაუვა, მყიდველმა საწარმომ საწარმოთა გაერთიანებაში აღიარებული პირობითი ვალდებულება უნდა შეაფასოს როგორც უდიდესი შემდეგ ორ სიდიდეს შორის:

ა) თანხა, რომელიც აღიარებული იქნება ბასს 37-ის მიხედვით; და

ბ) თავდაპირველად აღიარებულ თანხას გამოკლებული ფასს 15-ის - *„ამონაგები მომხმარე-ბლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“* - შესაბამისად აღიარებული დაგროვილი შემოსავლის თანხა (თუ იარსებებს).

ეს მოთხოვნა არ ეხება ფასს 9-ის შესაბამისად აღრიცხულ ხელშეკრულებებს.

### საგარანტიო აქტივები

57. ყოველი შემდგომი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, მყიდველმა საწარმომ შეძენის თარიღით აღიარებული საგარანტიო აქტივი უნდა შეაფასოს იმავე საფუძვლით, როგორც საგარანტიო ვალდებულება ან აქტივი, რომელიც რაიმე სახელშეკრულებო შეზღუდვებს ექვემდებარება თანხასთან დაკავშირებით, ხოლო ის საგარანტიო აქტივი, რომელიც შემდგომში სამართლიანი ღირებულებით არ არის შეფასებული – ხელმძღვანელების მიერ განსაზღვრული, საგარანტიო აქტივის ამოღების შესაძლებლობის შეფასების საფუძველზე. მყიდველმა საწარმომ საგარანტიო აქტივის აღიარება უნდა შეწყვიტოს მხოლოდ მაშინ, როდესაც ამოიღებს აქტივს, გაყიდის ან რაიმე სხვა გზით დაკარგავს მასზე უფლებას.

### პირობითი კომპენსაცია

58. პირობითი კომპენსაციის სამართლიან ღირებულებაში მომხდარი ზოგიერთი ცვლილება, რომე-ლსაც მყიდველი საწარმო აღიარებს შეძენის თარიღის შემდგომ, შეიძლება განპირობებული იყოს ამ თარიღის შემდეგ მყიდველი საწარმოს მიერ დამატებითი ინფორმაციის მოპოვებით შეძენის თარიღისთვის არსებული ფაქტებისა და ვითარების შესახებ. ასეთი ცვლილებები წარმოადგენს შეფასების პერიოდის კორექტირებას 45-49-ე პუნქტების შესაბამისად. თუმცა, შეძენის თარიღის შემდგომ პერიოდში მომხდარი მოვლენებისაგან გამოწვეული ცვლილებები, როგორიცაა: წმინდა შემოსავლის დაგეგმილი (საკონტროლო) მაჩვენებლის შესრულება, წინასწარ განსაზღვრული ფასის მიღწევა აქციაზე, ან კვლევისა და განვითარების პროექტში რაიმე მნიშვნელოვანი ეტაპის მიღწევა, არ წარმოადგენს შეფასების პერიოდის კორექტირებას. მყიდველმა საწარმომ პირობითი კომპენსაციის სამართლიან ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებები, რომლებიც არ წარმოადგენს შეფასების პერიოდის კორექტირებას, უნდა ასახოს შემდეგნაირად:

ა) საკუთარ კაპიტალად კლასიფიცირებული პირობითი კომპენსაცია ხელახლა არ უნდა შეფასდეს და მისი შემდგომი დაფარვა უნდა აისახოს საკუთარი კაპიტალის განყოფილე-ბაში;

ბ) სხვა პირობითი კომპენსაცია, რომელიც:

(i) განეკუთვნება ფასს 9-ის მოქმედების სფეროს, უნდა შეფასდეს სამართლიანი ღირე-ბულებით ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს და სამართლიანი ღირებუ-ლების ცვლილებები აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში ფასს 9-ის შესაბამისად;

(ii) არ განეკუთვნება ფასს 9-ის მოქმედების სფეროს, უნდა შეფასდეს სამართლიანი ღირებულებით ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ხოლო სამართლიანი ღირებულების ცვლილებები აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში.

## განმარტებითი შენიშვნები

**59. მყიდველმა საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ისეთი ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნოს, რომელიც მისი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს საშუალებას მისცემს, შეაფასონ იმ საწარმოთა გაერთიანების თავისებურებები და ფინანსური ეფექტი, რომელიც განხორციელდა:**

**ა) ან მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში; ან**

**ბ) საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად დამტკიცებამდე.**

60. 59-ე პუნქტში დასახული მიზნის მისაღწევად, მყიდველმა საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ბ64-ბ66 პუნქტებში აღწერილი ინფორმაცია.

**61. მყიდველმა საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ისეთი ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნოს, რომელიც მისი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს საშუალებას მისცემს, შეაფასონ მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული კორექტირებების ფინანსური ეფექტი, რომლებიც ეხება მოცემულ პერიოდში, ან წინა საანგარიშგებო პერიოდებში განხორციელებულ საწარმოთა გაერთიანებებს.**

62. 61-ე პუნქტში დასახული მიზნის მისაღწევად, მყიდველმა საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ბ67 პუნქტში აღწერილი ინფორმაცია.

63. თუ მოცემული ან სხვა ფასს სტანდარტით მოთხოვნილი განმარტებითი ინფორმაციით ვერ მიიღწევა 59-ე და 61-ე პუნქტებში დასახული მიზნები, მყიდველმა საწარმომ ამ მიზნის მისაღწევად უნდა გაამჟღავნოს ნებისმიერი სხვა დამატებითი ინფორმაცია.

## ძალაში შესვლის თარიღი და სტანდარტზე გადასვლა

### ძალაში შესვლის თარიღი

64. წინამდებარე ფასს სტანდარტი საწარმომ პერსპექტიულად უნდა გამოიყენოს იმ საწარმოთა გაერთიანებებისთვის, რომელთათვისაც შეძენის თარიღი არის 2009 წლის 1 ივლისს ან მის შემდეგ დაწყებული პირველი წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისი, ან შემდეგი თარიღი. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. ამასთან, წინამდებარე ფასს სტანდარტი გამოიყენება მხოლოდ 2007 წლის 30 ივნისს, ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში. თუ საწარმო მოცემულ ფასს სტანდარტს 2009 წლის 1 ივლისამდე გამოიყენებს, მან უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში და იმავდროულად გამოიყენოს ბასს 27 (შესწორებული 2008 წელს).

64ა. [გაუქმებულია]

64ბ. 2010 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა – „*ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება*“ – გამოიწვია მე-19, 30-ე და ბ56 პუნქტების შეცვლა და ბ62ა და ბ62ბ პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2010 წლის 1 ივლისს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში. საწარმომ ეს ცვლილებები უნდა გამოიყენოს პერსპექტიულად წინამდებარე ფასს სტანდარტის პირველად გამოყენების თარიღიდან.

64გ. 2010 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა – „*ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება*“ – გამოიწვია 65ა-65ე პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2010 წლის 1 ივლისს, ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში. ეს ცვლილებები საწარმომ უნდა გამოიყენოს ისეთი საწარმოთა გაერთიანებიდან წარმოქმნილი პირობითი კომპენსაციის ნაშთების მიმართ, რომელთა შეძენის თარიღი წინ უსწრებს წინამდებარე ფასს სტანდარტის 2008 წლის ვერსიის გამოყენების თარიღს.

64დ. [გაუქმებულია]

64ე. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 10-მა – „*კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება*“ – გამოიწვია მე-7, ბ13, ბ63(ე) პუნქტებისა და „ა“ დანართის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 10-ს.

64ვ. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 13-მა – „*სამართლიანი ღირებულების შეფასება*“ – გამოიწვია მე-20, 29-ე, 33-ე, 47-ე პუნქტებისა და „ა“ დანართში მოცემული სამართლიანი ღირებულების განმარტების შეცვლა, ასევე ბ22, ბ40, ბ43-ბ46, ბ49 და ბ64 პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 13-ს.

64ზ. 2012 წლის ოქტომბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა – „*საინვესტიციო საწარმოები*“ (ფასს 10-ის, ფასს 12-ისა და ბასს 27-ის შესწორებები) – გამოიწვია მე-7 პუნქტის შეცვლა და 2ა პუნქტის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2014 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია დოკუმენტის – „*საინვეს-*


© IFRS Foundation

*ტიციო საწარმოები*“ – ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან იმავდროულად უნდა გამოიყენოს ყველა ცვლილება, რომელსაც ითვალისწინებს დოკუმენტი – „*საინვესტიციო საწარმოები*“.

64თ. [გაუქმებულია]

64ი. 2013 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა – „*ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება – 2010-2012 წლების ციკლი*“ – გამოიწვია მე-40 და 58-ე პუნქტების შეცვლა და 67ა პუნქტისა და შესაბამისი სათაურის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს პერსპექტიულად იმ საწარმოთა გაერთიანებების მიმართ, რომლის შეძენის თარიღია 2014 წლის 1 ივლისი, ან შემდგომი თარიღი. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. საწარმოს უფლება აქვს, ზემოაღნიშნული ცვლილება უფრო ადრე გამოიყენოს, იმ პირობით, თუ იმავდროულად გამოიყენებს ფასს 9-ისა და ბასს 37-ის შესწორებულ ვერსიებს, რაც განაპირობა დოკუმენტმა – „*ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება – 2010-2012 წლების ციკლი*“. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

64კ. 2013 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა – „*ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება – 2011-2013 წლების ციკლი*“ – გამოიწვია 2(ა) პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს პერსპექტიულად 2014 წლის 1 ივლისს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებას უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

64ლ. 2014 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 15-მა – „*ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან*“ - გამოიწვია 56-ე პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ეს ცვლილება იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 15-ს.

64მ. 2014 წლის ივლისში გამოცემულმა ფასს 9-მ გამოიწვია მე-16, 42-ე, 53-ე, 56-ე, 58-ე და ბ41 პუნქტების შეცვლა და 64ა, 64დ და 64თ პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 9-ს.

64ნ. 2016 წლის იანვარში გამოცემულმა ფასს 16-მა - „*იჯარა*“ - გამოიწვია მე-14, მე-17, ბ32 და ბ42 პუნქტების შეცვლა, ბ28-ბ30 პუნქტებისა და შესაბამისი სათაურის გაუქმება, ასევე 28ა–28ბ პუნქტებისა და შესაბამისი სათაურის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 16-ს.

64ო. *[ეს პუნქტები ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ გამოცემაში.]*

64პ. 2017 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა – „*ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება – 2015-2017 წლების ციკლი*“ – გამოიწვია 42ა პუნქტის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს იმ საწარმოთა გაერთიანებებისთვის, რომელთათვისაც შეძენის თარიღი არის 2019 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული პირველი წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისი, ან შემდეგი თარიღი. თუ საწარმო ამ ცვლილებას უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

64ჟ. 2018 წლის ოქტომბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა – „*საწარმოს განმარტება*“ – გამოიწვია ბ7ა–ბ7გ, ბ8ა და ბ12ა–ბ12დ პუნქტების დამატება, „ა“ დანართში ტერმინის „საწარმო“ განმარტების შეცვლა, ასევე მე-3, ბ7–ბ9, ბ11 და ბ12 პუნქტების შეცვლა და ბ10 პუნქტის გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს იმ საწარმოთა გაერთიანებებისთვის, რომელთათვისაც შეძენის თარიღი არის 2020 წლის 1 იანვარს ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებული პირველი წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისი, ან შემდგომი თარიღი, ასევე აქტივების შეძენის ისეთი ოპერაციების მიმართ, რომლებიც განხორციელდა ზემოაღნიშნული პერიოდის დასაწყისში ან შემდგომი თარიღით. ნებადართულია ამ ცვლილებების ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო მოცემულ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

64რ. *[ეს პუნქტი ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ გამოცემაში.]*

## სტანდარტზე გადასვლა

65. ისეთ საწარმოთა გაერთიანებიდან წარმოშობილი აქტივები და ვალდებულებები, რომლის შეძენის თარიღი წინ უსწრებს წინამდებარე ფასს სტანდარტის გამოყენებას, არ უნდა შესწორდეს წინამდებარე ფასს სტანდარტის გამოყენებით.

65ა. ისეთ საწარმოთა გაერთიანების პირობითი კომპენსაციის ნაშთები, რომელთა შეძენის თარიღები წინ უსწრებს საწარმოს მიერ წინამდებარე ფასს სტანდარტის 2008 წლის ვერსიის პირველად გამოყენების თარიღს, არ უნდა დაკორექტირდეს ამ ფასს სტანდარტის პირველად გამოყენებისას. საწარმომ ამ ნაშთების შემდგომი აღრიცხვისთვის უნდა გამოიყენოს 65ბ-65ე პუნქტები. საწარმომ 65ბ-65ე პუნქტები არ უნდა გამოიყენოს ისეთ საწარმოთა გაერთიანების შედეგად წარმოქმნილი პირობითი კომპენსაციის ნაშთების აღრიცხვისთვის, რომელთა შეძენის თარიღები ემთხვევა საწარმოს მიერ წინამდებარე ფასს სტანდარტის 2008 წლის ვერსიის პირველად გამოყენების თარიღს, ან მისი შემდგომი თარიღებია. 65ბ-65ე პუნქტებში საწარმოთა გაერთიანებებში იგულისხმება მხოლოდ და მხოლოდ ისეთი გაერთიანებები, რომელთა შეძენის თარიღები წინ უსწრებს საწარმოს მიერ წინამდებარე ფასს სტანდარტის 2008 წლის ვერსიის პირველად გამოყენების თარიღს.

65ბ. თუ შეთანხმება საწარმოთა გაერთიანების შესახებ ითვალისწინებს გაერთიანების ღირებულების კორექტირებას, რაც დამოკიდებულია მომავალ მოვლენებზე, მყიდველმა საწარმომ ამგვარი კორექტირების თანხა შეძენის თარიღისთვის უნდა ასახოს გაერთიანების ღირებულებაში, თუ კორექტირების შეტანა დიდი ალბათობით არის მოსალოდნელი და შესაძლებელია კორექტირების თანხის სიდიდის საიმედოდ შეფასება.

65გ. შეთანხმება საწარმოთა გაერთიანების თაობაზე შეიძლება ითვალისწინებდეს გაერთიანების ღირებულების კორექტირებას იმ შემთხვევაში, თუ მომავალში მოხდება ერთი, ან მეტი მოვლენა. მაგალითად, კორექტირების განხორციელება შეიძლება დამოკიდებული იყოს მომავალ პერიოდებში მოგების გარკვეული დონის შენარჩუნებაზე ან მიღწევაზე, ან გამოშვებული წილობრივი ინსტრუმენტების საბაზრო ფასის შენარჩუნებაზე. როგორც წესი, ამგვარი კორექტირების თანხის სიდიდის შეფასება შესაძლებელია საწარმოთა გაერთიანების საწყისი აღრიცხვის მომენტში ისე, რომ ზიანი არ მიადგეს ინფორმაციის საიმედოობას, თუნდაც გარკვეული განუსაზღვრელობა არსებობდეს. თუ მომავლის მოვლენები არ მოხდება, ან საჭირო გახდება ამ შეფასების შესწორება, საწარმოთა გაერთიანების ღირებულებაც სათანადოდ უნდა დაკორექტირდეს.

65დ. თუმცა, როდესაც საწარმოთა გაერთიანების შეთანხმება ითვალისწინებს ამგვარ კორექტირებას, გაერთიანების თავდაპირველი აღიარების მომენტში გაერთიანების ღირებულებაში არ ჩაირთვება კორექტირების თანხა, თუ კორექტირების განხორციელება დიდი ალბათობით არ არის მოსალოდნელი, ან შეუძლებელია ამ თანხის საიმედოდ შეფასება. თუ შემდგომში კორექტირების განხორციელება გახდება დიდი ალბათობით მოსალოდნელი და მისი სიდიდის საიმედოდ შეფასება შესაძლებელი იქნება, დამატებითი კომპენსაცია მიიჩნევა გაერთიანების ღირებულების კორექტირებად.

65ე. ზოგიერთ შემთხვევაში, მყიდველი საწარმო შეიძლება ვალდებული იყოს, გამყიდველს გარკვეული პერიოდის შემდეგ გადაუხადოს მორიგი თანხა გადაცემული აქტივების, ან მყიდველი საწარმოს მიერ შეძენილ საწარმოზე კონტროლის მოპოვების სანაცვლოდ გამოშვებული წილობრივი ინსტრუმენტების ან ვალდებულებების ღირებულების შემცირების კომპენსაციის სახით. სწორედ ასე ხდება მაშინ, მაგალითად, როდესაც მყიდველი საწარმო უზრუნველყოფს საწარმოთა გაერთიანების ღირებულების ნაწილის სახით გამოშვებული წილობრივი, ან სავალო ინსტრუმენტების საბაზრო ფასის გარანტიას და ვალდებულია, დამატებით გამოუშვას წილობრივი, ან სავალო ინსტრუმენტები თავდაპირველად განსაზღვრული ღირებულების ასანაზღაურებლად. ასეთ შემთხვევაში, საწარმოთა გაერთიანების ღირებულების ზრდა არ აღიარდება. წილობრივი ინსტრუმენტების შემთხვევაში, დამატებით გადასახდელი კომპენსაციის სამართლიანი ღირებულების კომპენსირება მოხდება იმით, რომ თავდაპირველად გამოშვებულ ინსტრუმენტებზე მისაკუთვნებელი ღირებულება იმავე ოდენობით შემცირდება. სავალო

 © IFRS Foundation

ინსტრუმენტების შემთხვევაში, დამატებით გადასახდელი კომპენსაცია მიიჩნევა, როგორც თავდაპირველი ემისიის პრემიის შემცირება, ან დისკონტის გაზრდა.

66. სამეურნეო ერთეულმა, როგორიცაა, ერთობლივი სამეურნეო ერთეული, რომელსაც ჯერ არ გამოუყენებია ფასს 3 და გააჩნდა ერთი ან მეტი საწარმოთა გაერთიანება, რომლებიც შეძენის მეთოდით იყო ასახული, უნდა გამოიყენოს ბ68-ე და ბ69-ე პუნქტებში მოცემული სტანდარტზე გადასვლის დებულებები.

