

სსბასს 40—საჯარო სექტორის ერთეულთა გაერთიანებები

გამომცემლისაგან

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის წინამდებარე საერთაშორისო სტანდარტის (სსბასს) შექმნის აღრიცხვის მოთხოვნები ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტს, ფასს 3-ს - საწარმოთა გაერთიანება. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) წინამდებარე გამოცემაში გამოყენებულია ამონარიდები ფასს 3-დან.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს უშუალოდ ფასს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტში შემდეგ მისამართზე: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

ელ.ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი: www.ifrs.org

ფასს-ები, ბასს-ები, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ის სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის ფონდის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” და “International Financial Reporting Standards” ფასს-ების ფონდის საავტორო ნიშნებია და არ უნდა იქნეს გამოყენებული, ფასს-ების ფონდის თანხმობის გარეშე.

სსბასს 40—საჯარო სექტორის ერთეულთა გაერთიანებები

სსბასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია მოიცავს 2018 წლის 31 იანვრამდე გამოქვეყნებული სსბასს-ების შედეგად განპირობებულ შესწორებებს.

სსბასს 40, *საჯარო სექტორის გაერთიანებები*, გამოცემულ იქნა 2017 წლის იანვარში.

სსბასს 40 - საჯარო სექტორის ერთეულთა გაერთიანებები

შინაარსი	პუნქტი
მიზანი	1
მოქმედების სფერო	2-4
განმარტებები	5
საჯარო სექტორის გაერთიანების იდენტიფიკაცია	6
საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიკაცია	7-14
მაჩვენებლები, რომლებიც უზრუნველყოფენ მტკიცებულებას, რომ გაერთიანება შერწყმა	12-14
შერწყმის ბუღალტრული აღრიცხვა	15
აღრიცხვის წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდი..	16-57
წარმოქმნილი ერთეულის იდენტიფიცირება	17-18
შერწყმის თარიღის განსაზღვრა	19-20
იდენტიფიცირებადი აქტივების, აღებული ვალდებულებებისა და გაერთიანებულ ოპერაციებში არამაკონტროლებელი წილის აღიარება და შეფასება	21-35
შერწყმის შედეგად წარმოქმნილი წმინდა აქტივების/კაპიტალის კომპონენტების აღიარება და შეფასება	36-39
შეფასების პერიოდი	40-44
შერწყმასთან დაკავშირებული დანახარჯები	45
შემდგომი შეფასება და აღრიცხვა	46-49
ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა	50-52
განმარტებითი შენიშვნები	53-57
შემქმნის აღრიცხვა	58
შემქმნის მეთოდი	59-125
მყიდველი ერთეულის იდენტიფიცირება	60-61
შემქმნის თარიღის განსაზღვრა	62-63

შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივების, აღებული ვალდებულებებისა და შეძენილ ოპერაციებში არამაკონტორლებელი წილის აღიარება და შეფასება 64–84

გუდვილის ან ხელსაყრელი შესყიდვიდან მიღებული შემოსულობის აღიარება და შეფასება 85–98

ეტაპობრივად განხორციელებული შეძენა 99–100

დამატებითი სახელმძღვანელო მითითებები შეძენის მეთოდის გამოყენებაზე, როდესაც შეძენა ხორციელდება ხმის უფლებების ცვლილებით, მხოლოდ ხელშეკრულების მეშვეობით და მსგავს ვითარებაში, როდესაც კომპენსაციის გადაცემა არ ხდება... 101–102

შეფასების პერიოდი 103–108

შეძენის ოპერაციის შემადგენელი ნაწილების დადგენა 109–111

შემდგომი შეფასება და აღრიცხვა 112–118

განმარტებითი შენიშვნები 119–125

ძალაში შესვლის თარიღი და გარდამავალი დებულებები 126–134

ძალაში შესვლის თარიღი 126

გარდამავალი დებულებები 127–134

დანართი „ა“: მითითებები გამოყენებაზე

დანართი „ბ“: ცვლილებები სხვა სსბასს-ებში

დასკვნის საფუძველი

მითითებები დანერგვაზე

საილუსტრაციო მაგალითები

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 40 - საჯაროს სექტორის გაერთიანებები - ჩამოყალიბებულია 1-62 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 40 აღქმულ უნდა იქნეს მისი მიზნების, დასკვნის საფუძვლის, *საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობისა და საჯარო სექტორის ერთეულების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშის კონცეპტუალური საფუძვლების* კონტექსტში. სსბასს 3 - *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები* - იძლევა სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების საფუძველს, დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში.