### მოგებიდან გადასახადები

67. ისეთი საწარმოთა გაერთიანებისათვის, რომლის შეძენის თარიღი წინ უსწრებს წინამდებარე ფასს სტანდარტის გამოყენებას, მყიდველმა საწარმომ პერსპექტიულად უნდა გამოიყენოს ბასს 12-ის 68-ე პუნქტის მოთხოვნები, რომელიც შესწორებულია წინამდებარე ფასს სტანდარტის მიხედვით. სხვაგვარად რომ ვთქვათ, მყიდველმა საწარმომ არ უნდა შეასწოროს ადრინდელი საწარმოთა გაერთიანების აღრიცხვა, აღიარებულ გადავადებულ საგადასახადო აქტივებში ადრე აღიარებული ცვლილებების გასათვალისწინებლად. თუმცა, წინამდებარე ფასს სტანდარტის გამოყენების თარიღიდან, მყიდველმა საწარმომ აღიარებულ გადავადებულ საგადასახადო აქტივებში მომხდარი ცვლილებები უნდა აღიაროს, როგორც მოგების ან ზარალის კორექტირება (ან, თუ ბასს 12 მოითხოვს, მოგების ან ზარალის გარეთ).

## მინიშნება ფასს 9-ის გამოყენებაზე

67ა. თუ საწარმო უკვე იყენებს წინამდებარე ფასს სტანდარტს, მაგრამ ჯერ არ იყენებს ფასს 9-ს, მან ყველგან, სადაც მითითებულია ფასს 9-ის გამოყენება, უნდა იგულისხმოს ბასს 39.

## ფასს 3-ის (2004 წ.) გაუქმება

68. წინამდებარე ფასს სტანდარტი ცვლის ფასს 3-ს – „*საწარმოთა გაერთიანება*“ (2004 წლის გამოცემა).

# დანართი ა

# ტერმინების განმარტება

*წინამდებარე დანართი ფასს სტანდარტის განუყოფელი ნაწილია.*

| | |
|---|---|
| **შეძენილი საწარმო** | საწარმო ან საწარმოები, რომელზეც **მყიდველი საწარმო** იღებს კონტროლს **საწარმოთა გაერთიანების დროს**. |
| **მყიდველი საწარმო** | სამეურნეო ერთეული, რომელიც კონტროლს იღებს **შეძენილ საწარმოზე**. |
| **შეძენის თარიღი** | თარიღი, როდესაც **მყიდველი საწარმო** ფაქტობრივად იღებს **შეძენილ საწარმოზე** კონტროლს. |
| **საწარმო** | საქმიანობებისა და აქტივების ინტეგრირებული კომპლექსი, რომელთა განხორციელება და მართვა შესაძლებელია მომხმარებლებისთვის საქონლის ან მომსახურების მისაწოდებლად, საინვესტიციო შემოსავლის მისაღებად (როგორიცაა დივიდენდები ან პროცენტები), ან სხვა სახის შემოსავლის მისაღებად ჩვეულებრივი საქმიანობიდან. |
| **საწარმოთა გაერთიანება** | სამეურნეო ოპერაცია ან სხვა მოვლენა, რომლის დროსაც **მყიდველი საწარმო** კონტროლს იღებს ერთ ან მეტ **საწარმოზე**. სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც ზოგჯერ „ფაქტობრივ შერწყმას“ ან „თანასწორთა შერწყმას“ უწოდებენ, ასევე წარმოადგენს საწარმოთა გაერთიანებას იმ გაგებით, რა მნიშვნელობითაც ეს ტერმინი მოცემულ სტანდარტში გამოიყენება. |
| **პირობითი კომპენსაცია** | ჩვეულებრივ აღნიშნავს **მყიდველი საწარმოს** ვალდებულებას, გადასცეს დამატებითი აქტივები ან **სააქციო წილი შეძენილი საწარმოს** ყოფილ მესაკუთრეებს, როგორც **შეძენილ საწარმოზე კონტროლის აღებისთვის განხორციელებული** გაცვლის ნაწილი, თუ მომავალში გარკვეული მოვლენები მოხდება, ან გარკვეული პირობები შესრულდება. ამასთან, პირობითმა კომპენსაციამ შეიძლება მყიდველ საწარმოს ადრე გაცემული კომპენსაციის დაბრუნების უფლებაც მისცეს, თუ დათქმული პირობები შესრულდება. |
| **სააქციო წილი** | წინამდებარე ფასს სტანდარტის მიზნებისათვის *სააქციო წილი* ფართო მნიშვნელობით გამოიყენება, რაც აღნიშნავს საკუთრების წილს ინვესტორის საკუთრებაში მყოფ სამეურნეო ერთეულში და მესაკუთრეთა, წევრთა ან მონაწილეთა წილებს – **ერთობლივ სამეურნეო ერთეულებში.** |
| **სამართლიანი ღირებულება** | სამართლიანი ღირებულება არის ფასი, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნება აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების გადაცემისას, ბაზრის მონაწილეებს შორის შეფასების თარიღისთვის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის დროს. (იხ. ფასს 13) |
| **გუდვილი** | აქტივი, რომელიც წარმოადგენს **საწარმოთა გაერთიანებისას** შეძენილი, სხვა აქტივებიდან წარმოქმნილ მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს, რომლის ცალკე იდენტიფიცირება და აღიარება შეუძლებელია. |
| **იდენტიფიცირებადი აქტივი** | აქტივი არის *იდენტიფიცირებადი*, თუ იგი:<br><br>ა) განცალკევებადია, ე.ი. შესაძლებელია მისი განცალკევება ან გამოყოფა სამეურნეო ერთეულისგან და გაყიდვა, გადაცემა, იჯარით გაცემა, მასზე ლიცენზიის გაცემა ან გაცვლა, ცალკე, ან შესაბამის ხელშეკრულებასთან, იდენტიფიცირებად აქტივთან ან ვალდებულებასთან ერთად, იმის მიუხედავად, ამის გაკეთებას აპირებს თუ არა სამეურნეო ერთეული; ან<br><br>ბ) წარმოიშობა სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებიდან, იმის მიუხედავად, შესაძლებელია თუ არა ამ უფლებების გადაცემა, ან საწარმოსგან ან სხვა უფლებებიდან თუ ვალდებულებებიდან მისი განცალკევება. |


© IFRS Foundation

| | |
|---|---|
| **არამატერიალური აქტივი** | **იდენტიფიცირებადი** არაფულადი აქტივი, ფიზიკური ფორმის გარეშე. |
| **ერთობლივი სამეურნეო ერთეული** | სამეურნეო ერთეული, რომელიც არ არის რომელიმე ინვესტორის საკუთრებაში მყოფი და უშუალოდ თავის **მესაკუთრეებს**, წევრებს ან მონაწილეებს უზრუნველყოფს დივიდენდებით, დაბალი დანახარჯებით ან სხვა სახის ეკონომიკური სარგებლით. მაგალითად, ერთობლივი სადაზღვევო კომპანია, საკრედიტო კავშირი და კოოპერაციული სამეურნეო ერთეული – ყველა ერთობლივ სამეურნეო ერთეულს წარმოადგენს. |
| **არამაკონტროლებელი წილი** | შვილობილი საწარმოს სააქციო კაპიტალი, რომელიც მშობელ საწარმოს არ ეკუთვნის არც პირდაპირ და არც არაპირდაპირ. |
| **მესაკუთრეები** | წინამდებარე ფასს სტანდარტის მიზნებისათვის, *მესაკუთრეები* ფართო მნიშვნელობით გამოიყენება და მოიცავს ინვესტორის საკუთრებაში მყოფი სამეურნეო ერთეულის სააქციო **წილის** მფლობელებს და **ერთობლივი სამეურნეო ერთეულების** მესაკუთრეებს, წევრებს, ან მონაწილეებს. |

# დანართი ბ

# მითითებები გამოყენებაზე

*წინამდებარე დანართი ფასს სტანდარტის განუყოფელი ნაწილია.*

## საერთო კონტროლს დაქვემდებარებულ სამეურნეო ერთეულთა გაერთიანება (2 (გ) პუნქტის გამოყენება)

ბ1. წინამდებარე ფასს სტანდარტი არ გამოიყენება საერთო კონტროლს დაქვემდებარებულ სამეურნეო ერთეულთა ან საწარმოთა გაერთიანებისთვის. საწარმოთა გაერთიანება, რომელიც მოიცავს საერთო კონტროლს დაქვემდებარებულ სამეურნეო ერთეულებს ან საწარმოებს, ისეთი ტიპის საწარმოთა გაერთიანებას წარმოადგენს, რომელშიც ყველა გაერთიანებული სამეურნეო ერთეული ან საწარმო, საბოლოო ჯამში, ერთი და იმავე მხარის ან მხარეთა მიერ კონტროლდება საწარმოთა გაერთიანებამდეც და მის შემდეგაც და ასეთი კონტროლი გარდამავალი არ არის.

ბ2. ფიზიკურ პირთა ჯგუფი იმ შემთხვევაში მიიჩნევა, რომ აკონტროლებს სამეურნეო ერთეულს, როდესაც სახელშეკრულებო შეთანხმების შედეგად, მათ ერთობლივად გააჩნიათ სამეურნეო ერთეულის ფინანსური და სამეურნეო პოლიტიკის მართვის უფლება, ამ საქმიანობიდან სარგებლის მიღების მიზნით. ამიტომ, საწარმოთა გაერთიანება სცილდება წინამდებარე ფასს სტანდარტის მოქმედების სფეროს, როდესაც ერთსა და იმავე ფიზიკურ პირთა ჯგუფს სახელშეკრულებო შეთანხმებით მინიჭებული აქვს თითოეული გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულის ფინანსური და სამეურნეო პოლიტიკის ერთობლივი მართვის გადამწყვეტი უფლება, ამ საქმიანობიდან სარგებლის მიღების მიზნით და ეს გადამწყვეტი ერთობლივი უფლება გარდამავალი არ არის.

ბ3. სამეურნეო ერთეულს შეიძლება აკონტროლებდეს ფიზიკური პირი ან ფიზიკურ პირთა ჯგუფი, რომლებიც ერთობლივად მოქმედებენ სახელშეკრულებო შეთანხმების საფუძველზე და ეს ფიზიკური პირი ან ფიზიკურ პირთა ჯგუფი შესაძლოა არ ექვემდებარებოდეს ფინანსური ანგარიშგებისთვის ფასს სტანდარტებით გათვალისწინებულ მოთხოვნებს. ამიტომ, აუცილებელი არაა, რომ გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულები ჩართული იყვნენ საწარმოთა გაერთიანების კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, რათა ჩაითვალონ საერთო კონტროლს დაქვემდებარებულ სამეურნეო ერთეულებად.

ბ4. არამაკონტროლებელი წილის მოცულობა თითოეულ გაერთიანებულ სამეურნეო ერთეულში საწარმოთა გაერთიანებამდე და მის შემდეგ, არ გამოდგება იმის დასადგენად, მოიცავს თუ არა გაერთიანება საერთო კონტროლს დაქვემდებარებულ სამეურნეო ერთეულებს. ანალოგიურად, ის ფაქტი, რომ ერთ-ერთი გაერთიანებული სამეურნეო ერთეული არის შვილობილი საწარმო, რომელიც უნდა გამოითიშოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებიდან, შესაფერისი არ არის იმის დასადგენად, გაერთიანება მოიცავს თუ არა საერთო კონტროლს დაქვემდებარებულ სამეურნეო ერთეულებს.

## საწარმოთა გაერთიანების იდენტიფიკაცია (მე-3 პუნქტის გამოყენება)

ბ5. წინამდებარე ფასს სტანდარტი განსაზღვრავს საწარმოთა გაერთიანებას, როგორც სამეურნეო ოპერაციას ან სხვა მოვლენას, რომლის დროსაც მყიდველი საწარმო კონტროლს იღებს ერთ ან მეტ საწარმოზე. მყიდველმა საწარმომ შეძენილ საწარმოზე კონტროლი შეიძლება აიღოს სხვადასხვა გზით, მაგალითად:

ა) ფულადი სახსრების, ფულის ეკვივალენტების ან სხვა აქტივების (მათ შორის, წმინდა აქტივების, რომლებიც აფუძნებს საწარმოს) გადაცემით;

ბ) ვალდებულებების აღებით;

გ) აქციების ემისიით;

დ) ერთზე მეტი სახეობის კომპენსაციის გადაცემით; ან


© IFRS Foundation

ე) კომპენსაციის გადაცემის გარეშე, მათ შორის, გაერთიანება მხოლოდ ხელშეკრულების საფუძველზე (იხ. 43-ე პუნქტი).

ბ6. საწარმოთა გაერთიანება შეიძლება ჩამოყალიბდეს სხვადასხვა გზით, იურიდიული, საგადასახადო და სხვა მიზნებიდან გამომდინარე, რაც მოიცავს ქვემოთ განხილულ მაგალითებს, მაგრამ არ შემოიფარგლება მარტო ამით:

ა) ერთი ან მეტი საწარმო ხდება მყიდველის შვილობილი საწარმო, ან ერთი ან მეტი საწარმოს წმინდა აქტივები იურიდიულად ერწყმება მყიდველ საწარმოს;

ბ) ერთი გაერთიანებული სამეურნეო ერთეული გადასცემს თავის წმინდა აქტივებს, ან მისი მესაკუთრეები გადასცემენ თავიანთ სააქციო წილებს სხვა გაერთიანებულ სამეურნეო ერთეულს ან მის მესაკუთრეებს;

გ) ყველა გაერთიანებული სამეურნეო ერთეული გადასცემს თავის წმინდა აქტივებს, ან ამ სამეურნეო ერთეულების მესაკუთრეები გადასცემენ თავიანთ სააქციო წილებს ახლად ფორმირებულ სამეურნეო ერთეულს.

დ) ერთ-ერთი გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულის ყოფილი მესაკუთრეთა ჯგუფი იღებს კონტროლს გაერთიანებულ სამეურნეო ერთეულზე.

## საწარმოს განმარტება (მე-3 პუნქტის გამოყენება)

ბ7. საწარმო შედგება რესურსებისა და პროცესებისაგან, რომლებიც გამოიყენება იმ რესურსებთან მიმართებაში, რომელთაც შეუძლიათ პროდუქციის შექმნაში მონაწილეობის მიღება. საწარმოს სამი ელემენტი განიმარტება შემდეგნაირად (იხ. ბ8 – ბ12დ პუნქტები, სადაც მოცემულია მითითებები საწარმოს თითოეული ელემენტის შესახებ:

ა) **რესურსები**: ნებისმიერი ეკონომიკური რესურსი, რომელიც ქმნის პროდუქციას, ან გააჩნია პროდუქციის შექმნაში მონაწილეობის მიღების უნარი, როდესაც მასზე ჩატარდება ერთი ან მეტი პროცესი. მაგალითად, გრძელვადიანი აქტივები (მათ შორის, არამატერიალური აქტივები ან გრძელვადიანი აქტივების გამოყენების უფლებები), ინტელექტუალური საკუთრება, აუცილებელ მასალებზე ან უფლებებსა და დასაქმებულებზე წვდომის მოპოვების შესაძლებლობა;

ბ) **პროცესი**: ნებისმიერი სისტემა, სტანდარტი, პროტოკოლი, კონვენცია ან წესი, რომელიც რესურსის ან რესურსების მიმართ გამოყენებისას, ქმნის პროდუქციას, ან გააჩნია პროდუქციის შექმნაში მონაწილეობის მიღების უნარი. მაგალითად: სტრატეგიული მართვის პროცესები, საოპერაციო პროცესები და რესურსების მართვის პროცესები. ეს პროცესები, როგორც წესი, დოკუმენტურად არის შედგენილი, მაგრამ ორგანიზებული შრომითი რესურსების ინტელექტუალურ პოტენციალსაც, რომლებსაც გააჩნია აუცილებელი უნარ-ჩვევები და პრაქტიკული გამოცდილება და იცავენ წესებსა და კონვენციებს, შეუძლიათ აუცილებელი პროცესების ამოქმედება, რომელთა გამოყენება შესაძლებელი იქნება რესურსების მიმართ პროდუქციის შექმნის მიზნით (ბუღალტრული აღრიცხვის, სატრანსპორტო ზედდებულების/ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერისა და გაცემის, შრომის ანაზღაურებისა და სხვა ადმინისტრაციული სისტემები, როგორც წესი, არ მიეკუთვნება პროდუქციის შესაქმნელად გამოყენებულ პროცესებს);

გ) **პროდუქცია**: შედეგი, რომელიც მიიღება რესურსებისა და ამ რესურსების მიმართ ისეთი პროცესების გამოყენების შედეგად, რომლებიც უზრუნველყოფს მომხმარებლებისთვის საქონლის ან მომსახურების მიწოდებას, საინვესტიციო შემოსავლის მიღებას (როგორიცაა დივიდენდები ან პროცენტები) ან სხვა სახის შემოსავლის მიღებას ჩვეულებრივი საქმიანობიდან.

### არასავლდებულო ტესტი სამართლიანი ღირებულების კონცენტრაციის დასადგენად

ბ7ა. ბ7ბ პუნქტში აღწერილია არასავალდებულო ტესტი (კონცენტრაციის ტესტი), რომელიც გამარტივებული ანალიზის ჩატარების საშუალებას იძლევა იმის დასადგენად, რომ შეძენილი

საქმიანობებისა და აქტივების კომპლექსი არ წარმოადგენს საწარმოს. საწარმოს უფლება აქვს, თვითონ მიიღოს გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, გამოიყენებს თუ არა ამ ტესტს. საწარმოს ამგვარი გადაწყვეტილების მიღება შეუძლია ცალ-ცალკე თითოეული ოპერაციის ან სხვა მოვლენის მიმართ. კონცენტრაციის ტესტს მოჰყვება შემდეგი შედეგები:

ა) თუ კონცენტრაციის ტესტი დაკმაყოფილებულია, საქმიანობებისა და აქტივების მოცემული კომპლექსი არ მიიჩნევა საწარმოდ და საჭირო არ არის შემდგომი ანალიზის ჩატარება;

ბ) თუ კონცენტრაციის ტესტი დაკმაყოფილებული არ არის, ან საწარმო გადაწყვეტს, რომ არ გამოიყენებს მოცემულ ტესტს, მაშინ მან უნდა ჩაატაროს ბ8-ბ12დ პუნქტებში აღწერილი ანალიზი.