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია, გააუმჯობესოს იმ ინფორმაციის შესაბამისობა, საიმედოობა და შესადარისობა, რომელსაც ანგარიშვალდებული ერთეული წარადგენს თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში საჯარო სექტორის გაერთიანების შესახებ. ამ მიზნით სტანდარტი ადგენს პრინციპებსა და მოთხოვნებს იმის შესახებ, თუ როგორ უნდა:
 - (ა) განახორციელოს ერთეულმა საჯარო სექტორის გაერთიანების კლასიფიცირება შერწყმად ან შექმნად;
 - (ბ) აღიაროს და შეაფასოს წარმოქმნილმა ერთეულმა თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში მიღებული იდენტიფიცირებადი აქტივები, აღებული ვალდებულებები და შერწყმის არამაკონტროლებელი წილი;
 - (გ) აღიაროს და შეაფასოს წარმოქმნილმა ერთეულმა წმინდა აქტივების/ვაპიტალის კომპონენტები და შერწყმისას აღიარებული სხვა შესწორებები;
 - (დ) აღიაროს და შეაფასოს მყიდველმა ერთეულმა თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში შექმნილი იდენტიფიცირებადი აქტივები, აღებული ვალდებულებები და ნებისმიერი არამაკონტროლებელი წილი შექმნილ ოპერაციაში;
 - (ე) აღიაროს და შეაფასოს შექმნის შედეგად წარმოქმნილი შექმნილი გუდვილი, ან ხელსაყრელი შესყიდვიდან მიღებული შემოსულობა ან ზარალი; და
 - (ვ) განსაზღვროს, რა ინფორმაცია გაამჟღავნოს, რათა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს საჯარო სექტორის გაერთიანების თავისებურებებისა და ფინანსური შედეგების შეფასების საშუალება მისცეს.

მოქმედების სფერო

2. ერთეულმა, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებას ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდით ამზადებს და წარადგენს, წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს საჯარო სექტორის გაერთიანებების აღრიცხვისთვის.
3. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება სამეურნეო ოპერაციის ან სხვა მოვლენის მიმართ, რომელიც აკმაყოფილებს საჯარო სექტორის გაერთიანების განმარტებას. იგი არ ვრცელდება:

- (ა) ერთობლივი საქმიანობის ფორმირების აღრიცხვაზე თვითონ ერთობლივი საქმიანობის ფინანსურ ანგარიშგებაში.
- (ბ) აქტივის ან აქტივების ჯგუფის (და ნებისმიერი დაკავშირებული ვალდებულების) შეძენაზე, რომელიც ოპერაციას არ წარმოადგენს. ასეთ შემთხვევებში, ერთეულმა უნდა განსაზღვროს და აღიაროს შეძენილი ან მიღებული ინდივიდუალური იდენტიფიცირებადი აქტივები (მათ შორის ის აქტივები, რომლებიც აკმაყოფილებს სსზასს 31-ში, *არამატერიალური აქტივები*, მოცემულ არამატერიალური აქტივების განმარტებასა და აღიარების კრიტერიუმებს) და აღებული ვალდებულებები. ასეთი სამეურნეო ოპერაცია ან მოვლენა არ წარმოქმნის გუდვილს.
- (გ) ვალდებულების ან ვალდებულებათა ჯგუფის აღებაზე, რომელიც ოპერაციას არ წარმოადგენს. მსგავს შემთხვევაში ერთეულმა უნდა განახორციელოს აღებული ინდივიდუალური ვალდებულებების იდენტიფიცირება და აღიარება.

4. წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნები არ ვრცელდება ისეთ შემთხვევაზე, როდესაც საინვესტიციო ერთეული, როგორც ეს განმარტებულია სსზასს 35-ში, *კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება*, იძენს ინვესტიციას კონტროლირებულ ერთეულში, რომლის შეფასებაც მოითხოვება რეალური ღირებულებით, ცვლილებების ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით.

განმარტებები

5. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

საჯარო სექტორის გაერთიანება არის განცალკევებული ოპერაციების საჯარო სექტორის ერთეულში გაერთიანება.

საჯარო სექტორის ყველა გაერთიანებასთან დაკავშირებული განმარტებები

წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისთვის კაპიტალში წილი გამოიყენება ზოგადად ინვესტორისა და მფლობელის, წევრის ან ერთობლივ ერთეულებში მონაწილეობრივი წილების, საკუთრების წილის აღსანიშნავად.

აქტივი იდენტიფიცირებადია, თუ ის:

- (ა) განცალკევებადია, ანუ შესაძლებელია მისი ერთეულისგან განცალკევება ან გამოყოფა და გაყიდვა, გადაცემა, მასზე

ლიცენზიის გაცემა, გაქირავება ან გაცვლა, ინდივიდუალურად ან დაკავშირებულ სავალდებულო შეთანხმებასთან, იდენტიფიცირებად აქტივთან ან ვალდებულებასთან ერთად, მიუხედავად იმისა, ერთეულს აქვს თუ არა აღნიშნულის გაკეთების განზრახვა; ან

- (ბ) წარმოიქმნება სავალდებულო შეთანხმებებიდან (მათ შორის სახელშეკრულებო უფლებებით ან სხვა სამართლებრივი უფლებებით), მიუხედავად იმისა, ეს უფლებები გადაცემადი ან, ერთეულისგან ან სხვა უფლებებისა და მოვალეობებისგან განცალკევებადია თუ არა.

ერთობლივი ერთეული არის ერთეული, ინვესტორის მიერ ფლობილი ერთეულის გარდა, რომელიც უშუალოდ მისი მფლობელებისთვის, წევრებისთვის ან მონაწილეებისთვის უზრუნველყოფს დივიდენდებს, დაბალ დანახარჯებს ან სხვა ეკონომიკურ სარგებელს. მაგალითად, ერთობლივი სადაზღვევო კომპანია, საკრედიტო კავშირი ან კოოპერატიული ერთეული ერთობლივი ერთეულებია.

ობერაცია არის საქმიანობებისა და დაკავშირებული აქტივებისა და/ან ვალდებულებების ინტეგრირებული ერთობლიობა, რომლის წარმართვა და მართვა შესაძლებელია ერთეულის მიზნების მიღწევის მიზნით, საქონლის წარმოების და/ან მომსახურების გაწევით.

წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის მფლობელები ზოგადი ცნებაა და მოიცავს ნებისმიერ მხარეს, რომელსაც რაოდენობრივად გამოსახვადი საკუთრების წილი აქვს ოპერაციაში. ეს გულისხმობს, სხვასთან ერთად, ინვესტორის მიერ ფლობილ ერთეულებში საკუთრების წილის მფლობელებს და ერთობლივი ერთეულების მფლობელებს, წევრებს ან მონაწილეებს.

საერთო კონტროლს დაქვემდებარებული საჯარო სექტორის გაერთიანება არის საჯარო სექტორის გაერთიანება, სადაც ყველა ჩართული ერთეული ან ოპერაცია საბოლოოდ კონტროლდება ერთიდაიმავე ერთეულის მიერ, როგორც საჯარო სექტორის გაერთიანებამდე, ისე მის შემდეგ.

შეწრყმასთან დაკავშირებული განმარტებები

შერწყმა წარმოქმნის ერთეულს და ის არის:

- (ა) საჯარო სექტორის გაერთიანება, სადაც გაერთიანების არცერთი მხარე არ მოიპოვებს კონტროლს ერთ ან მეტ ოპერაციაზე; ან
- (ბ) საჯარო სექტორის გაერთიანება, სადაც გაერთიანების ერთი მხარე

კონტროლს მოიპოვებს ერთ ან მეტ ოპერაციაზე და რომლისთვისაც არსებობს მტკიცებულება, რომ გაერთიანებას შერწყმის ეკონომიკური შინაარსი აქვს.