ბ7ბ. კონცენტრაციის ტესტი იმ შემთხვევაში მიიჩნევა, რომ დაკმაყოფილებულია, თუ შეძენილი მთლიანი აქტივების პრაქტიკულად მთელი სამართლიანი ღირებულება კონცენტრირებულია ერთ იდენტიფიცირებად აქტივში ან მსგავსი იდენტიფიცირებადი აქტივების ჯგუფში. კონცენტრაციის ტესტის მიზნებისთვის:

ა) მთლიანი შეძენილი აქტივებიდან უნდა გამოირიცხოს ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები, გადავადებული საგადასახადო აქტივები და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების აღიარების შედეგად წარმოქმნილი გუდვილი;

ბ) მთლიანი შეძენილი აქტივების სამართლიან ღირებულებაში გათვალისწინებული უნდა იყოს ნებისმიერი გადაცემული კომპენსაციის ის ოდენობა, რომლითაც გადაცემული კომპენსაცია აღემატება შეძენილი იდენტიფიცირებადი ნეტო აქტივების სამართლიან ღირებულებას (პლუს არამაკონტროლებელი წილის სამართლიანი ღირებულება და ადრე არსებული კუთვნილი წილის სამართლიანი ღირებულება). მთლიანი შეძენილი აქტივების სამართლიანი ღირებულება, როგორც წესი, განისაზღვრება, როგორც ჯამური სიდიდე, რომელიც მიიღება გადაცემული კომპენსაციის (პლუს არამაკონტროლებელი წილის სამართლიანი ღირებულება და ადრე არსებული კუთვნილი წილის სამართლიანი ღირებულება) სამართლიანი ღირებულებისა და მიღებული ვალდებულებების (გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების გარდა) სამართლიანი ღირებულების შეკრებით და შემდეგ (ა) პუნქტში მითითებული მუხლების გამოკლებით. თუმცა, თუ მთლიანი შეძენილი აქტივების სამართლიანი ღირებულება აღემატება ზემოაღნიშნულ ჯამურ სიდიდეს, მაშინ ზოგ შემთხვევაში შესაძლოა აუცილებელი გახდეს უფრო ზუსტი გამოთვლების ჩატარება;

გ) ერთ იდენტიფიცირებად აქტივად მიიჩნევა ნებისმიერი აქტივი ან აქტივების ჯგუფი, რომელიც საწარმოთა გაერთიანების ფარგლებში აღიარდებოდა და შეფასდებოდა, როგორც ერთი იდენტიფიცირებადი აქტივი;

დ) თუ რომელიმე მატერიალური აქტივი მიერთებულია სხვა მატერიალურ აქტივზე და შეუძლებელია ფიზიკურად მისი მოშორება/გამოცალკევება და ამგვარი სხვა აქტივისგან (ან საიჯარო აქტივიდან, როგორც ეს ტერმინის განმარტებული ფასს 16-ში – „*იჯარა*“) დამოუკიდებლად გამოყენება მნიშვნელოვანი დანახარჯების გაუწევლად, ან რომელიმე აქტივის (მაგალითად, მიწა და შენობა-ნაგებობები) სარგებლიანობის ან სამართლიანი ღირებულების მნიშვნელოვანი შემცირების გარეშე, ეს აქტივები მიჩნეული უნდა იყოს ერთ იდენტიფიცირებად აქტივად;

ე) აქტივების მსგავსების შეფასებისას, საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს თითოეული ერთ იდენტიფიცირებად აქტივად მიჩნეული აქტივი და რისკები, რომლებიც დაკავშირებული ამ აქტივების მართვასა და ამ აქტივებიდან პროდუქციის შექმნასთან (სხვა სიტყვებით, რისკის მახასიათებლები);

ვ) შემდეგი აქტივები არ მიიჩნევა მსგავს აქტივებად:

(i) მატერიალური აქტივი და არამატერიალური აქტივი;

(ii) სხვადასხვა კლასის მატერიალური აქტივები (მაგალითად, მარაგი, საწარმოო მოწყობილობები და ავტომობილები), თუ ისინი მიჩნეული არ არის ერთ იდენტიფიცირებად აქტივად (დ) ქვეპუნქტში მითითებული კრიტერიუმის შესაბამისად;

(iii) სხვადასხვა კლასის იდენტიფიცირებადი არამატერიალური აქტივები (მაგალითად, საფირმო ნიშანი, ლიცენზიები და შექმნის პროცესში მყოფი არამატერიალური აქტივები;

(iv) ფინანსური აქტივი და არაფინანსური აქტივი;

(v) სხვადასხვა კლასის ფინანსური აქტივები (მაგალითად, მოთხოვნები და წილობრივ ინვესტიციებში განხორციელებული ინვესტიციები); და

(vi) იდენტიფიცირებადი აქტივები, რომლებიც აქტივების ერთსა და იმავე კლასს მიეკუთვნება, მაგრამ მათთან დაკავშირებული რისკის მახასიათებლები მნიშვნელოვნად განსხვავებულია.

ბ7გ. ბ7ბ პუნქტის მოთხოვნები არ ცვლის არც მსგავსი აქტივების შესახებ ბასს 38-ში – *„არამატერიალური აქტივები“* – მოცემულ მითითებებს და არც ტერმინის „კლასი“ მნიშვნელობას, რომელიც გამოიყენება ბასს 16-ში – *„ძირითადი საშუალებები“*, ბასს 38-სა და ფასს 7-ში – *„ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები“*.

## საწარმოს ელემენტები

ბ8. მართალია, საწარმოებს, როგორც წესი, პროდუქცია გააჩნიათ, მაგრამ პროდუქციის არსებობა სავალდებულო არ არის იმისთვის, რომ საქმიანობებისა და აქტივების ინტეგრირებული კომპლექსი მიეკუთვნებოდეს საწარმოს კატეგორიას. იმისათვის, რომ საქმიანობებისა და აქტივების კომპლექსმა შეძლოს ფუნქციონირება და შესაძლებელი იყოს მისი მართვა საწარმოს განმარტებაში მითითებული მიზნის მისაღწევად, საქმიანობებისა და აქტივების ინტეგრირებულ კომპლექსს ესაჭიროება ორი მთავარი ელემენტი: რესურსები და ამ რესურსების მიმართ გამოსაყენებელი პროცესები. აუცილებელი არ არის, რომ საწარმო აერთიანებდეს ყველა იმ რესურსსა და პროცესს, რასაც გამყიდველი იყენებდა მისი ფუნქციონირებისათვის. თუმცა, იმისათვის, რომ საწარმოდ მიიჩნეოდეს საქმიანობებისა და აქტივების ინტეგრირებული კომპლექსი, იგი, როგორც მინიმუმი, უნდა მოიცავდეს რესურსებსა და რომელიმე არსებით პროცესს, რომლებიც ერთად მნიშვნელოვნად შეუწყობს ხელს პროდუქციის შექმნის შესაძლებლობას. ბ12–ბ12დ პუნქტებში აღწერილია, როგორ უნდა შეფასდეს, ესა თუ ის პროცესი არის თუ არა არსებითი.

ბ8ა. თუ საქმიანობებისა და აქტივების შეძენილ კომპლექსს გააჩნია პროდუქცია, ამონაგების უწყვეტად მიღება თავისთავად არ მიუთითებს იმაზე, რომ მყიდველმა საწარმომ შეიძინა როგორც რესურსები, ისე არსებითი პროცესი.

ბ9. საწარმოს ზემოაღნიშნული ელემენტების თავისებურებები განსხვავდება სამეურნეო ერთეულის საქმიანობის დარგისა და მისი ოპერაციების (საქმიანობების) სტრუქტურის მიხედვით, მათ შორის სამეურნეო ერთეულის განვითარების სტადიის მიხედვით. კარგა ხნის დაფუძნებულ საწარმოს ხშირად მრავალი განსხვავებული სახეობის რესურსები, პროცესები და პროდუქცია გააჩნია, ხოლო ახლადშექმნილი საწარმო ხშირად მცირე რესურსსა და პროცესებს ფლობს და ზოგჯერ მხოლოდ ერთი სახეობის პროდუქციას უშვებს. თითქმის ყველა საწარმოს აქვს ვალდებულებები, მაგრამ აუცილებელი არ არის, რომ საწარმოს ვალდებულებები ჰქონდეს. გარდა ამისა, ვალდებულებები შეიძლება ჰქონდეს შეძენილი საქმიანობებისა და აქტივების ისეთ კომპლექსსაც, რომელიც არ წარმოადგენს საწარმოს.

ბ10. [გაუქმებულია]

ბ11. იმის დასადგენად, წარმოადგენს თუ არა საქმიანობებისა და აქტივების კონკრეტული კომპლექსი საწარმოს, საწარმომ უნდა განიხილოს: შესაძლებელია თუ არა, რომ ამა თუ იმ ბაზრის მონაწილემ ინტეგრირებული კომპლექსის საქმიანობა იმგვარად წარმართოს და მართოს, როგორც საწარმო. ამგვარად, იმის შესაფასებლად, წარმოადგენს თუ არა კონკრეტული კომპლექსი საწარმოს, მიზანშეწონილი არ არის იმის განხილვა, გამყიდველი მართავდა თუ არა ამ კომპლექსს როგორც საწარმოს, ან აპირებს თუ არა მყიდველი საწარმო, რომ მართოს ეს კომპლექსი როგორც საწარმო.

## შეფასება, შეძენილი პროცესი არსებითია თუ არა

ბ12. ბ12ა–ბ12დ პუნქტებში ახსნილია, როგორ უნდა შეფასდეს, შეძენილი პროცესი არის თუ არა არსებითი იმ შემთხვევაში, როდესაც საქმიანობებისა და აქტივების შეძენილ კომპლექსს არა აქვს პროდუქცია (იხ. პუნქტი ბ12ბ) და იმ შემთხვევაში, თუ აქვს პროდუქცია (იხ. პუნქტი ბ12გ).

ბ12ა. ერთ-ერთი მაგალითი იმისა, რომ საქმიანობებისა და აქტივების შეძენილ კომპლექსს არ გააჩნია პროდუქცია შეძენის თარიღისთვის, არის საწყის ეტაპზე მყოფი სამეურნეო ერთეული, რომელსაც ჯერ არ დაუწყია ამონაგების მიღება. გარდა ამისა, თუ საქმიანობებისა და აქტივების შეძენილი კომპლექსი შეძენის თარიღისთვის იღებდა ამონაგებს, მიიჩნევა, რომ მას ამ თარიღისთვის აქვს რესურსები, თუნდაც შემდგომში იგი აღარ იღებდეს ამონაგებს გარე მომხმარებლებისგან, მაგალითად იმის გამო, რომ მყიდველი საწარმო განახორციელებს მის ინტეგრირებას.

ბ12ბ. თუ საქმიანობებისა და აქტივების შეძენილ კომპლექსს შეძენის თარიღისთვის არ გააჩნია პროდუქცია, შეძენილი პროცესი (ან პროცესების ჯგუფი) მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა იყოს მიჩნეული არსებითად, თუ:

ა) მას პრინციპული მნიშვნელობა აქვს შეძენილი რესურსის ან რესურსების დამუშავების ან პროდუქციად გარდაქმნის შესაძლებლობისთვის; და

ბ) შეძენილი რესურსები მოიცავს როგორც ორგანიზებულ შრომით რესურსებს, რომლებსაც გააჩნიათ აუცილებელი უნარ-ჩვევები, ცოდნა და პრაქტიკული გამოცდილება ამ პროცესის (ან პროცესების ჯგუფის) ასამოქმედებლად/განსახორციელებლად, ისე სხვა რესურსებს, რომელთა დამუშავებას ან პროდუქციად გარდაქმნას შეძლებდა ორგანიზებული შრომითი რესურსები. ამგვარი სხვა რესურსები შეიძლება იყოს:

(i) ინტელექტუალური საკუთრება, რომლის გამოყენება შესაძლებელია საქონლის ან მომსახურების შესაქმნელად;

(ii) სხვა ეკონომიკური რესურსები, რომლებიც შეიძლება დამუშავდეს პროდუქციის შექმნის მიზნით;

(iii) აუცილებელ მასალებზე წვდომის უფლებები, ან უფლებები, რომლებიც მომავალში იძლევა პროდუქციის შექმნის შესაძლებლობას.

(ბ)(i)–(iii) ქვეპუნქტებში ნახსენები რესურსების მაგალითებია ტექნოლოგიები, კვლევისა და განვითარების დაუსრულებელი პროექტები, უძრავი ქონება და სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვების უფლებები.

ბ12გ. თუ საქმიანობებისა და აქტივების შეძენილ კომპლექსს შეძენის თარიღისთვის გააჩნია პროდუქცია, შეძენილი პროცესი (ან პროცესების ჯგუფი) მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა იყოს მიჩნეული არსებითად, თუ შეძენილი რესურსის ან რესურსების მიმართ მათი გამოყენების შემთხვევაში:

ა) მას (მათ) პრინციპული მნიშვნელობა ექნებოდა იმისათვის, რომ გაგრძელდეს პროდუქციის შექმნა და, ამასთან, შეძენილი რესურსები მოიცავს ორგანიზებულ შრომით რესურსებს, რომლებსაც გააჩნიათ აუცილებელი უნარ-ჩვევები, ცოდნა და პრაქტიკული გამოცდილება ამ პროცესის (ან პროცესების ჯგუფის) ასამოქმედებლად/განსახორციელებლად; ან

ბ) მნიშვნელოვნად შეუწყობდა ხელს პროდუქციის შექმნის გაგრძელების შესაძლებლობას და:

(i) მიჩნეული იქნებოდა უნიკალურად ან იშვიათად; ან

(ii) შეუძლებელი იქნებოდა მისი (მათი) ჩანაცვლება მნიშვნელოვანი დანახარჯების, ძალისხმევის და პროდუქციის შექმნის გაგრძელების შესაძლებლობის მნიშვნელოვანი შეფერხების გარეშე.

 © IFRS Foundation

ბ12დ. შემდეგი დამატებითი საკითხების განხილვა ხელს შეუწყობს როგორც ბ12ბ პუნქტის, ისე ბ12გ პუნქტის გამოყენებას:

ა) შეძენილი ხელშეკრულება რესურსია და არა არსებითი პროცესი. მიუხედავად ამისა, შეძენილი ხელშეკრულება, მაგალითად უძრავი ქონების ან აქტივების მართვის აუთსორსინგის მომსახურების შესახებ, შესაძლოა უზრუნველყოფდეს ორგანიზებულ შრომით რესურსებზე წვდომას. საწარმომ უნდა გააანალიზოს, ორგანიზებული შრომითი რესურსები, რომლებიც ხელშეკრულების მეშვეობით არის ხელმისაწვდომი, ასრულებს თუ არა ისეთ არსებით პროცესს, რომელსაც საწარმო აკონტროლებს და, მაშასადამე, მან შეიძინა. ამგვარი ანალიზის ფარგლებში გასათვალისწინებელი ფაქტორებია ხელშეკრულების ვადა და მისი გაგრძელების/განახლების პირობები;

ბ) შეძენილი ორგანიზებული შრომითი რესურსების ჩანაცვლებასთან დაკავშირებული სირთულეები შესაძლოა იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ შეძენილი ორგანიზებული შრომითი რესურსები ისეთ პროცესს ასრულებენ, რომელსაც პრინციპული მნიშვნელობა აქვს პროდუქციის შექმნის შესაძლებლობისთვის;

გ) პროცესი (ან პროცესების ჯგუფს) მიიჩნევა, რომ არ არის პრინციპული მნიშვნელობის, თუ, მაგალითად იგი არის დამხმარე ან უმნიშვნელო პროდუქციის შესაქმნელად აუცილებელი ყველა პროცესის კონტექსტში.

## მყიდველი საწარმოს იდენტიფიკაცია (მე-6 და მე-7 პუნქტების გამოყენება)

ბ13. მყიდველი საწარმოს ანუ იმ სამეურნეო ერთეულის დასადგენად, რომელიც კონტროლს იღებს შეძენილ საწარმოზე, გამოყენებულ უნდა იქნეს ფასს 10-ის – „*კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება*“ – სახელმძღვანელო მითითებები. თუ საწარმოთა გაერთიანება განხორციელდა, მაგრამ ფასს 10-ის მითითებებიდან ნათლად არ ჩანს, გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულებიდან რომელია მყიდველი, მყიდველი საწარმოს დასადგენად განიხილება ბ14-ბ18 პუნქტებში განხილული ფაქტორები.

ბ14. საწარმოთა გაერთიანებაში, რომელიც, ძირითადად, ჩამოყალიბდა ფულადი სახსრების ან სხვა აქტივების გადაცემით, ან ვალდებულებების წარმოშობით, მყიდველად, ჩვეულებრივ, ჩაითვლება ის სამეურნეო ერთეული, რომელიც გადასცემს ფულად სახსრებს ან სხვა აქტივებს, ან იღებს ვალდებულებებს.

ბ15. საწარმოთა გაერთიანებაში, რომელიც, ძირითადად, სააქციო წილების გაცვლით ჩამოყალიბდა, მყიდველად ჩვეულებრივ ჩაითვლება სამეურნეო ერთეული, რომელიც გამოუშვებს თავის აქციებს. თუმცა, ზოგიერთ საწარმოთა გაერთიანებაში, რომელსაც ჩვეულებრივ „უკუშესყიდვას“ უწოდებენ, ემიტენტი სამეურნეო ერთეული არის შეძენილი. უკუშესყიდვის აღრიცხვის შესახებ სახელმძღვანელო მითითებები მოცემულია ბ19-ბ27 პუნქტებში. მყიდველი საწარმოს იდენტიფიცირებისას ისეთ საწარმოთა გაერთიანებაში, რომელიც სააქციო წილების გაცვლით ჩამოყალიბდა, ასევე განხილულ უნდა იქნეს სხვა სათანადო ფაქტები და გარემოებები, მათ შორის:

ა) *ხმის უფლების შეფარდებითი რაოდენობა გაერთიანებულ სამეურნეო ერთეულში, საწარმოთა გაერთიანების შემდგომ* – მყიდველი, ჩვეულებრივ, იქნება ის გაერთიანებული სამეურნეო ერთეული, რომლის მესაკუთრეები, როგორც ჯგუფი, ინარჩუნებენ ან იღებენ ხმის უფლების უდიდეს ნაწილს გაერთიანებულ სამეურნეო ერთეულში. იმის დასადგენად, მესაკუთრეთა რომელი ჯგუფი ინარჩუნებს ან იღებს ხმის უფლების უდიდეს ნაწილს, სამეურნეო ერთეულმა უნდა განიხილოს ხმის უფლების შესახებ არსებული ნებისმიერი განსაკუთრებული ან სპეციალური შეთანხმებები და ოფციონების, ვარანტებისა ან კონვერტირებადი ფასიანი ქაღალდების არსებობა;

ბ) *ხმის უფლების დიდი უმცირესობის წილის არსებობა გაერთიანებულ სამეურნეო ერთეულში, თუ არც ერთ სხვა მესაკუთრეს ან მესაკუთრეთა ორგანიზებულ ჯგუფს არ გააჩნია ხმის უფლების მნიშვნელოვანი წილი* – მყიდველი, ჩვეულებრივ, იქნება გაერთიანებული სამეურნეო ერთეული, რომლის ერთადერთ მესაკუთრეს ან მესაკუთრეთა ორგანიზებულ ჯგუფს გააჩნია ხმის უფლების დიდი უმცირესობის წილი გაერთიანებულ სამეურნეო ერთეულში;

გ) *გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულის მმართველობითი ორგანოს შემადგენლობა* – მყიდველი, ჩვეულებრივ, იქნება გაერთიანებული სამეურნეო ერთეული, რომლის მესაკუთრეებსაც აქვთ გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულის მმართველობითი ორგანოს წევრთა უმრავლესობის არჩევის, დანიშვნის, ან მოხსნის უფლება;

დ) *გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულის ზედა რგოლების მენეჯერთა (ხელმძღვანელთა) შემადგენლობა* – მყიდველი, ჩვეულებრივ, იქნება გაერთიანებული სამეურნეო ერთეული, რომლის (ყოფილი) ხელმძღვანელობაც დომინირებს გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულის ხელმძღვანელობაში;

ე) *სააქციო წილის გაცვლის პირობები* – მყიდველი, ჩვეულებრივ, იქნება გაერთიანებული სამეურნეო ერთეული, რომელიც იხდის პრემიას სხვა გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულის ან ერთეულების სააქციო წილების გაერთიანებამდელი სამართლიანი ღირებულების ზემოთ.

ბ16. მყიდველი, ჩვეულებრივ, არის გაერთიანებული სამეურნეო ერთეული, რომლის სიდიდე (გამოსახული, მაგალითად, აქტივებით, ამონაგებით ან მოგებით) მნიშვნელოვნად უფრო დიდია, ვიდრე სხვა გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულის ან ერთეულების.

ბ17. საწარმოთა გაერთიანებაში, რომელშიც ორზე მეტი სამეურნეო ერთეული შედის, მყიდველი საწარმოს დადგენისას, სხვა ფაქტორებთან ერთად, მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული, რომელმა გაერთიანებულმა სამეურნეო ერთეულმა წამოიწყო გაერთიანება, ასევე გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულების შესაბამისი სიდიდე.

ბ18. საწარმოთა გაერთიანების შესაქმნელად ფორმირებული ახალი სამეურნეო ერთეული შეიძლება არ წარმოადგენდეს მყიდველს. თუ ახალი სამეურნეო ერთეული ფორმირებულია საწარმოთა გაერთიანების ასამოქმედებლად საჭირო სააქციო წილის გამოსაშვებად, ერთ-ერთი გაერთიანებული სამეურნეო ერთეული, რომელიც საწარმოთა გაერთიანებამდე არსებობდა, უნდა განისაზღვროს, როგორც მყიდველი, ბ13-ბ17 პუნქტების სახელმძღვანელო მითითებების შესაბამისად. ამის საპირისპიროდ, ახალი სამეურნეო ერთეული, რომელიც გადასცემს ფულად სახსრებს ან სხვა აქტივებს, ან იღებს ვალდებულებებს კომპენსაციის სახით, შეიძლება იყოს მყიდველი საწარმო.

## უკუშესყიდვა

ბ19. უკუშესყიდვას მაშინ აქვს ადგილი, როდესაც სამეურნეო ერთეული, რომელიც ფასიან ქაღალდებს უშვებს (იურიდიული მყიდველი საწარმო), აღრიცხვის მიზნებისათვის იდენტიფიცირებულია, როგორც შეძენილი ბ13-ბ18 პუნქტების მითითებების საფუძველზე. სამეურნეო ოპერაციაში, რომელიც განიხილება როგორც უკუშესყიდვა, სამეურნეო ერთეული, რომლის სააქციო წილიც შეძენილია (იურიდიული შეძენილი საწარმო), უნდა იყოს მყიდველი, აღრიცხვის მიზნებისათვის. მაგალითად, უკუშესყიდვას ზოგჯერ მაშინ აქვს ადგილი, როდესაც კერძო სამეურნეო ერთეულს სურს გახდეს საჯარო (საფონდო ბირჟაზე კოტირებული) სამეურნეო ერთეული, მაგრამ არ სურს თავისი აქციების დარეგისტრირება. ამის მისაღწევად, კერძო სამეურნეო ერთეული თავის აქციებს მიჰყიდის კოტირებულ სამეურნეო ერთეულს და სანაცვლოდ მიიღებს მის სააქციო წილს. ამ მაგალითში, საფონდო ბირჟაზე კოტირებული სამეურნეო ერთეული წარმოადგენს **იურიდიულ მყიდველ საწარმოს**, რადგან მან გამოუშვა თავისი აქციები, ხოლო კერძო სამეურნეო ერთეული – **იურიდიულ შეძენილ საწარმოს**, ვინაიდან მისი სააქციო წილი შეძენილ იქნა. თუმცა, ბ13-ბ18 პუნქტებში მოცემული მითითებების მიხედვით:

ა) აღრიცხვის მიზნებისათვის კოტირებული სამეურნეო ერთეული იდენტიფიცირდება როგორც **შეძენილი საწარმო** (სააღრიცხვო შეძენილი საწარმო); და

ბ) კერძო სამეურნეო ერთეული იდენტიფიცირდება როგორც **მყიდველი** აღრიცხვის მიზნებისათვის (სააღრიცხვო მყიდველი საწარმო).

სააღრიცხვო შეძენილი საწარმო უნდა აკმაყოფილებდეს საწარმოს განმარტებას, რათა სამეურნეო ოპერაცია ჩაითვალოს უკუშესყიდვად და მის მიმართ გამოყენებულ იქნეს წინამდებარე ფასს სტანდარტის აღიარებისა და შეფასების ყველა პრინციპი, მათ შორის გუდვილის აღიარების მოთხოვნები.

 © IFRS Foundation

### გადაცემული კომპენსაციის შეფასება

ბ20. უკუშესყიდვის დროს, ჩვეულებრივ, სააღრიცხვო მყიდველი საწარმო არანაირ კომპენსაციას არ გადასცემს შეძენილ საწარმოს. ამის ნაცვლად, ჩვეულებრივ, სააღრიცხვო შეძენილი საწარმო უშვებს თავის აქციებს სააღრიცხვო მყიდველი საწარმოს მესაკუთრეებისთვის. ამგვარად, სააღრიცხვო მყიდველი საწარმოს მიერ სააღრიცხვო შეძენილ საწარმოში თავისი წილის მოსაპოვებლად გადაცემული კომპენსაციის სამართლიანი ღირებულება შეძენის თარიღისათვის ეყრდნობა იმ სააქციო წილის რაოდენობას, რომელსაც იურიდიული შვილობილი საწარმო გამოუშვებდა, რათა გაერთიანებულ სამეურნეო ერთეულში იურიდიული მშობელი საწარმოს მესაკუთრეებისათვის მიეცა იმავე პროცენტული რაოდენობის სააქციო წილი, რაც გამომდინარეობს უკუშესყიდვიდან. ამგვარად გამოთვლილი სააქციო წილის რაოდენობის სამართლიანი ღირებულება შეიძლება გამოყენებულ იქნეს, როგორც შეძენილი საწარმოსთვის გადაცემული კომპენსაციის სამართლიანი ღირებულება.

### კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და წარდგენა

ბ21. უკუშესყიდვის შემდგომ მომზადებული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება გამოქვეყნდება იურიდიული მშობელი საწარმოს (სააღრიცხვო შეძენილი საწარმო) სახელით, მაგრამ შენიშვნებში დახასიათებული იქნება როგორც იურიდიული შვილობილი საწარმოს (სააღრიცხვო მყიდველი საწარმო) ფინანსური ანგარიშგების გაგრძელება და დართული ექნება ერთი კორექტირება, კერძოდ, სააღრიცხვო მყიდველი საწარმოს იურიდიული კაპიტალის რეტროაქტიური კორექტირება, რათა აისახოს სააღრიცხვო შეძენილი საწარმოს იურიდიული კაპიტალი. ეს კორექტირება იმისთვისაა საჭირო, რომ აისახოს იურიდიული მშობელი საწარმოს (სააღრიცხვო შეძენილი საწარმოს) კაპიტალი. ამ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი შესადარისი ინფორმაციაც ასევე რეტროაქტიურად იქნება კორექტირებული, რათა ასახოს იურიდიული მშობელი საწარმოს (სააღრიცხვო შეძენილი საწარმო) იურიდიული კაპიტალი.

ბ22. ვინაიდან კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება იურიდიული შვილობილი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების გაგრძელებას წარმოადგენს ყველა ასპექტში, გარდა მისი კაპიტალის სტრუქტურისა, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება ასახავს:

ა) იურიდიული შვილობილი საწარმოს (სააღრიცხვო მყიდველი საწარმოს) აქტივებსა და ვალდებულებებს, რომლებიც აღიარებული და შეფასებულია მათი გაერთიანებამდელი საბალანსო ღირებულებებით;

ბ) იურიდიული მშობელი საწარმოს (სააღრიცხვო შეძენილი საწარმოს) აქტივებსა და ვალდებულებებს, რომლებიც აღიარებული და შეფასებულია წინამდებარე ფასს სტანდარტის შესაბამისად;

გ) იურიდიული შვილობილი საწარმოს (სააღრიცხვო მყიდველი საწარმოს) გაუნაწილებელ მოგებას და საკუთარი კაპიტალის სხვა ნაშთებს **საწარმოთა გაერთიანებამდე**;

დ) თანხას, რომელიც კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულია როგორც გამოშვებული სააქციო კაპიტალი და განსაზღვრულია იურიდიული შვილობილი საწარმოს (სააღრიცხვო მყიდველი საწარმოს) გამოშვებულ სააქციო წილისა (რომელიც მიმოქცევაში გაშვებული იყო უშუალოდ საწარმოთა გაერთიანებამდე) და იურიდიული მშობელი საწარმოს (სააღრიცხვო შეძენილი საწარმოს) სამართლიანი ღირებულების შეკრებით. ამასთან, საკუთარი კაპიტალის სტრუქტურა (ე.ი. გამოშვებული სააქციო კაპიტალის რაოდენობა და ტიპი) ასახავს იურიდიული მშობელი საწარმოს (სააღრიცხვო შეძენილი საწარმოს) საკუთარი კაპიტალის სტრუქტურას, მათ შორის იურიდიული მშობელი საწარმოს წილობრივ ინსტრუმენტებს, რომელიც გამოშვებული იყო გაერთიანების განსახორციელებლად. შესაბამისად, იურიდიული შვილობილი საწარმოს (სააღრიცხვო მყიდველი საწარმოს) საკუთარი კაპიტალის სტრუქტურა გადაანგარიშდება შეძენის შეთანხმებით დადგენილი გაცვლითი კოეფიციენტის საფუძველზე, რათა ასახოს იურიდიული მშობელი საწარმოს (სააღრიცხვო შეძენილი საწარმო) მიერ უკუშესყიდვისას გამოშვებული აქციების რაოდენობა;

ე) იურიდიული შვილობილი საწარმოს (სააღრიცხვო მყიდველი საწარმოს) გაუნაწილებელი მოგებისა და საკუთარი კაპიტალის სხვა ნაშთების გაერთიანებამდელ საბალანსო ღირებულებაში არამაკონტროლებელი წილის პროპორციულ წილს, როგორც განხილულია ბ23 და ბ24 პუნქტებში.

### არამაკონტროლებელი წილი

ბ23. უკუშესყიდვისას იურიდიული შეძენილი საწარმოს (სააღრიცხვო მყიდველი საწარმო) ზოგიერთმა მესაკუთრემ შეიძლება თავისი სააქციო წილი არ გაცვალოს იურიდიული მშობელი საწარმოს (სააღრიცხვო შეძენილი საწარმო) სააქციო წილზე. ასეთი მესაკუთრეები უკუშესყიდვის შემდეგ მომზადებულ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება როგორც არამაკონტროლებელი წილი. ამის მიზეზი ისაა, რომ იურიდიული შეძენილი საწარმოს ის მესაკუთრეები, რომლებიც თავიანთ სააქციო წილს არ ცვლიან იურიდიული მყიდველი საწარმოს სააქციო წილზე, დაინტერესებულნი არიან მხოლოდ იურიდიული შეძენილი საწარმოს შედეგებით და წმინდა აქტივებით – და არა გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულის შედეგებით და წმინდა აქტივებით. პირიქით, მიუხედავად იმისა, რომ იურიდიული მყიდველი საწარმო წარმოადგენს შეძენილ საწარმოს სააღრიცხვო მიზნებისათვის, იურიდიული მყიდველი საწარმოს მესაკუთრეები დაინტერესებულნი არიან გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულის შედეგებითა და წმინდა აქტივებით.

ბ24. იურიდიული შეძენილი საწარმოს აქტივები და ვალდებულებები კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შეფასდება და აღიარდება გაერთიანებამდელი საბალანსო ღირებულებებით (იხ. პუნქტი ბ22 (ა)). ამიტომ, უკუშესყიდვისას არამაკონტროლებელი წილი ასახავს არამაკონტროლებელ აქციონერთა პროპორციულ წილს იურიდიული შეძენილი საწარმოს წმინდა აქტივების გაერთიანებამდელ საბალანსო ღირებულებაში, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ არამაკონტროლებელი წილი სხვა საწარმოთა შესყიდვის ოპერაციებში შეფასებულია შეძენის თარიღით განსაზღვრული სამართლიანი ღირებულებით.

### შემოსავალი აქციაზე

ბ25. როგორც ბ22 (დ) პუნქტში იყო აღნიშნული, უკუშესყიდვის შემდეგ მომზადებულ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი საკუთარი კაპიტალის სტრუქტურა ასახავს იურიდიული მყიდველი საწარმოს (სააღრიცხვო შეძენილი საწარმო) საკუთარი კაპიტალის სტრუქტურას, მათ შორის: იურიდიული მყიდველი საწარმოს მიერ საწარმოთა გაერთიანებას დასაფუძნებლად გამოშვებულ სააქციო კაპიტალს.

ბ26. იმ საანგარიშგებო პერიოდის მიმოქცევაში გაშვებული ჩვეულებრივი აქციების საშუალო შეწონილი რაოდენობის გამოსათვლელად (აქციაზე შემოსავლის გამოსათვლელი წილადის მნიშვნელი), როდესაც უკუშესყიდვა მოხდა:

ა) გამოითვლება ამ პერიოდის დასაწყისიდან შეძენის თარიღამდე მიმოქცევაში გაშვებული ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობა - ამ პერიოდში იურიდიული შეძენილი საწარმოს (სააღრიცხვო მყიდველი საწარმოს) მიერ მოცემულ პერიოდში მიმოქცევაში გაშვებული ჩვეულებრივი აქციების საშუალო შეწონილი რაოდენობის გამრავლებით საწარმოთა გაერთიანების ხელშეკრულებით დადგენილი გაცვლის კოეფიციენტზე; და

ბ) ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობა, რომელიც მიმოქცევაში იყო გაშვებული შეძენის თარიღიდან ამ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლომდე, იქნება იურიდიული მყიდველი საწარმოს (სააღრიცხვო შეძენილი საწარმო) მიერ იმავე პერიოდში მიმოქცევაში გაშვებული ჩვეულებრივი აქციების ფაქტობრივი რაოდენობა.

ბ27. უკუშესყიდვის შემდეგ მომზადებულ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი შეძენის თარიღის წინა ყოველი შესადარისი პერიოდისათვის ერთ აქციაზე საბაზისო შემოსავალი გამოითვლება:

ა) თითოეულ ზემოაღნიშნულ პერიოდში იურიდიული შეძენილი საწარმოს ჩვეულებრივი აქციების მფლობელებზე მისაკუთვნებელი მოგების ან ზარალის გაყოფით;

 © IFRS Foundation

ბ) იურიდიული შეძენილი საწარმოს მიერ წარსულში მიმოქცევაში გაშვებული ჩვეულებრივი აქციების საშუალო შეწონილი რაოდენობისა და შეძენის ხელშეკრულებით დადგენილი გაცვლითი თანაფარდობის ნამრავლზე.

## ცალკეული შეძენილი აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარება (მე-10-13 პუნქტების გამოყენება)

ბ28

– ბ30. [გაუქმებულია]

### არამატერიალური აქტივები

ბ31. მყიდველმა საწარმომ გუდვილისგან განცალკევებით უნდა აღიაროს საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილი იდენტიფიცირებადი არამატერიალური აქტივები. არამატერიალური აქტივი ითვლება იდენტიფიცირებად აქტივად, თუ იგი აკმაყოფილებს ან განცალკევების კრიტერიუმებს, ან სახელშეკრულებო-იურიდიულ კრიტერიუმებს.

ბ32. არამატერიალური აქტივი, რომელიც სახელშეკრულებო-იურიდიულ კრიტერიუმებს აკმაყოფილებს, იდენტიფიცირებადად მიიჩნევა მაშინაც კი, თუ შეუძლებელია მისი გადაცემა ან გამოცალკევება შეძენილი საწარმოდან, ან სხვა უფლებებიდან და ვალდებულებებიდან. მაგალითად:

ა) [გაუქმებულია]

ბ) შეძენილი საწარმო ფლობს და მართავს ატომური ენერგიის ქარხანას. ამ ქარხნის ფუნქციონირებისათვის გაცემული ლიცენზია წარმოადგენს არამატერიალურ აქტივს, რომელიც გუდვილისგან განცალკევებით აღიარების სახელშეკრულებო-იურიდიულ კრიტერიუმებს აკმაყოფილებს იმ შემთხვევაშიც კი, თუ მყიდველ საწარმოს არ შეუძლია მისი ცალკე გაყიდვა ან გადაცემა, ატომური ენერგიის ქარხნის გარეშე. მყიდველ საწარმოს, ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის, შეუძლია საქმიანობის ლიცენზიის სამართლიანი ღირებულებისა და ატომური ენერგიის ქარხნის სამართლიანი ღირებულების ერთად აღიარება, როგორც ერთი აქტივის, თუ ამ აქტივების სასარგებლო მოხმარების ვადები მსგავსია;

გ) შეძენილი საწარმო ფლობს ტექნოლოგიურ პატენტს. მან პატენტის გამოყენების უფლება (ლიცენზია) გადასცა სხვებს, საგარეო ბაზარზე გამოსაყენებლად, სამაგიეროდ მიიღო გარკვეული პროცენტი სამომავლო უცხოურ ამონაგებში. როგორც ტექნოლოგიური პატენტი, ასევე შესაბამისი სალიცენზიო ხელშეკრულება აკმაყოფილებს გუდვილისაგან განცალკევებით აღიარების სახელშეკრულებო-იურიდიულ კრიტერიუმებს იმ შემთხვევაშიც კი, თუ პატენტისა და შესაბამისი სალიცენზიო შეთანხმების გაყიდვა ან გაცვლა ერთმანეთისაგან განცალკევებით არ იქნებოდა შესაძლებელი.