(პუნქტში მგ1 მოცემულია დამატებითი სახელმძღვანელო მითითებები.)

შერწყმის თარიღი არის თარიღი, როდესაც წარმოქმნილი ერთეული გაერთიანებულ პერაციებზე კონტროლს მოიპოვებს.

შერწყმული ოპერაცია არის ოპერაცია, რომლის ერთ ან მეტ სხვა ოპერაციასთან შერწყმით წარმოქმნილი ერთეული მიიღება შერწყმისას.

წარმოქმნილი ერთეული არის ერთეული, რომელიც არის ორი ან მეტი ოპერაციის შერწყმის შედეგი (მგ1-ში მოცემულია დამატებითი სახელმძღვანელო მითითებები).

შემენასთან დაკავშირებული განმარტებები

შემენილი ოპერაცია არის ოპერაცია, რომელზეც მყიდველი ერთეული მოიპოვებს კონტროლს შემენისას.

მყიდველი ერთეული არის ერთეული, რომელიც ერთ ან მეტ ოპერაციაზე მოიპოვებს კონტროლს შემენისას.

შემენა არის საჯარო სექტორის გაერთიანება, სადაც გაერთიანების ერთი მხარე კონტროლს მოიპოვებს ერთ ან მეტ ოპერაციაზე და არსებობს მტკიცებულება, რომ ეს გაერთიანება შერწყმა არ არის.

შემენის თარიღი არის თარიღი, როდესაც მყიდველი ორგანიზაცია კონტროლს მოიპოვებს შემენილ ოპერაციაზე.

პირობითი კომპენსაცია, როგორც წესი, არის მყიდველი ერთეულის მოვალეობა, დამატებითი აქტივები და ან საკუთრების წილი გადასცეს შემენილი ოპერაციის ყოფილ მფლობელებს, შემენილ პერაციაზე კონტროლის გაცვლის ფარგლებში, თუ მოხდება განსაზღვრული სამომავლო მოვლენები ან გარკვეული პირობები დაკმაყოფილდება. თუმცა, პირობითმა კომპენსაციამ შეიძლება მყიდველი ერთეული ასევე უზრუნველყოს ადრე გადაცემული კომპენსაციის დაბრუნების უფლებით, თუ განსაზღვრული პირობები არ დაკმაყოფილდება.

გუდვილი არის აქტივი, რომელიც წარმოადგენს შემენისას შემენილი იმ აქტივებისგან წარმოქმნილ სამომავლო ეკონომიკურ სარგებელს, რომლებიც ინდივიდუალურად იდენტიფიცირებადი არ არის და ცალკე არ აღიარდება.

სხვა სსბასს-ებში განმარტებული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იგივე მნიშვნელობით გამოიყენება და მოცემულია *ტერმინთა*

განმარტებების გლოსარში, რომელიც ცალკე გამოიცემა.

საჯარო სექტორის გაერთიანების იდენტიფიკაცია

- ერთეულმა უნდა განსაზღვროს, სამეურნეო ოპერაცია ან სხვა მოვლენა, არის თუ არა საჯარო სექტორის გაერთიანება წინამდებარე სტანდარტის განმარტების მიხედვით, რომელიც მოითხოვს, რომ შექმნილი აქტივები და აღებული ვალდებულებები ქმნიდეს ოპერაციას. თუ შექმნილი აქტივები და ვალდებულებები არ წარმოადგენს ოპერაციას, ერთეულმა სამეურნეო ოპერაცია ან სხვა მოვლენა უნდა ასახოს, სხვა სსბასს-ების შესაბამისად. მგ2-მგ9 პუნქტებში მოცემულია მითითებები საჯარო სექტორის გაერთიანების იდენტიფიცირების შესახებ.

საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიკაცია

- თუ გაერთიანების შედეგად საჯარო სექტორის გაერთიანების არცერთი მხარე არ მოიპოვებს კონტროლს ერთ ან მეტ ოპერაციაზე, მაშინ გაერთიანება უნდა კლასიფიცირდეს, როგორც შერწყმა. პუნქტებში მგ10-მგ18 მოცემულია სახელმძღვანელო მითითებები იმის განსაზღვრის შესახებ, ამ გაერთიანების შედეგად საჯარო სექტორის გაერთიანების რომელიმე მხარე მოიპოვებს თუ არა კონტროლს ერთ ან მეტ ოპერაციაზე.
- თუ გაერთიანების შედეგად საჯარო სექტორის გაერთიანების ერთი მხარე ერთ ან მეტ ოპერაციაზე მოიპოვებს კონტროლს, მაშინ ერთეულმა ამ გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსი უნდა გაითვალისწინოს მისი შერწყმის ან შექმნის სახით კლასიფიცირებისთვის. გაერთიანება, სადაც ერთი მხარე ერთ ან მეტ ოპერაციაზე მოიპოვებს კონტროლს, შექმნის სახით უნდა კლასიფიცირდეს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მას შერწყმის ეკონომიკური შინაარსი აქვს.
- საჯარო სექტორის გაერთიანების კლასიფიკაციის განსაზღვრისას ერთეული ითვალისწინებს, შედეგად მიღებული გაერთიანების ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი უზრუნველყოფს თუ არა ინფორმაციას, რომელიც აკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშის მიზნებსა და ხარისხობრივ მახასიათებლებს. გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის შესაფასებლად ერთეული ითვალისწინებს პუნქტებში 12-13 მოცემულ ანგარიშსწორებასა და გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებულ მაჩვენებლებს. ეს მაჩვენებლები, ინდივიდუალურად თუ ერთობლივად, როგორც წესი, იძლევა მტკიცებულებას, რომ გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა. საჭირო არ არის, რომ გაერთიანებამ ზემოაღნიშნული ორივე მაჩვენებელი დააკმაყოფილოს იმისათვის, რომ შერწყმის სახით კლასიფიცირდეს. პუნქტებში მგ19-მგ39 მოცემულია დამატებითი სახელმძღვანელო მითითებები.

10. პუნქტებში 12-13 მოცემული ანგარიშსწორებასა და გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლების ანალიზი, როგორც წესი, სარწმუნო შედეგს იძლევა და საკმარის მტკიცებულებას უზრუნველყოფს საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის შესახებ, იმისათვის, რომ განისაზღვროს გაერთიანება შერწყმა არის თუ არა. მსგავს ვითარებაში, შედეგად მიღებული კლასიფიკაცია და დაკავშირებული სააღრიცხვო მეთოდი უზრუნველყოფს, რომ მომხმარებლისთვის ხელმისაწვდომი იყოს ინფორმაცია, რომელიც აკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშის მიზნებსა და ხარისხობრივ მახასიათებლებს.
11. განსაკუთრებულ გარემოებებში, პუნქტებში 12-13 მოცემული მაჩვენებლების გამოყენების შემდეგ, შეიძლება შედეგები არასარწმუნო იყოს ან შეიძლება საკმარისი მტკიცებულება არ იქნეს მიღებული საჯარო სექტორის გაერთიანების შინაარსის შესახებ. მსგავს ვითარებაში ერთეულმა ასევე უნდა განიხილოს, რომელი კლასიფიკაცია უზრუნველყოფს ინფორმაციას, რომელიც უკეთესად აკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშის მიზნებსა და ხარისხობრივ მახასიათებლებს, მე-14 პუნქტის გათვალისწინებით. პუნქტებში მგ40-მგ41 მოცემულია დამატებითი სახელმძღვანელო მითითებები.