ბ33. განცალკევების კრიტერიუმი ნიშნავს, რომ შესაძლებელია შეძენილი არამატერიალური აქტივის განცალკევება, ან გამოყოფა შეძენილი საწარმოდან და გაყიდვა, გადაცემა, ლიცენზიით ან იჯარით გაცემა, ან გაცვლა, ინდივიდუალურად ან შესაბამის ხელშეკრულებასთან, იდენტიფიცირებად აქტივთან ან ვალდებულებასთან ერთად. არამატერიალური აქტივი, რომელიც მყიდველ საწარმოს შეუძლია გაყიდოს, ლიცენზიით გასცეს, ან სხვაგვარად გაცვალოს ისეთ რამეში, რასაც ღირებულება აქვს, აკმაყოფილებს განცალკევების კრიტერიუმებს იმ შემთხვევაშიც კი, თუ მყიდველი საწარმო არ აპირებს მის გაყიდვას, ლიცენზიით გადაცემას ან სხვაგვარად გაცვლას. შეძენილი არამატერიალური აქტივი განცალკევების კრიტერიუმებს აკმაყოფილებს, თუ არსებობს ამ ტიპის ან მსგავსი ტიპის აქტივის გაცვლის გარიგების ფაქტი, თუნდაც ასეთი გარიგებები ხშირი არ იყოს და იმის მიუხედავად, მონაწილეობს თუ არა მასში მყიდველი საწარმო. მაგალითად, კლიენტთა და აბონენტთა სიებზე ხშირად გაიცემა ლიცენზია. შესაბამისად, ისინი აკმაყოფილებს განცალკევების კრიტერიუმებს. იმ შემთხვევაშიც კი, თუ შეძენილ საწარმოს სჯერა, რომ მისი კლიენტთა სია განსხვავდება სხვა კლიენტთა სიისაგან, ის ფაქტი, რომ კლიენტთა სიის გადაცემა ხშირად ხდება ლიცენზიით, საზოგადოდ, იმას ნიშნავს, რომ შეძენილი კლიენტთა სია აკმაყოფილებს განცალკევების კრიტერიუმებს. თუმცა, საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილი კლიენტთა სია არ დააკმაყოფილებს განცალკევების კრიტერიუმებს, თუ კონფიდენციალობის ან სხვა შეთანხმებები სამეურნეო ერთეულს უკრძალავს მისი კლიენტების შესახებ ინფორმაციის გაყიდვას, იჯარით გაცემას ან სხვაგვარად გაცვლას.

ბ34. არამატერიალური აქტივი, რომელიც ინდივიდუალურად არ განცალკევდება შეძენილი საწარმოსაგან, ან გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულისაგან, აკმაყოფილებს განცალკევების კრიტერიუმებს, თუ შეიძლება მისი განცალკევება შესაბამის ხელშეკრულებასთან, აქტივთან ან ვალდებულებასთან ერთად. მაგალითად:

ა) ბაზრის მონაწილეები ცვლიან სადეპოზიტო ვალდებულებებს და შესაბამისი სადეპოზიტო ურთიერთობის არამატერიალურ აქტივებს ბაზარზე დაკვირვებად გაცვლის გარიგებებში. ამიტომ, მყიდველმა საწარმომ სადეპოზიტო ურთიერთობის არამატერიალური აქტივები უნდა აღიაროს გუდვილისგან განცალკევებით;

ბ) შეძენილი საწარმო ფლობს რეგისტრირებულ სავაჭრო მარკას და დოკუმენტირებულ, მაგრამ უპატენტო ტექნიკურ ცოდნას, რომელიც გამოიყენება ამ სავაჭრო მარკის პროდუქციის საწარმოებლად. სავაჭრო მარკაზე საკუთრების გადასაცემად, მესაკუთრემ ასევე უნდა გადასცეს ყველაფერი, რაც ახალ მესაკუთრეს დასჭირდება გარკვეული პროდუქტის საწარმოებლად ან მომსახურების გასაწევად, რომელიც არ განსხვავდება ყოფილი მესაკუთრის მიერ წარმოებული იმავე პროდუქტისა და მომსახურებისაგან. იმის გამო, რომ უპატენტო ტექნიკური ცოდნა უნდა განცალკევდეს შეძენილი საწარმოსაგან ან გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულისაგან და გაიყიდოს, თუ ეს სავაჭრო მარკა გაიყიდება, იგი აკმაყოფილებს განცალკევების კრიტერიუმებს.

### გამოსყიდული უფლებები

ბ35. როგორც საწარმოთა გაერთიანების ნაწილი, მყიდველ საწარმოს შეუძლია გამოისყიდოს უფლება, რომელიც მან ადრე გადასცა შეძენილ საწარმოს, რათა მას გამოეყენებინა მყიდველი საწარმოს ერთი ან მეტი აღიარებული, ან აუღიარებელი აქტივი. ასეთი უფლებების მაგალითებია: ფრანშიზის შეთანხმების საფუძველზე მყიდველი საწარმოს საფირმო სახელწოდების გამოყენების უფლება, ან ტექნოლოგიის შესახებ სალიცენზიო შეთანხმების საფუძველზე მყიდველი საწარმოს ტექნოლოგიის გამოყენების უფლება. გამოსყიდული უფლება წარმოადგენს არამატერიალურ იდენტიფიცირებად აქტივს, რომელსაც მყიდველი საწარმო აღიარებს გუდვილისგან განცალკევებით. 29-ე პუნქტში მოცემულია მითითებები გამოსყიდული უფლების შეფასების შესახებ, ხოლო 55-ე პუნქტში – გამოსყიდული უფლების შემდგომი აღრიცხვის წესის შესახებ.

ბ36. თუ უფლების გამოსყიდვის სახელშეკრულებო პირობები მისაღებია, ან მიუღებელია იმავე ან მსგავსი მუხლების შესახებ მიმდინარე საბაზრო გარიგებების პირობებთან შედარებით, მყიდველმა საწარმომ უნდა აღიაროს საანგარიშსწორებო შემოსულობა ან დანაკარგი. ზემოაღნიშნული საანგარიშსწორებო შემოსულობის ან დანაკარგის შეფასების შესახებ მითითებები მოცემულია ბ52 პუნქტში

### შრომითი რესურსების ნაკრები და სხვა მუხლები, რომლებიც იდენტიფიცირებადი არ არის

ბ37. მყიდველი საწარმო გუდვილს მიაკუთვნებს ისეთი შეძენილი არამატერიალური აქტივის ღირებულებას, რომელიც შეძენის თარიღისათვის არ არის იდენტიფიცირებადი. მაგალითად, მყიდველმა საწარმომ შეიძლება ღირებულება მიაკუთვნოს არსებულ შრომითი რესურსების ნაკრებს, რომელიც წარმოადგენს დასაქმებულთა არსებულ გუნდს, ერთობლიობას, რომელიც მყიდველ საწარმოს საშუალებას აძლევს, შეძენილი საწარმო ისევ ამუშაოს შეძენის თარიღიდან. შრომითი რესურსების ნაკრები არ წარმოადგენს კვალიფიცირებული შრომითი რესურსების ინტელექტუალურ კაპიტალს – რაც (ხშირად) არის სპეციალიზებული ცოდნა და გამოცდილება, რომელიც შეძენილი საწარმოს დასაქმებულებს მოაქვთ თავიანთ სამსახურში. ვინაიდან შრომითი რესურსების ნაკრები არ წარმოადგენს იდენტიფიცირებად აქტივს, რომელიც აღიარდება გუდვილისგან განცალკევებით, მასზე მიკუთვნებული ნებისმიერი ღირებულება მიეკუთვნება გუდვილს.

ბ38. მყიდველი საწარმო გუდვილს მიაკუთვნებს ასევე ისეთ მუხლებზე მიკუთვნებულ ღირებულებას, რომელიც შეძენის თარიღისათვის არ აკმაყოფილებს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს. მაგალითად, მყიდველმა საწარმომ შეიძლება ღირებულება მიანიჭოს პოტენციურ ხელშეკრულებებს, რომლის დასადებადაც შეძენილი საწარმო მოლაპარაკებებს აწარმოებს პოტენციურ ახალ კლიენტებთან შეძენის თარიღისათვის. ვინაიდან პოტენციური ხელშეკრულებები თავად არ წარმოადგენს აქტივებს შეძენის თარიღისათვის, მყიდველი საწარმო არ აღია-

 © IFRS Foundation

რებს მათ გუდვილისაგან განცალკევებით. მყიდველმა საწარმომ შემდგომში ამ ხელ-შეკრულებების ღირებულებას არ უნდა შეუცვალოს კლასიფიკაცია და არ უნდა აღიაროს გუდვილისგან განცალკევებით შეძენის თარიღის შემდეგ მომხდარი მოვლენების გამო. თუმცა, მყიდველმა საწარმომ უნდა შეაფასოს შეძენის თარიღიდან მოკლე დროში მომხდარი მოვლე-ნების გარემომცველი ფაქტები და გარემოებები, რათა განსაზღვროს, არსებობდა თუ არა შეძენის თარიღისათვის განცალკევებულად ასაღიარებელი არამატერიალური აქტივი.

ბ39. საწყისი აღიარების შემდეგ, მყიდველი საწარმო საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილ არამატე-რიალურ აქტივებს ასახავს ბასს 38-ის – *„არამატერიალური აქტივები“* – დებულებების შესა-ბამისად. თუმცა, როგორც ბასს 38-ის მე-3 პუნქტშია აღწერილი, ზოგიერთი შეძენილი არამატერიალური აქტივის აღრიცხვის წესი საწყისი აღიარების შემდეგ დადგენილია სხვა ფასს სტანდარტებით.

ბ40. იდენტიფიცირებადობის კრიტერიუმები განსაზღვრავს, აღიარდება თუ არა არამატერიალური აქტივი გუდვილისაგან განცალკევებით. თუმცა, ეს კრიტერიუმი არც არამატერიალური აქტივის სამართლიანი ღირებულების შეფასების შესახებ იძლევა მითითებებს და არც იმ დაშვებებს ზღუდავს, რომლებიც გამოიყენება არამატერიალური აქტივის სამართლიანი ღირე-ბულების შეფასებისას. მაგალითად, მყიდველი საწარმო სამართლიანი ღირებულების შეფა-სებისას გაითვალისწინებს ისეთ დაშვებებს, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ არამატერიალური აქტივის ფასის განსაზღვრისას, როგორიცაა, მაგალითად, ხელშეკრულებების განახლების მოლოდინი მომავალში. აუცილებელი არაა, რომ თავად ხელშეკრულების განახლება აკმაყოფილებდეს იდენტიფიცირებადობის კრიტერიუმებს (თუმცა, იხ. 29-ე პუნქტი, რომელიც გამონაკლისს უშვებს საწარმოთა გაერთიანებისას აღიარებული გამოსყიდული უფლებების სამართლიანი ღირებულების შეფასების პრინციპში). ბასს 38-ის 36-ე და 37-ე პუნქტებში მოცემულია მითითებები იმის დასადგენად, არამატერიალური აქტივები უნდა გაერთიანდეს თუ არა ერთ სააღრიცხვო ერთეულში სხვა არამატერიალურ ან მატერიალურ აქტივებთან.

## შეძენილი საწარმოს ცალკეული იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და არამაკონ-ტროლებელი წილის სამართლიანი ღირებულების შეფასება (მე-18 და მე-19 პუნქტების გამოყენება)

### აქტივები გაურკვეველი ფულადი ნაკადებით (გადაფასების რეზერვები)

ბ41. მყიდველმა საწარმომ შეძენის თარიღისთვის არ უნდა აღიაროს ცალკე გადაფასების რეზერვი საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილ იმ აქტივებთან დაკავშირებით, რომლებიც შეძენის თარიღისათვის შეფასებულია სამართლიანი ღირებულებით, რადგან მომავალ ფულად ნაკადთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის შედეგები გათვალისწინებულია სამართლიანი ღირებულების განსაზღვრაში. მაგალითად, ვინაიდან წინამდებარე ფასს სტანდარტი მყიდველ საწარმოს ავალდებულებს, რომ შეძენილი მოთხოვნები, მათ შორის, გაცემული სესხები, შეძენის თარიღისთვის სამართლიანი ღირებულებით შეაფასოს, საწარმოთა გაერთიანების აღრიცხვის ფარგლებში, მყიდველი საწარმო არ აღიარებს ცალკე გადაფასების რეზერვს იმ სახელშე-კრულებო ფულადი ნაკადებისთვის, რომლებიც ამ თარიღისათვის უიმედოდ მიიჩნევა, არც ზარალის რეზერვს, მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალისთვის.

### ისეთ საოპერაციო იჯარას დაქვემდებარებული აქტივები, სადაც შეძენილი საწარმო მეიჯარეა

ბ42. საოპერაციო იჯარაში, სადაც შეძენილი საწარმო მეიჯარეა, შეძენის თარიღისათვის ისეთი აქტივის სამართლიანი ღირებულების შეფასებისას, როგორიცაა შენობა ან პატენტი, მყიდველმა საწარმომ მხედველობაში უნდა მიიღოს იჯარის პირობები. მყიდველი საწარმო არ აღიარებს ცალკე აქტივს ან ვალდებულებას, თუ საოპერაციო იჯარის პირობები უფრო ხელსაყრელი ან არახელსაყრელია საბაზრო პირობებთან შედარებით.

### აქტივები, რომელთა გამოყენებას მყიდველი საწარმო სხვაგვარად აპირებს, ვიდრე სხვა ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ მას, ან არ აპირებს გამოყენებას

ბ43. კონკურენტუნარიანი პოზიციის დასაცავად, ან სხვა მიზეზების გამო, მყიდველმა საწარმომ შეიძლება გადაწყვიტოს, აქტიურად არ გამოიყენოს შეძენილი არაფინანსური აქტივი, ან არ

აპირებდეს აქტივის გამოყენებას, მისი მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენების შესაბამისად. მაგალითად, ასე შეიძლება მაშინ მოხდეს, როდესაც საწარმოს შეძენილი აქვს კვლევისა და განვითარების არამატერიალური აქტივი და მის გამოყენებას გეგმავს, როგორც გარკვეულ დამცავ საშუალებას, ხელს უშლის რა სხვებს მის გამოყენებაში. მიუხედავად ამისა, მყიდველმა საწარმომ ამგვარი არაფინანსური აქტივის სამართლიანი ღირებულება უნდა შეაფასოს აქტივის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენების გათვალისწინებით, ბაზრის მონაწილეების პოზიციიდან, მოცემული აქტივისთვის მისაღები შეფასების წინა-პირობის შესაბამისად – როგორც სამართლიანი ღირებულების თავდაპირველად შეფასებისას, ასევე მაშინ, როდესაც შემდგომში აფასებს არაფინანსური აქტივის გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ სამართლიან ღირებულებას გაუფასურების შემოწმების მიზნით.

### შეძენილი საწარმოს არამაკონტროლებელი წილი

ბ44. წინამდებარე ფასს სტანდარტი მყიდველ საწარმოს უფლებას აძლევს, შეძენილი საწარმოს არამაკონტროლებელი წილი შეაფასოს შეძენის თარიღით განსაზღვრული სამართლიანი ღირებულებით. ზოგჯერ მყიდველ საწარმოს საშუალება ექნება, არამაკონტროლებელი წილის სამართლიანი ღირებულება შეძენის თარიღისათვის შეაფასოს ჩვეულებრივი აქციების (რომელსაც არ ფლობს მყიდველი საწარმო) აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასის საფუ-ძველზე. თუმცა, სხვა სიტუაციებში, ჩვეულებრივი აქციებისთვის აქტიური ბაზრის კოტი-რებული ფასი ხელმისაწვდომი არ იქნება. ასეთ შემთხვევაში, მყიდველმა საწარმომ არამა-კონტროლებელი წილის სამართლიანი ღირებულება უნდა შეაფასოს შეფასების სხვა მეთოდებით.

ბ45. შეძენილ საწარმოში მყიდველი საწარმოს წილის სამართლიანი ღირებულება და არამაკონ-ტროლებელი წილის სამართლიანი ღირებულება შეიძლება განსხვავდებოდეს, თუ გამოთვლის საფუძვლად გამოიყენება ერთი აქციის სამართლიანი ღირებულების მეთოდი. სავარაუდოდ, ძირითადი განსხვავება შეიძლება იყოს შეძენილ საწარმოში მყიდველი საწარმოს წილის ერთი აქციის სამართლიან ღირებულებაში კონტროლის პრემიის გათვალისწინება, ან პირიქით, არამაკონტროლებელი წილის ერთი აქციის სამართლიან ღირებულებაში კონტროლის არქონი-სათვის დისკონტის (რომელსაც სხვანაირად არამაკონტროლებელი წილის დისკონტსაც უწოდებენ) გათვალისწინება, თუ ბაზრის მონაწილეები არამაკონტროლებელი წილის ფასის დადგენისას მხედველობაში მიიღებდნენ ამგვარ პრემიას ან დისკონტს.

## გუდვილისა და ხელსაყრელი შესყიდვიდან მიღებული შემოსულობის შეფასება

### შეძენილ საწარმოში მყიდველი საწარმოს წილის სამართლიანი ღირებულების შეფასება შეძენის თარიღისთვის, შეფასების მეთოდების გამოყენებით (33-ე პუნქტის გამოყენება)

ბ46. საწარმოთა გაერთიანებაში, რომელიც განხორციელდა კომპენსაციის გადაცემის გარეშე, მყიდველმა საწარმომ გუდვილის ან ხელსაყრელი შესყიდვიდან მიღებული შემოსულობის შესაფასებლად უნდა გამოიყენოს გადაცემული კომპენსაციის სამართლიანი ღირებულება შეძენის თარიღისათვის და არა შეძენილ საწარმოში თავისი წილის სამართლიანი ღირებულება შეძენის თარიღისთვის (იხ. 32-34-ე პუნქტები).

### სპეციალური მითითებები ერთობლივი სამეურნეო ერთეულების გაერთიანებაში შეძენის მეთოდის გამოყენებაზე (33-ე პუნქტის გამოყენება)

ბ47. როდესაც ორი ერთობლივი სამეურნეო ერთეული ერთიანდება, შეძენილ საწარმოში სამეურნეო ერთეულის, ან პარტნიორთა წილის სამართლიანი ღირებულება (ან შეძენილი საწარმოს სამართლიანი ღირებულება) შესაძლოა უფრო საიმედოდ იყოს შეფასებადი, ვიდრე მყიდველი საწარმოს მიერ გადაცემული პარტნიორთა წილის სამართლიანი ღირებულება. ასეთ სიტუაციაში, 33-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ მყიდველმა საწარმომ გუდვილის თანხა განსაზღვროს შეძენილი საწარმოს სააქციო წილის სამართლიანი ღირებულებით შეძენის თარიღისთვის და არა მყიდველი საწარმოს მიერ კომპენსაციის სახით გადაცემული სააქციო წილის სამართლიანი ღირებულებით შეძენის თარიღისთვის. გარდა ამისა, ერთობლივი სამეურნეო ერთეულების გაერთიანებაში მყიდველმა საწარმომ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში უნდა აღიაროს შეძენილი საწარმოს წმინდა აქტივები, როგორც პირდაპირი

დამატება კაპიტალზე ან საკუთარ კაპიტალზე და არა როგორც გაუნაწილებელ მოგებაზე დამატება, რაც შესაბამისობაში იქნებოდა იმ მეთოდთან, რომლის მიხედვითაც სხვა ტიპის სამეურნეო ერთეულები იყენებენ შეძენის მეთოდს.

ბ48. მართალია, ერთობლივი სამეურნეო ერთეულები მრავალმხრივ მსგავსნი არიან სხვა საწარმოების, მაგრამ ერთობლივ სამეურნეო ერთეულს გააჩნია განსხვავებული მახასიათებლები. ეს მახასიათებლები, უპირველეს ყოვლისა, იმის გამო წარმოიშობა, რომ მისი წევრები ერთდროულად არიან მომხმარებლებიც და მესაკუთრეებიც. საზოგადოდ, ერთობლივი სამეურნეო ერთეულის წევრები წევრობიდან სარგებლის მიღებას ხშირად ისეთი ფორმით მოელიან, როგორიცაა: ფასდაკლება საქონელსა და მომსახურებაზე, ან ბენეფიციარული დივიდენდები. თითოეულ წევრზე განაწილებული ბენეფიციარული დივიდენდების წილი ხშირად დაფუძნებულია იმ ბიზნესის ბრუნვაზე, რაც წევრმა წლის განმავლობაში გააკეთა ერთობლივ სამეურნეო ერთეულში.

ბ49. ერთობლივი სამეურნეო ერთეულის სამართლიანი ღირებულების შეფასება უნდა მოიცავდეს დაშვებებს, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ მონაწილის მომავალი სარგებლის შესახებ, ასევე სხვა შესაბამის დაშვებებს, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები მიიღებდნენ მხედველობაში ერთობლივ სამეურნეო ერთეულთან დაკავშირებით. მაგალითად, ერთობლივი სამეურნეო ერთეულის სამართლიანი ღირებულების დასადგენად შესაძლებელია დღევანდელი ღირებულების მეთოდის გამოყენება. ფულადი ნაკადები, რომელიც გამოიყენება ამ მოდელის ამოსავალი მონაცემების სახით, უნდა ეყრდნობოდეს ერთობლივი სამეურნეო ერთეულის მოსალოდნელ ფულად ნაკადებს, რომელიც ასახავს წევრების სარგებლის შემცირებას, როგორიცაა, მაგალითად ფასდაკლება საქონელსა და მომსახურებაზე.

## საწარმოთა გაერთიანების ოპერაციის შემადგენელი ნაწილების დადგენა (51-ე და 52-ე პუნქტების გამოყენება)

ბ50. იმისათვის, რომ დაადგინოს, ესა თუ ის ოპერაცია შეძენილი საწარმოსთვის განხორციელებული გაცვლის ნაწილია თუ საწარმოთა გაერთიანებისგან დამოუკიდებელი ოპერაცია, მყიდველმა საწარმომ უნდა განიხილოს ქვემოთ ჩამოთვლილი ფაქტორები, რომლებიც არც ურთიერთგამომრიცხავია და არც ინდივიდუალურად სარწმუნო:

ა) **სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების მიზეზები** –იმ მიზეზების გააზრებამ, თუ რისთვის დადეს გაერთიანების მონაწილეებმა (მყიდველი საწარმო და შეძენილი საწარმო, მათი მესაკუთრეები, დირექტორები და მენეჯერები – და მათი აგენტები) გარიგება ან შეთანხმება, შეიძლება გარკვეული სიცხადე შეიტანოს იმის დადგენაში, წარმოადგენს თუ არა ეს ოპერაცია საწარმოთა გაერთიანებაში გადაცემული კომპენსაციისა და შეძენილი აქტივებისა და ვალდებულებების ნაწილს. მაგალითად, თუ გარიგება, ძირითადად, დაგეგმილია მყიდველი საწარმოს, ან გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულის სარგებლის მისაღებად და არა შეძენილი საწარმოსათვის, ან გაერთიანებამდე მისი ყოფილი მესაკუთრეებისათვის სარგებლის მოსატანად, გარიგებისთვის გადახდილი ფასის ეს ნაწილი (და ნებისმიერი დაკავშირებული აქტივები, ან ვალდებულებები) ნაკლებად სავარაუდოა, რომ იქნება შეძენილი საწარმოსთვის განხორციელებული გაცვლის ნაწილი. შესაბამისად, მყიდველი საწარმო ამ ნაწილს საწარმოთა გაერთიანებისგან განცალკევებულად ასახავს;

ბ) **ვინ წამოიწყო ოპერაცია** – იმის გააზრება, თუ ვინ წამოიწყო ოპერაცია (გარიგება), ასევე ნათელს მოჰფენს, წარმოადგენს თუ არა ის შეძენილი საწარმოსთვის განხორციელებული გაცვლის ნაწილს. მაგალითად, ოპერაცია ან სხვა მოვლენა, რომელიც ინიცირებულია მყიდველი საწარმოს მიერ, შეიძლება გამიზნული იყოს მომავალში მყიდველი საწარმოსათვის ან გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულისათვის ეკონომიკური სარგებლის მოსატანად და აქედან შეძენილმა საწარმომ ან მისმა ყოფილმა (გაერთიანებამდელმა) მესაკუთრეებმა შეიძლება მცირე სარგებელი მიიღონ, ან არანაირი. მეორე მხრივ, შეძენილი საწარმოს ან მისი ყოფილი მესაკუთრეების მიერ ინიცირებული ოპერაცია ან შეთანხმება, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ გამიზნული იყოს მყიდველი საწარმოსთვის ან გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულისათვის სარგებლის მოსატანად. უფრო სარწმუნოა, რომ იქნება საწარმოთა გაერთიანების ოპერაციის ნაწილი;

გ) **ოპერაციის განხორციელების დრო** – ოპერაციის შესრულების დრომ ასევე შეიძლება შექმნას საფუძველი იმის დასადგენად, წარმოადგენს თუ არა ეს სამეურნეო ოპერაცია შეძენილი საწარმოსთვის განხორციელებული გაცვლის ნაწილს. მაგალითად, საწარმოთა გაერთიანების სახელშეკრულებო პირობების მოლაპარაკებების პერიოდში მყიდველ საწარმოსა და შეძენილ საწარმოს შორის გარიგება შეიძლება დადებული იყოს საწარმოთა გაერთიანების საკითხების განსახილველად, რომელიც ეხება მყიდველი საწარმოს ან გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულის სამომავლო ეკონომიკურ სარგებელს. თუ ასეა, შეძენილი საწარმო ან მისი გაერთიანებამდელი, ყოფილი მესაკუთრეები სავარაუდოა, რომ არანაირ სარგებელს არ მიიღებენ, ან მცირე სარგებელს მიიღებენ ამ ოპერაციიდან, თუ არ გავითვალისწინებთ იმ სარგებელს, რასაც მიიღებენ როგორც გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულის ნაწილი.

## საწარმოთა გაერთიანებისას მყიდველი და შეძენილი საწარმოების ადრინდელი ურთიერთობის ფაქტობრივი დარეგულირება (52-ე (ა) პუნქტის გამოყენება)

ბ51. მყიდველ და შეძენილ საწარმოებს შეიძლება ურთიერთობა ჰქონოდათ მანამდე, სანამ მიზნად დაისახავდნენ საწარმოთა გაერთიანებას (შემდგომში წოდებული როგორც „ადრინდელი ურთიერთობა“). ადრინდელი ურთიერთობა მყიდველ საწარმოსა და შეძენილ საწარმოს შორის შეიძლება იყოს ხელშეკრულებაზე დაფუძნებული (მაგალითად, მომწოდებელი და მომხმარებელი, ან ლიცენზიის გამცემი და ლიცენზიის ამღები), ან არ იყოს ხელშეკრულებაზე დაფუძნებული (მაგალითად, მომჩივანი და მოპასუხე).

ბ52. თუ საწარმოთა გაერთიანება, ფაქტობრივად, არეგულირებს ადრინდელ ურთიერთობას, მყიდველი საწარმო აღიარებს შემოსულობას ან ზარალს, რომელიც შეფასებულია შემდეგნაირად:

ა) არასახელშეკრულებო ადრინდელი ურთიერთობის შემთხვევაში (როგორიცაა: სასამართლო პროცესი) – სამართლიანი ღირებულებით;

ბ) სახელშეკრულებო ადრინდელი ურთიერთობის შემთხვევაში, (i)-სა და (ii)-ს შორის უმცირესი თანხით:

(i) თანხა, რომლის მიხედვითაც ხელშეკრულება მისაღებია ან მიუღებელი მყიდველი საწარმოს პოზიციიდან, იმავე ან მსგავსი მუხლების მიმდინარე საბაზრო ოპერაციების პირობებთან შედარებით. (მიუღებელი ისეთი ხელშეკრულებაა, რომელიც მიუღებელია მიმდინარე საბაზრო პირობებიდან გამომდინარე. აუცილებელი არაა, რომ ის იყოს წაგებიანი ხელშეკრულება, რომელშიც სახელშეკრულებო ვალდებულებებთან დაკავშირებული აღმოუფხვრადი დანახარჯები აღემატება ხელშეკრულებიდან სავარაუდოდ მისაღებ ეკონომიკურ სარგებელს.);

(ii) ხელშეკრულებით დადგენილი ნებისმიერი საანგარიშსწორებო პირობების შესაბამისი თანხა, რომელიც ეხება იმ სახელშეკრულებო მხარეს, რომლისთვისაც ხელშეკრულება მიუღებელია.

თუ (ii) ნაკლებია, (i)-ზე, სხვაობა აისახება, როგორც საწარმოთა გაერთიანების აღრიცხვის ნაწილი.

აღიარებული შემოსულობის ან ზარალის თანხა შეიძლება ნაწილობრივ დამოკიდებული იყოს იმაზე, ჰქონდა თუ არა მყიდველ საწარმოს ადრე აღიარებული შესაბამისი აქტივი ან ვალდებულება. ამიტომ ანგარიშგებაში წარდგენილი შემოსულობა ან ზარალი შეიძლება განსხვავდებოდეს ზემოთ მითითებული მოთხოვნების მიხედვით გამოთვლილი თანხისაგან.

ბ53. ადრინდელი ურთიერთობა შეიძლება წარმოადგენდეს ხელშეკრულებას, რომელსაც მყიდველი საწარმო აღიარებს როგორც გამოსყიდულ უფლებას. თუ ხელშეკრულებაში შედის ისეთი პირობები, რომლებიც მისაღებია ან მიუღებელია იმავე ან მსგავსი მუხლების მიმდინარე საბაზრო ოპერაციების პირობებთან შედარებით, მყიდველი საწარმო საწარმოთა გაერთიანებისაგან განცალკევებით აღიარებს შემოსულობას ან ზარალს ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ დასარეგულირებელ მოვლენასთან დაკავშირებით, რომელიც შეფასებული იქნება ბ52-ე პუნქტის მიხედვით.


© IFRS Foundation

### შეთანხმებები დასაქმებულების ან აქციების გამყიდველი აქციონერების პირობით ანაზღაურებაზე (52 (ბ) პუნქტის გამოყენება)

ბ54. შეთანხმება დასაქმებულების ან აქციების გამყიდველი აქციონერების პირობით ანაზღაურებაზე წარმოადგენს თუ არა პირობით კომპენსაციას მოცემულ საწარმოთა გაერთიანებაში, თუ განცალკევებული ოპერაციაა, დამოკიდებულია ამ შეთანხმების თავისებურებებზე. იმ მოტივების გააზრება, თუ რატომ შედის პირობითი ანაზღაურების პირობა შეძენის შეთანხმებაში, ვისი ინიცირებულია ეს შეთანხმება და როდის დადეს მხარეებმა შეთანხმება, შესაძლოა გამოდგეს შეთანხმების შინაარსის შესაფასებლად.

ბ55. თუ გაურკვეველია შეთანხმება დასაქმებულების ან აქციების გამყიდველი აქციონერების ანაზღაურებაზე, შეძენილი საწარმოსთვის განხორციელებული გაცვლის ნაწილია თუ საწარმოთა გაერთიანებისაგან დამოუკიდებელი ოპერაცია, მყიდველმა საწარმომ უნდა განიხილოს და გაითვალისწინოს შემდეგი ინდიკატორები:

ა) *დასაქმების გაგრძელება* – აქციების გამყიდველი იმ აქციონერების დასაქმების გაგრძელების პირობები, რომლებიც წამყვანი დასაქმებულები ხდებიან, შეიძლება იყოს პირობითი კომპენსაციის შინაარსის მაჩვენებელი. დასაქმების გაგრძელების სათანადო პირობები შეიძლება შედიოდეს დასაქმების შეთანხმებაში, შეძენის შეთანხმებაში ან სხვა დოკუმენტში. პირობითი კომპენსაციის შეთანხმება, რომლის თანახმადაც ავტომატურად შეწყდება ფულის გადახდა დასაქმების შეწყვეტისას, წარმოადგენს გაერთიანების შემდგომი მომსახურების ანაზღაურებას. შეთანხმება, რომლის თანახმადაც დასაქმების შეწყვეტა პირობით ფულად ანაზღაურებაზე ზეგავლენას არ მოახდენს, შეიძლება იმაზე მიანიშნებდეს, რომ პირობითი ფულადი ანაზღაურება წარმოადგენს დამატებით კომპენსაციას და არა შრომის (მომსახურების) ანაზღაურებას;

ბ) *დასაქმების გაგრძელების ხანგრძლივობა* – თუ მოთხოვნილი დასაქმების პერიოდი ემთხვევა ან უფრო ხანგრძლივია, ვიდრე პირობითი ფულადი ანაზღაურების პერიოდი, ეს ფაქტი შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ პირობითი ფულადი ანაზღაურება, ფაქტობრივად, შრომის (მომსახურების) ანაზღაურებაა;

გ) *ანაზღაურების დონე* – თუ დასაქმებულთა ანაზღაურება, პირობითი ფულადი ანაზღაურების გარდა, მისაღები დონისაა გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულის სხვა წამყვანი დასაქმებულების შრომის ანაზღაურებასთან შედარებით, ეს ფაქტი შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ პირობითი ფულადი ანაზღაურება წარმოადგენს დამატებით კომპენსაციას და არა შრომის ანაზღაურებას;

დ) *დასაქმებულთა მზარდი ფულადი ანაზღაურება* – თუ აქციების გამყიდველი აქციონერები, რომლებიც არ ხდებიან დასაქმებულები, უფრო მცირე ანაზღაურებას იღებენ თითო აქციაზე, ვიდრე აქციების გამყიდველი ის აქციონერები, რომლებიც დასაქმებულები ხდებიან გაერთიანებულ სამეურნეო ერთეულში, ეს ფაქტი შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ პირობითი ფულადი ანაზღაურების მზარდი თანხა არის შრომის ანაზღაურება აქციების გამყიდველი იმ აქციონერებისთვის, რომლებიც ხდებიან დასაქმებულები;

ე) *კუთვნილი აქციების რაოდენობა* – აქციები, რომლებიც წარმოადგენს აქციების გამყიდველი იმ აქციონერების საკუთრებას, რომლებიც რჩებიან წამყვან დასაქმებულებად, შეიძლება პირობითი კომპენსაციის შეთანხმების შინაარსის მაჩვენებელი იყოს. მაგ., თუ აქციების გამყიდველი აქციონერები, რომლებიც ფაქტობრივად მთელ აქციებს ფლობდნენ შეძენილ საწარმოში, რჩებიან როგორც წამყვანი დასაქმებულები, ეს ფაქტი შეიძლება იმას ნიშნავდეს, რომ, რეალურად, ეს შეთანხმება წარმოადგენს მოგებაში მონაწილეობის შეთანხმებას, რომელიც გამიზნულია გაერთიანების შემდგომი მომსახურების ასანაზღაურებლად. მეორე მხრივ, თუ აქციების გამყიდველი აქციონერები, რომლებიც წამყვან დასაქმებულებად რჩებიან, შეძენილი საწარმოს აქციების მცირე რაოდენობას ფლობდნენ ადრე და აქციების გამყიდველი ყველა აქციონერი ერთსა და იმავე რაოდენობის პირობით კომპენსაციას იღებს თითო აქციაზე, ეს ფაქტი შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ პირობითი ფულადი ანაზღაურება წარმოადგენს დამატებით კომპენსაციას. ასევე გათვალისწინებულ უნდა იქნეს საკუთრების ის წილებიც, რომელიც შეძენამდე ეკუთვნოდათ აქციების

გამყიდველ აქციონერებთან დაკავშირებულ მხარეებს (როგორებიცაა, ოჯახის წევრები), რომლებიც რჩებიან წამყვან დასაქმებულებად;

ვ) *კავშირი შეფასებასთან* – თუ შეძენის თარიღისათვის გადაცემული საწყისი კომპენსაცია დაფუძნებულია შეძენილი საწარმოს შეფასებაში ფასთა მერყეობის დაბალ ზღვარზე და პირობითი ფორმულა უკავშირდება შეფასების ამ მიდგომას, ეს ფაქტი შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ პირობითი ფულადი ანაზღაურება წარმოადგენს დამატებით კომპენსაციას. მეორე მხრივ, თუ პირობითი ფულადი ანაზღაურების ფორმულა შესაბამისობაშია მოგებაში მონაწილეობის ადრინდელ შეთანხმებასთან, ეს ფაქტი შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ შეთანხმების შინაარსი მდგომარეობს მომსახურების ანაზღაურების გადახდაში;

ზ) *კომპენსაციის დასადგენი ფორმულა* – ფორმულა, რომელიც გამოიყენება პირობითი ფულადი ანაზღაურების დასადგენად, შეიძლება გამოდგეს შეთანხმების შინაარსის შესაფასებლად. მაგალითად, თუ პირობითი ფულადი ანაზღაურება განისაზღვრება როგორც შემოსავლის ჯერადი რიცხვი, ეს შეიძლება იმაზე მიანიშნებდეს, რომ ვალდებულება წარმოადგენს საწარმოთა გაერთიანების პირობით კომპენსაციას და ეს ფორმულა გამიზნულია შეძენილი საწარმოს სამართლიანი ღირებულების დასადგენად, ან შესამოწმებლად. პირიქით, თუ პირობითი ფულადი ანაზღაურება წარმოადგენს შემოსავლის მიმართ დადგენილ გარკვეულ პროცენტულ თანაფარდობას, ეს შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ დასაქმებულების მიმართ არსებული ვალდებულება წარმოადგენს მოგებაში მონაწილეობის შეთანხმებას, რათა ანაზღაურდეს დასაქმებულების მიერ გაწეული მომსახურება;

თ) *სხვა შეთანხმებები და საკითხები* – აქციების გამყიდველ აქციონერებთან დადებული სხვა სახის შეთანხმებების პირობები (როგორიცაა: კონკურენციაზე უარის თქმაზე შეთანხმება, ხელშეკრულება, რომელიც მომავალში უნდა შესრულდეს, საკონსულტაციო ხელშეკრულება და შეთანხმება უძრავი ქონების იჯარაზე) და პირობით ფულად ანაზღაურებაზე მოგების გადასახადის გადახდის წესი, შეიძლება იმის მაჩვენებელი იყოს, რომ პირობითი ფულადი ანაზღაურება სულ სხვა რამეს მიეკუთვნება და არა შეძენილი საწარმოს კომპენსაციას. მაგალითად, შეძენასთან დაკავშირებით, მყიდველმა საწარმომ შეიძლება უძრავ ქონებაზე დადოს საიჯარო შეთანხმება აქციების გამყიდველ რომელიმე მნიშვნელოვან აქციონერთან. თუ საიჯარო ხელშეკრულებით განსაზღვრული საიჯარო გადასახდელები მნიშვნელოვნად დაბალია საბაზრო მონაცემებთან შედარებით, მეიჯარისთვის (აქციების გამყიდველი აქციონერი) გადასახდელი ზოგიერთი ან ყველა პირობითი ანაზღაურება, რომელიც მოითხოვება პირობით გადასახდელებზე დადებული სხვა, განცალკევებული შეთანხმებით, შეიძლება, ფაქტობრივად, წარმოადგენდეს იჯარით გაცემული ქონების ანაზღაურებას, რომელიც მყიდველმა საწარმომ განცალკევებულად უნდა აღიაროს გაერთიანების შემდგომი პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში. პირიქით, თუ საიჯარო ხელშეკრულება განსაზღვრავს საიჯარო გადასახადს, რომელიც შეესაბამება იჯარით გაცემული ქონების საბაზრო პირობებს, აქციების გამყიდველი აქციონერისთვის გადასახდელ პირობით ფულად ანაზღაურებაზე შეთანხმება შეიძლება წარმოადგენდეს საწარმოთა გაერთიანების შემადგენელ პირობით კომპენსაციას.

### მყიდველი საწარმოს აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ჯილდოები, რომლებიც გაცვლილია შეძენილი საწარმოს დასაქმებულთა ჯილდოებზე (52 (ბ) პუნქტის გამოყენება)

ბ56. მყიდველმა საწარმომ თავისი აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ჯილდოები[2] შეიძლება გაცვალოს (ჯილდოების ჩანაცვლება) შეძენილი საწარმოს დასაქმებულების ჯილდოებზე. საწარმოთა გაერთიანებასთან დაკავშირებით აქციის ოფციონების, ან აქციებზე დაფუძნებული გადახდის სხვა ჯილდოების გაცვლა აისახება როგორც აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ჯილდოების სახეცვლილება ფასს 2-ის – „*აქციებზე დაფუძნებული გადახდა*“ – შესაბამისად. თუ მყიდველი საწარმო ახდენს შეძენილი საწარმოს ჯილდოების ჩანაცვლებას, მყიდველი საწარმოს ჩანაცვლებული/გაცვლითი ჯილდოების საბაზრო შეფასების მთელი თანხა ან მისი ნაწილი უნდა შევიდეს საწარმოთა გაერთიანებისას გადაცემული კომპენსაციის შეფასებაში. ბ57-

2. ბ56-ბ62 პუნქტებში ტერმინი „აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ჯილდოები“ ეხება აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ნებისმიერ ოპერაციას, რომლის მიხედვითაც უფლება ან გადაცემულია ან - არა.


© IFRS Foundation

ბ62 პუნქტებში მოცემულია მითითებები იმის შესახებ, როგორ უნდა განაწილდეს მოცემული შეფასება. თუმცა, ზოგიერთ სიტუაციაში, შეძენილი საწარმოს აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ჯილდოები შეიძლება ძალას კარგავს საწარმოთა გაერთიანების შედეგად. თუ მყიდველი საწარმო ჩაანაცვლებს ამ ჯილდოებს, თუმცა ვალდებული არ არის, ასე რომ მოიქცეს, გაცვლითი ჯილდოების მთლიანი საბაზრო შეფასება გაერთიანების შემდგომ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აღიარდეს, როგორც პირთა ანაზღაურების დანახარჯი ფასს 2-ის შესაბამისად. ეს იმას ნიშნავს, რომ ამგვარი ანაზღაურების საბაზრო შეფასების არანაირი ნაწილი არ უნდა აისახოს საწარმოთა გაერთიანებისას გადაცემულ კომპენსაციის თანხაში. მყიდველი საწარმო მაშინ არის ვალდებული, ჩაანაცვლოს შეძენილი საწარმოს ჯილდოები, თუ შეძენილ საწარმოს ან მის დასაქმებულებს აქვთ იმის შესაძლებლობა, რომ იძულებით განახორციელონ ჩანაცვლება. მაგალითად, ზემოაღნიშნული მითითების გამოყენების მიზნებისთვის, მყიდველი საწარმო მაშინ არის ვალდებული, ჩაანაცვლოს შეძენილი საწარმოს ჯილდოები, თუ ჩანაცვლება მოითხოვება:

ა) შეძენის შეთანხმების პირობებით;

ბ) შეძენილი საწარმოს დაჯილდოების პირობებით; ან

გ) შესაფერისი კანონებით, ან სხვა ნორმატიული აქტებით.

ბ57. იმისათვის, რომ განისაზღვროს გაცვლითი ჯილდოების რომელი ნაწილი წარმოადგენს შეძენილი საწარმოსთვის გადაცემული კომპენსაციის ნაწილს და რომელი – გაერთიანების შემდგომი მომსახურების ანაზღაურებას, მყიდველმა საწარმომ შეძენის თარიღისათვის ფასს 2-ის შესაბამისად უნდა შეაფასოს როგორც მყიდველი საწარმოს მიერ გადაცემული ჯილდოები, ასევე შეძენილი საწარმოს ჯილდოები. გაცვლითი ჯილდოს საბაზრო შეფასების ის ნაწილი, რომელიც წარმოადგენს შეძენილი საწარმოსთვის გადაცემული კომპენსაციის ნაწილს, ტოლია შეძენილი საწარმოს ჯილდოების იმ ნაწილის, რომელიც მიეკუთვნება გაერთიანებამდელ მომსახურებას.

ბ58. გაცვლითი ჯილდოების ნაწილი, რომელიც მისაკუთვნებელია გაერთიანებამდელ მომსახურებაზე, წარმოადგენს შეძენილი საწარმოს ჯილდოს საბაზრო შეფასების ნამრავლს, უფლების გადაცემის დასრულებული პერიოდის ნაწილის შეფარდებაზე, შეძენილი საწარმოს ჯილდოზე უფლების გადაცემის საწყის პერიოდსა და უფლების გადაცემის მთლიან პერიოდის შორის უდიდესთან. უფლების გადაცემის პერიოდი არის ის პერიოდი, რომლის განმავლობაშიც უნდა დაკმაყოფილდეს უფლების გადაცემის ყველა დადგენილი პირობა. უფლების გადაცემის პირობები განმარტებულია ფასს 2-ში.

ბ59. გაერთიანების შემდგომ მომსახურებაზე მისაკუთვნებელი გაცვლითი ჯილდოების ის ნაწილი, რომელზეც არ მომხდარა უფლების გადაცემა და ამიტომ გაერთიანების შემდგომ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულია როგორც შრომის ანაზღაურების დანახარჯი, უტოლდება გაცვლითი ჯილდოს მთლიან საბაზრო შეფასებას მინუს გაერთიანებამდელ მომსახურებაზე მიკუთვნებული თანხა. ამგვარად, მყიდველი საწარმო გაცვლილი ჯილდოს საბაზრო შეფასების ნებისმიერ ნამეტს შეძენილი საწარმოს ჯილდოს საბაზრო შეფასებაზე, მიაკუთვნებს გაერთიანების შემდგომ მომსახურებას და ამ ნამეტს აღიარებს როგორც შრომის ანაზღაურების დანახარჯს გაერთიანების შემდგომი პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში. მყიდველმა საწარმომ გაერთიანების შემდგომი პერიოდის მომსახურებას უნდა მიაკუთვნოს გაცვლითი ჯილდოს ნაწილი, თუ იგი საჭიროებს გაერთიანების შემდგომ მომსახურებას, მიუხედავად იმისა, დასაქმებულებმა გასწიეს თუ არა მთელი მომსახურება, რომელიც საჭირო იყო შეძენილი საწარმოს ჯილდოებზე უფლების გადასაცემად შეძენის თარიღამდე.

ბ60. გაერთიანებამდელ მომსახურებაზე მისაკუთვნებელი გაცვლითი ჯილდოების ის ნაწილი, რომელზეც არ მომხდარა უფლების გადაცემა, ასევე გაერთიანების შემდგომ მომსახურებაზე მისაკუთვნებელი ნაწილი უნდა ასახავდეს იმ გაცვლითი ჯილდოების რაოდენობის საუკეთესო წინასწარ შეფასებას, რომელზეც მოსალოდნელია უფლების გადაცემა. მაგალითად, თუ გაერთიანებამდელ მომსახურებაზე მიკუთვნებული გაცვლითი ჯილდოს ნაწილის საბაზრო შეფასება 100 ფე-ია და მყიდველი საწარმო ვარაუდობს, რომ მხოლოდ ჯილდოების 95%-ზე მოხდება უფლების გადაცემა, თანხა, რომელიც შედის საწარმოთა გაერთიანებაში გადაცემულ კომპენსაციაში, იქნება 95 ფე. ცვლილებები გაცვლითი ჯილდოების შეფასებულ რაოდენობაში, რომელზეც მომავალში მოხდება უფლების გადაცემა, აისახება იმ პერიოდის შრომის

ანაზღაურების დანახარჯში, როდესაც ცვლილებები ან უფლებების ჩამორთმევა ხდება და არა როგორც საწარმოთა გაერთიანებაში გადაცემული კომპენსაციის კორექტირება. ანალოგიურად, სხვა მოვლენების შედეგები, როგორიცაა: ჯილდოების სახეცვლილებები ან ეფექტიანობის პირობების მქონე ჯილდოებიდან მიღებული საბოლოო შედეგი, რომელიც შეძენის თარიღის შემდეგ მოხდება, აისახება ფასს 2-ის შესაბამისად, ანაზღაურების დანახარჯის (ღირებულების) განსაზღვრისას იმ პერიოდში, როდესაც ეს მოვლენა ხდება.

ზ61. იგივე მოთხოვნები გამოიყენება გაერთიანებამდელ და გაერთიანების შემდგომ მომსახურებაზე მისაკუთვნებელი გაცვლითი ჯილდოების ნაწილების დასადგენად, მიუხედავად იმისა, როგორ არის კლასიფიცირებული გაცვლითი ჯილდო – როგორც ვალდებულება თუ როგორც წილობრივი ინსტრუმენტი, ფასს 2-ის დებულებების შესაბამისად. ვალდებულების სახით კლასიფიცირებული ჯილდოების საბაზრო შეფასებაში შეძენის თარიღის შემდეგ მომხდარი ყველა ცვლილება და მასთან დაკავშირებული მოგების გადასახადის შედეგები აღიარდება მყიდველი საწარმოს გაერთიანების შემდგომი პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში იმ პერიოდში (პერიოდებში), როდესაც ცვლილება მოხდება.

ზ62. აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გაცვლითი ჯილდოების მოგების გადასახადის შედეგები უნდა აღიარდეს ბასს 12-ის – *„მოგებიდან გადასახადები“* – დებულებების შესაბამისად.

### შეძენილი საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტებით განსაზღვრული აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციები

ზ62ა. შეძენილ საწარმოს შეიძლება ჰქონდეს გადაუხდელი/შეუსრულებელი აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციები, რომლებსაც მყიდველი საწარმო არ ცვლის თავის წილობრივ გადახდის ოპერაციებზე. თუ უფლება გადაცემულია, ასეთი აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციები შეძენილი საწარმოს არამაკონტროლებელი წილის ნაწილია და შეფასდება მათი საბაზრო შეფასების საფუძველზე. თუ უფლების გადაცემა არ მომხდარა, ასეთი აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციები შეფასდება მე-19 და 30-ე პუნქტების შესაბამისად მათი საბაზრო შეფასების საფუძველზე ისე, თითქოს შეძენის თარიღი იყო აქციებზე დაფუძნებულ გადახდაზე უფლებების მინიჭების თარიღი.

ზ62ბ. ისეთი აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციების საბაზრო შეფასება, რომლისთვისაც არ მომხდარა უფლების გადაცემა, არამაკონტროლებელ წილს მიეკუთვნება შემდეგი კოეფიციენტის საფუძველზე: უფლების გადაცემის დასრულებული პერიოდი შეფარდებული აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციების უფლების გადაცემის პერიოდებიდან ყველაზე ხანგრძლივ პერიოდთან, ან თავდაპირველ უფლების გადაცემის პერიოდთან. ნაშთი მიეკუთვნება გაერთიანების შემდგომ მომსახურებას.

## სხვა ფასს სტანდარტები, რომლებშიც მოცემულია მითითებები შემდგომი შეფასებისა და აღრიცხვის მეთოდებზე (54-ე პუნქტის გამოყენება)

ზ63. ქვემოთ ჩამოთვლილია სხვა ფასს სტანდარტები, სადაც მოცემულია მითითებები საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილი აქტივებისა და ვალდებულებების, ან წარმოშობილი ვალდებულებების შემდგომი შეფასებისა და აღრიცხვის წესის შესახებ:

ა) ბასს 38 – *„არამატერიალური აქტივები“* ადგენს საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილი იდენტიფიცირებადი არამატერიალური აქტივების აღრიცხვის წესს. მყიდველი საწარმო გუდვილს აფასებს შეძენის თარიღით აღიარებული თანხით, მინუს ნებისმიერი დაგროვილი გაუფასურების ზარალი. ბასს 36 – *„აქტივების გაუფასურება“* – ადგენს გაუფასურების ზარალის აღრიცხვის წესს;

ბ) ფასს 4-ში – *„სადაზღვევო ხელშეკრულებები“* მოცემულია მითითებები საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილი სადაზღვევო ხელშეკრულების შემდგომი აღრიცხვის წესის შესახებ;

გ) ბასს 12 ადგენს საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილი გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა (მათ შორის: აუღიარებელი გადავადებული საგადასახადო აქტივების) და ვალდებულებების შემდგომი აღრიცხვის წესს;

დ) ფასს 2-ში მოცემულია მითითებები მყიდველი საწარმოს მიერ გამოშვებული გაცვლით აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ჯილდოების იმ ნაწილის შემდგომი შეფასებისა და


© IFRS Foundation

აღრიცხვის წესზე, რომელიც მისაკუთვნებელია დასაქმებულთა მიერ მომავალში გაწეულ მომსახურებაზე;

ე) ფასს 10-ში მოცემულია მითითებები კონტროლის აღების შემდეგ შვილობილ საწარმოში მშობელ საწარმოს საკუთრების წილის დონეში მომხდარი ცვლილებების აღრიცხვის წესთან დაკავშირებით.

## განმარტებითი შენიშვნები (59-ე და 61-ე პუნქტების გამოყენება)

ზ64. 59-ე პუნქტის მოთხოვნების შესასრულებლად, მყიდველმა საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ქვემოთ ჩამოთვლილი ინფორმაცია საწარმოთა თითოეული გაერთიანებისათვის, რომელიც განხორციელდა საანგარიშგებო პერიოდში:

ა) შეძენილი საწარმოს სახელწოდება და დახასიათება;

ბ) შეძენის თარიღი;

გ) შეძენილი ხმისუფლებიანი აქციების პროცენტული წილი;

დ) საწარმოთა გაერთიანების ძირითადი მოტივები და იმის აღწერა, როგორ აიღო მყიდველმა საწარმომ კონტროლი შეძენილ საწარმოზე;

ე) ხარისხობრივი შეფასება იმ ფაქტორებისა, რომლებმაც განაპირობეს გუდვილის აღიარება, მაგალითად, შეძენილი და მყიდველი საწარმოების გაერთიანებული ოპერაციებიდან მოსალოდნელი სინერგიული ეფექტები, არამატერიალური აქტივები, რომლებიც არ აკმაყოფილებს ცალკე აღიარების კრიტერიუმებს, ან სხვა ფაქტორები;

ვ) საწარმოთა გაერთიანებაში გადაცემული მთლიანი კომპენსაციის სამართლიანი ღირებულება და თითოეული ძირითადი კატეგორიის კომპენსაციის სამართლიანი ღირებულება, შეძენის თარიღისთვის განსაზღვრული, როგორიცაა:

(i) ფულადი სახსრები;

(ii) სხვა მატერიალური ან არამატერიალური აქტივები, მათ შორის მყიდველი საწარმოს ბიზნესი ან შვილობილი საწარმო;

(iii) წარმოშობილი ვალდებულებები, მაგალითად, პირობითი კომპენსაციის ვალდებულება; და

(iv) მყიდველი საწარმოს სააქციო წილი, მათ შორის გამოშვებული ან გამოსაშვები აქციების ან ინსტრუმენტების რაოდენობა და ამ აქციებისა და ინსტრუმენტების სამართლიანი ღირებულების დადგენის მეთოდი;

ზ) პირობითი კომპენსაციის შეთანხმებებისა და საკომპენსაციო შენატანების აქტივებისათვის:

(i) შეძენის თარიღისთვის აღიარებული თანხა;

(ii) შეთანხმების აღწერა და გადასახდელი თანხის დადგენის საფუძველი; და

(iii) შედეგების (არადისკონტირებული) მწკრივის (დიაპაზონის) შეფასება ან, თუ ვერ ხდება შედეგების დიაპაზონის შეფასება, ის ფაქტები და მიზეზები, რის გამოც ვერ ხერხდება შეფასება. თუ გადასახადის მაქსიმალური თანხა შეზღუდული არ არის, მყიდველმა საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი;

თ) შეძენილი მოთხოვნებისათვის:

(i) მოთხოვნების სამართლიანი ღირებულება;

(ii) მისაღები საერთო (ბრუტო) სახელშეკრულებო თანხები; და

(iii) შეძენის თარიღისათვის განსაზღვრული საუკეთესო შეფასება სახელშეკრულებო ფულადი ნაკადების, რომელთა ამოღებაც, სავარაუდოდ, ვერ მოხერხდება.

განმარტებით შენიშვნებში განხილული უნდა იყოს მოთხოვნების ძირითადი კატეგორიები, როგორიცაა: სესხები, პირდაპირი ფინანსური იჯარა და ნებისმიერი სხვა კატეგორიის მოთხოვნები;

ი) თითოეული ძირითადი კატეგორიის შეძენილი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებ-ებისთვის შეძენის თარიღისთვის აღიარებული თანხები;

კ) 23-ე პუნქტის შესაბამისად აღიარებული თითოეული პირობითი ვალდებულებისთვის, ბასს 37-ის – *„ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“* – 85-ე პუნქტში მოთხოვნილი ინფორმაცია. თუ პირობითი ვალდებულება აღიარებული არ არის იმის გამო, რომ მისი სამართლიანი ღირებულება ვერ ფასდება საიმედოდ, მყიდველმა საწარმომ უნდა წარმოადგინოს:

(i) ბასს 37-ის 86-ე პუნქტში მოთხოვნილი ინფორმაცია; და

(ii) მიზეზები, თუ რატომ არის შეუძლებელი ვალდებულების შეფასება საიმედოდ;

ლ) გუდვილის მთლიანი თანხა, რომელიც მოსალოდნელია, რომ გამოიქვითება საგადასახადო მიზნებისათვის;

მ) სამეურნეო ოპერაციებისათვის, რომლებიც საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილი აქტი-ვებისა და აღებული ვალდებულებებისგან განცალკევებულად არის აღიარებული 51-ე პუნქტის შესაბამისად:

(i) თითოეული სამეურნეო ოპერაციის (გარიგების) აღწერა;

(ii) როგორ ასახა თითოეული მათგანი მყიდველმა საწარმომ;

(iii) თითოეული სამეურნეო ოპერაციისთვის აღიარებული თანხა და ფინანსური ანგარიშგების ის მუხლი, რომელშიც ასახულია თითოეული თანხა; და

(iv) თუ სამეურნეო ოპერაცია წარმოადგენს გაერთიანებამდე არსებული ურთიერთობის ფაქტობრივ დარეგულირებას, მეთოდი, რომელიც გამოყენებული იყო დასარეგუ-ლირებელი თანხის დასადგენად;

ნ) (მ) პუნქტით მოთხოვნილი ინდივიდუალურად აღიარებული სამეურნეო ოპერაციების შესახებ განმარტებითი ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს შეძენასთან დაკავშირებულ დანა-ხარჯებს და განცალკევებით იმ დანახარჯების თანხას, რომელიც აღიარებულია როგორც ხარჯი; სრული შემოსავლის ანგარიშგების იმ მუხლს ან მუხლებს, რომელშიც ეს ხარჯები არის აღიარებული; ნებისმიერი საემისიო დანახარჯების ოდენობა, რომელიც არ აღიარდა როგორც ხარჯი და იმის ახსნა, როგორ იქნა ის აღიარებული;

ო) ხელსაყრელ შესყიდვაში (იხ. პუნქტები 34-36):

(i) 34-ე პუნქტის შესაბამისად აღიარებული ნებისმიერი შემოსულობის თანხა და სრული შემოსავლის ანგარიშგების მუხლი, რომელშიც ეს შემოსულობა არის აღიარებული; და

(ii) იმ მიზეზების აღწერა, რის გამოც გარიგების შედეგად მიღებულ იქნა შემოსულობა;

პ) საწარმოთა თითოეული გაერთიანებისათვის, სადაც მყიდველი საწარმო შეძენის თარიღი-სათვის ფლობს შეძენილ საწარმოში სააქციო წილის 100%-ზე ნაკლებს:

(i) შეძენის თარიღისათვის აღიარებული არამაკონტროლებელი წილის თანხა შეძენილ საწარმოში და ამ თანხის შეფასების საფუძველი; და

(ii) შეძენილი საწარმოს თითოეული არამაკონტროლებელი წილისათვის, რომელიც შეფასებულია სამართლიანი ღირებულებით – შეფასების მეთოდები და ამ ღირებუ-ლების დასადგენად გამოყენებული ძირითადი მოდელის ამოსავალი მონაცემები;

ჟ) ეტაპობრივად განხორციელებულ საწარმოთა გაერთიანებაში:

(i) უშუალოდ შეძენის თარიღის წინ მყიდველი საწარმოს მიერ შეძენილ საწარმოში ფლობილი სააქციო წილის სამართლიანი ღირებულება, შეძენის თარიღისთვის განსაზღვრული; და

(ii) ნებისმიერი შემოსულობის ან ზარალის თანხა, რომელიც აღიარებულია შეძენილ საწარმოში მყიდველი საწარმოს მიერ საწარმოთა გაერთიანებამდე ფლობილი სააქციო წილის სამართლიან ღირებულებამდე გადაფასების შედეგად (იხ. 42-ე

 © IFRS Foundation

პუნქტი) და სრული შემოსავლის ანგარიშგების მუხლი, რომელშიც ეს შემოსულობა ან ზარალი არის აღიარებული;

რ) შემდეგი ინფორმაცია:

(i) შეძენის თარიღის შემდეგ შეძენილი საწარმოს მიერ მიღებული ამონაგებისა და მოგების/ზარალის თანხები, რომლებიც ასახულია მოცემული საანგარიშგებო პერიოდის სრული შემოსავლის კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში; და

(ii) გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულის მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის ამონაგები და მოგება ან ზარალი, როგორც ეს იქნებოდა იმ შემთხვევაში, თუ წლის განმავლობაში განხორციელებული საწარმოთა ყველა გაერთიანებისათვის შეძენის თარიღი იქნებოდა წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისი.

თუ ამ ქვეპუნქტში მოთხოვნილი რომელიმე ინფორმაციის გამჟღავნება შეუძლებელია, მყიდველმა საწარმომ უნდა აღნიშნოს ამის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში და ახსნას, თუ რატომ არის ამის გაკეთება შეუძლებელი. წინამდებარე ფასს სტანდარტში ტერმინი „შეუძლებელი“ იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, რომელიც მას ბასს 8-ში – *„სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“* – აქვს მინიჭებული.

ბ65. საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში განხორციელებული საწარმოთა გაერთიანებებისათვის, რომლებიც ინდივიდუალურად არაარსებითია, მაგრამ ერთობლიობაში არსებითია, მყიდველმა საწარმომ აგრეგირებულად უნდა გახსნას ბ64 (ე)-(რ) პუნქტით მოთხოვნილი ინფორმაცია.

ბ66. თუ საწარმოთა გაერთიანების შეძენის თარიღი საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდგომი თარიღია, მაგრამ წინ უსწრებს ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად დამტკიცების თარიღს, მყიდველმა საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს ბ64 პუნქტით მოთხოვნილი ინფორმაცია, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც საწარმოთა გაერთიანების საწყისი აღრიცხვა დასრულებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად დამტკიცების თარიღისათვის. ასეთ სიტუაციაში, მყიდველმა საწარმომ უნდა აღწეროს, რომელი ინფორმაციის განმარტებაა შეუძლებელი და ასევე მიზეზები, რის გამოც ეს შეუძლებელია.

ბ67. 61-ე პუნქტის მოთხოვნების შესასრულებლად, მყიდველმა საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს ქვემოთ განხილული ინფორმაცია საწარმოთა თითოეული არსებითი გაერთიანებისათვის, ან საწარმოთა გაერთიანებებისათვის, რომლებიც ინდივიდუალურად არაარსებითია, მაგრამ ერთობლიობაში არსებითია:

ა) თუ საწარმოთა გაერთიანების საწყისი აღრიცხვა დასრულებული არ არის (იხ. პუნქტი 45) ცალკეული აქტივების, ვალდებულებების, არამაკონტროლებელი წილის ან კომპენსაციის მუხლებისათვის და ამიტომ ფინანსურ ანგარიშგებაში საწარმოთა გაერთიანებასთან დაკავშირებით აღიარებული თანხები განსაზღვრულია მხოლოდ პირობითად:

(i) მიზეზები, რის გამოც საწარმოთა გაერთიანების საწყისი აღრიცხვა დასრულებული არ არის;

(ii) აქტივები, ვალდებულებები, სააქციო წილები ან კომპენსაციის მუხლები, რომელთათვისაც საწყისი აღრიცხვა დასრულებული არ არის; და

(iii) შეფასების პერიოდის კორექტირებიდან წარმოქმნილი ნებისმიერი თანხა და მისი შინაარსი, რომელიც აღიარებულია საანგარიშგებო პერიოდში 49-ე პუნქტის შესაბამისად;

ბ) შეძენის თარიღის შემდგომი თითოეული საანგარიშგებო პერიოდისათვის, სანამ სამეურნეო ერთეული მიიღებს, გაყიდის ან სხვაგვარად დაკარგავს უფლებას პირობითი კომპენსაციის აქტივზე, ან სანამ სამეურნეო ერთეული დაფარავს პირობითი კომპენსაციის ვალდებულებას, ან ვალდებულება გაუქმდება ან ძალას დაკარგავს:

(i) აღიარებულ თანხებში მომხდარი ნებისმიერი ცვლილება, მათ შორის დარეგულირების შეთანხმებით წარმოშობილი ნებისმიერი განსხვავება;

(ii) შედეგების (არადისკონტირებული) მწკრივში მომხდარი ნებისმიერი ცვლილება და ამ ცვლილებების გამომწვევი მიზეზები; და

(iii) შეფასების მეთოდები და პირობითი კომპენსაციის შესაფასებლად გამოყენებული ძირითადი მოდელის ამოსავალი მონაცემები;

გ) საწარმოთა გაერთიანებაში აღიარებული პირობითი ვალდებულებებისათვის, მყიდველმა საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს ბასს 37-ის 84-ე და 85-ე პუნქტებით მოთხოვნილი ინფორმაცია ანარიცხების თითოეული კატეგორიისათვის;

დ) გუდვილის საბალანსო ღირებულების შემაჯერებელი მონაცემები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და დასასრულისთვის, სადაც ცალ-ცალკე იქნება ნაჩვენები:

(i) გუდვილის ბრუტო თანხა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალი საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისთვის;

(ii) საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში დამატებით აღიარებული გუდვილი, იმ გუდვილის გარდა, რომელიც შედის გამსვლელ ჯგუფში და შეძენისას აკმაყოფილებს გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირების კრიტერიუმებს ფასს 5-ის – „*გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები*“ – შესაბამისად;

(iii) 67-ე პუნქტის შესაბამისად, საანგარიშგებო პერიოდში გადავადებული საგადასახადო აქტივების შემდგომი აღიარებით განპირობებული კორექტირებები;

(iv) გუდვილი, რომელიც შედის ფასს 5-ის შესაბამისად გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებულ გამსვლელ ჯგუფში და გუდვილი, რომლის აღიარება შეწყდა საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში და მანამდე არ შედიოდა გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებულ გამსვლელ ჯგუფში;

(v) საანგარიშგებო პერიოდში, ბასს 36-ის შესაბამისად აღიარებული გაუფასურების ზარალი (ამ მოთხოვნასთან ერთად ბასს 36 მოითხოვს ანაზღაურებადი ღირებულებისა და გუდვილის გაუფასურების შესახებ ინფორმაციის განმარტებას);

(vi) საანგარიშგებო პერიოდში ბასს 21-ის – „*უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები*“ – შესაბამისად წარმოქმნილი წმინდა საკურსო სხვაობები;

(vii) საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში საბალანსო ღირებულებაში მომხდარი ნებისმიერი სხვა ცვლილებები;

(viii) გაუფასურების ზარალის ბრუტო თანხა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალი საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისთვის.

ე) მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული ნებისმიერი შემოსულობის ან ზარალის თანხა და განმარტება, რომელიც:

(i) უკავშირდება მიმდინარე ან წინა საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებულ საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილ იდენტიფიცირებად აქტივებს ან ვალდებულებებს; და

(ii) ისეთი სიდიდის ან თავისებურებების მქონეა, რომ მისი გამჟღავნება საჭიროა გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების გასაგებად.

### გარდამავალი დებულებები საწარმოთა გაერთიანებისთვის, რომელიც შექმნილია მხოლოდ ერთობლივი სამეურნეო ერთეულებისაგან, ან მხოლოდ ხელშეკრულების საფუძველზე (66-ე პუნქტის გამოყენება)

ბ68. 64-ე პუნქტში აღნიშნულია, რომ წინამდებარე ფასს სტანდარტი პერსპექტიულად გამოიყენება საწარმოთა გაერთიანებისათვის, რომლის შეძენის თარიღი არის 2009 წლის 1 ივლისს ან მის შემდეგ დაწყებული პირველი წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისი ან შემდგომი თარიღი. დაშვებულია ვადამდელი გამოყენება. თუმცა, სამეურნეო ერთეულმა წინამდებარე ფასს სტანდარტი უნდა გამოიყენოს მხოლოდ იმ წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში, რომელიც იწყება 2007 წლის 30 ივნისს ან მის შემდეგ. თუ სამეურნეო ერთეული

 © IFRS Foundation

წინამდებარე ფასს სტანდარტს მის ამოქმედებამდე გამოიყენებს, მან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი და იმავდროულად გამოიყენოს ბასს 27 (შესწორებული 2008 წელს).

ბ69. წინამდებარე ფასს სტანდარტის პერსპექტიული გამოყენების მოთხოვნები შემდეგნაირ გავლენას ახდენს საწარმოთა გაერთიანებაზე, რომელიც შექმნილია მხოლოდ ერთობლივი სამეურნეო ერთეულებისაგან, ან მხოლოდ ხელშეკრულების საფუძველზე, თუ ამ საწარმოთა გაერთიანების შეძენის თარიღი წინ უსწრებს წინამდებარე ფასს სტანდარტის გამოყენებას:

ა) *კლასიფიკაცია* – სამეურნეო ერთეულმა ადრინდელი საწარმოთა გაერთიანების კლასიფიცირება უნდა გააგრძელოს სამეურნეო ერთეულის ადრინდელი სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად, რომელიც ეხება ასეთ გაერთიანებებს;

ბ) *ადრე აღიარებული გუდვილი* – პირველი წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში, რომელშიც წინამდებარე ფასს სტანდარტი გამოიყენება, ადრინდელი საწარმოთა გაერთიანებიდან წარმოქმნილი გუდვილის საბალანსო ღირებულება უნდა იყოს საბალანსო ღირებულება, რომელიც მას ჰქონდა სამეურნეო ერთეულის ადრინდელი სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად გაერთიანების თარიღისათვის. ამ თანხის დადგენისას, სამეურნეო ერთეულმა უნდა გააუქმოს ამ გუდვილის ნებისმიერი დაგროვილი ამორტიზაციის საბალანსო ღირებულება და შესაბამისი შემცირება გუდვილში. არანაირი სხვა კორექტირება არ უნდა გაკეთდეს გუდვილის საბალანსო ღირებულებაში;

გ) *გუდვილი, რომელიც ადრე აღიარებული იყო, როგორც საკუთარი კაპიტალიდან გამოქვითვა* – სამეურნეო ერთეულის წინა სააღრიცხვო პოლიტიკას შეიძლება გამოეწვია ადრინდელი საწარმოთა გაერთიანებიდან წარმოქმნილი ისეთი გუდვილი, რომელიც აღიარდებოდა როგორც სააქციო კაპიტალიდან გამოქვითვა. ასეთ სიტუაციაში, სამეურნეო ერთეულმა არ უნდა აღიაროს ეს გუდვილი, როგორც აქტივი პირველი წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში, რომელშიც წინამდებარე ფასს სტანდარტი გამოიყენება. გარდა ამისა, სამეურნეო ერთეულმა არ უნდა აღიაროს მოგებაში ან ზარალში ამ გუდვილის რაიმე ნაწილი, როცა ის ასხვისებს მთელ საწარმოს ან მის ნაწილს, რომელსაც ეს გუდვილი უკავშირდება, ან როცა გაუფასურდება ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული, რომელსაც გუდვილი უკავშირდება;

დ) *გუდვილის შემდგომი აღრიცხვა* – პირველი წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისიდან, როდესაც წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება, სამეურნეო ერთეულმა უნდა შეწყვიტოს წინა პერიოდის საწარმოთა გაერთიანებიდან წარმოქმნილი გუდვილის ამორტიზაცია და გუდვილი უნდა შეამოწმოს გაუფასურებაზე ბასს 36-ის შესაბამისად;

ე) *ადრე აღიარებული უარყოფითი გუდვილი* – სამეურნეო ერთეულს, რომელმაც ადრინდელი საწარმოთა გაერთიანება ასახა შესყიდვის მეთოდით, შეიძლება აღიარებული ჰქონდეს გადავადებული კრედიტი, შეძენილი საწარმოს იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების წმინდა სამართლიან ღირებულებაში არსებული თავისი წილის გადაჭარბებისთვის ამ წილის ღირებულებაზე (რასაც ზოგჯერ უარყოფით გუდვილს უწოდებდნენ). ასეთ შემთხვევაში, სამეურნეო ერთეულმა უნდა შეწყვიტოს ამ გადავადებული კრედიტის საბალანსო ღირებულების აღიარება პირველი წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში, რომლის დროსაც წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება და ამავე დროს მოახდინოს გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთის შესაბამისი კორექტირება ამ თარიღისათვის.