მაჩვენებლები, რომლებიც უზრუნველყოფენ მტკიცებულებას, რომ გაერთიანება შერწყმაა

კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლები

12. ქვემოთ მოცემულმა მაჩვენებლებმა შეიძლება უზრუნველყოს მტკიცებულება, რომ გაერთიანება შერწყმაა:
- (ა) კომპენსაცია გადახდილია გადაცემული ოპერაციაზე საკუთრების უფლების მქონე პირებისთვის ამ უფლებაზე უარის თქმის გარდა სხვა მიზეზების გამო (პუნქტებში მგ27-მგ28 მოცემულია დამატებითი სახელმძღვანელო მითითებები);
 - (ბ) კომპენსაცია გადახდილი არ არის გადაცემული ოპერაციის წმინდა აქტივებზე უფლებამოსილი პირებისთვის (პუნქტებში მგ29-მგ30 მოცემულია დამატებითი სახელმძღვანელო მითითებები); ან
 - (გ) კომპენსაცია გადახდილი არ არის, რადგან არავის არა აქვს (ინდივიდუალურ პირს ან ერთეულს) გადაცემული ერთეულის წმინდა აქტივებზე უფლებამოსილება (პუნქტში მგ31 მოცემულია დამატებითი სახელმძღვანელო მითითებები).

გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლები

13. ქვემოთ მოცემულმა მაჩვენებლებმა შეიძლება უზრუნველყოს მტკიცებულება, რომ გაერთიანება შერწყმა:
- (ა) საჯარო სექტორის გაერთიანების შესახებ გადაწყვეტილებას იღებს მესამე მხარე, გაერთიანების მხარეების გადაწყვეტილების მიღების პროცესში მონაწილეობის გარეშე (პუნქტებში მგ32–მგ35 მოცემულია დამატებითი სახელმძღვანელო მითითებები);
 - (ბ) საჯარო სექტორის გაერთიანება ექვემდებარება თითოეული მხარის მოქალაქეების მიერ დამტკიცებას რეფერენდუმების მეშვეობით (პუნქტში მგ36 მოცემულია დამატებითი სახელმძღვანელო მითითებები); ან
 - (გ) საჯარო სექტორის გაერთიანება ერთობლივ კონტროლს ექვემდებარება (პუნქტებში მგ37–მგ39 მოცემულია დამატებითი სახელმძღვანელო მითითებები).

დამატებითი საკითხები, რომლებიც გათვალისწინებულ უნდა იქნეს იმის განსაზღვრისთვის, კომპენსაციასა და გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლები უზრუნველყოფენ თუ არა საკმარის მტკიცებულებას, რათა დადაგინდეს, რომ გაერთიანება შერწყმა

14. კომპენსაციასა და გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებულმა მაჩვენებლებმა შეიძლება, იშვიათ ვითარებაში, უზრუნველყონ არსარწმუნო შედეგები ან შეიძლება ვერ უზრუნველყონ საკმარისი მტკიცებულება იმის განსაზღვრისთვის, გაერთიანება არის თუ არა შერწყმა, საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსისა და პუნქტებში 12-13 მოცემული მაჩვენებლების საფუძველზე. მსგავს ვითარებაში ერთეული ითვალისწინებს, რომელი კლასიფიკაციის შედეგად განპირობებული სააღრიცხვო მეთოდი უზრუნველყოფს ინფორმაციას, რომელიც უკეთესად აკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშის მიზნებს. პუნქტებში მგ42–მგ46 მოცემულია დამატებითი სახელმძღვანელო მითითებები. ერთეული ასევე ითვალისწინებს, რომელი კლასიფიკაციის შედეგად განპირობებული სააღრიცხვო მეთოდი უზრუნველყოფს ინფორმაციას, რომელიც უკეთესად აკმაყოფილებს შესაბამისობის, სამართლიანი წარდგენის, აღქმადობის, დროულობის, შესადარისობისა და შემოწმების შესაძლებლობის ხარისხობრივი მახასიათებლების მიზნებს. პუნქტებში მგ47–მგ50 მოცემულია დამატებითი სახელმძღვანელო მითითებები.

შერწყმის ბუღალტრული აღრიცხვა

15. წარმოქმნილმა ერთეულმა თითოეული შერწყმა უნდა აღრიცხოს წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდით.

წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდი

16. წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდის გამოყენება გულისხმობს:
- (ა) წარმოქმნილი ერთეულის იდენტიფიცირებას;
 - (ბ) შერწყმის თარიღის განსაზღვრას;
 - (გ) იდენტიფიცირებადი მიღებული აქტივების, აღებული ვალდებულებებისა და გაერთიანებულ ოპერაციებში არამაკონტროლებელი წილის აღიარებასა და შეფასებას, სსბასს-ების მოთხოვნების შესაბამისად; და
 - (დ) წმინდა აქტივების/კაპიტალის კომპონენტებისა და შერწყმის სხვა შესწორებების აღიარებასა და შეფასებას.

წარმოქმნილი ერთეულის იდენტიფიცირება

17. თითოეული შერწყმისთვის საჭიროა წარმოქმნილი ერთეულის იდენტიფიცირება.
18. წინამდებარე სტანდარტის მე-5 პუნქტში წარმოქმნილი ერთეული განმარტებულია, როგორც „ერთეული, რომელიც არის ორი ან მეტი ოპერაციის შერწყმის შედეგი“. ამგვარად, წარმოქმნილ ერთეულად უნდა განისაზღვროს ერთეული, რომელიც შერწყმის შედეგად კონტროლს მოიპოვებს გაერთიანებულ ოპერაციებზე.

შერწყმის თარიღის განსაზღვრა

19. შედეგად მიღებულმა ერთეულმა უნდა განსაზღვროს შერწყმის თარიღი, რომელიც არის თარიღით, როდესაც ის კონტროლს მოიპოვებს გაერთიანებულ ოპერაციებზე.
20. თარიღი, როდესაც წარმოქმნილი ერთეული კონტროლს მოიპოვებს გაერთიანებულ ოპერაციებზე, შეიძლება იყოს თარიღი, როდესაც წარმოქმნილი ერთეული გაერთიანებული ოპერაციების აქტივებს მიიღებს და ვალდებულებებს აიღებს. შეიძლება წარმოქმნილმა ერთეულმა გაერთიანებული ოპერაციების აქტივების საკუთრების იურიდიული უფლება არ მიიღოს ან ვალდებულებებზე იურიდიული პასუხისმგებლობა არ აიღოს. ასეთ ვითარებაში წარმოქმნილი

ერთეული ხშირად იმ თარიღით მოიპოვებს კონტროლს გაერთიანებული ოპერაციების აქტივებსა და ვალდებულებებზე, როდესაც ამ აქტივებსა და ვალდებულებებზე პასუხისმგებლობა ოფიციალურად დაეკისრება წარმოქმნილ ერთეულს. თუმცა, წარმოქმნილმა ერთეულმა შეიძლება გაერთიანებული ერთეულის აქტივებსა და ვალდებულებებზე კონტროლი განსაზღვრული თარიღით მოიპოვოს. წარმოქმნილმა ერთეულმა შერწყმის თარიღის განსაზღვრისას უნდა გაითვალისწინოს ყველა შესაფერისი ფაქტი და გარემოება.

იდენტიფიცირებადი აქტივების, აღებული ვალდებულებებისა და გაერთიანებულ ოპერაციებში არამაკონტორლებელი წილის აღიარება და შეფასება

აღიარების პრინციპი

21. წარმოქმნილმა ერთეულმა შერწყმის თარიღით უნდა აღიაროს იდენტიფიცირებადი აქტივები, აღებული ვალდებულებები და გაერთიანებულ ოპერაციებში არამაკონტორლებელი წილი, რომელიც გაერთიანებული ოპერაციების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარდება შერწყმის თარიღით. მიღებული აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარება ექვემდებარება პუნქტებში 22-23 მოცემული პირობების შესრულებას.

აღიარების პირობები

22. გაერთიანებულ ოპერაციებს შორის ყველა ოპერაცია ანულირდება წარმოქმნილი ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას (პუნქტებში მგ51–მგ52 მოცემულია დაკავშირებული მითითებები გამოყენების შესახებ).

23. წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდის შესაბამისად აღიარების კრიტერიუმები რომ დაკმაყოფილდეს, იდენტიფიცირებულმა აქტივებმა და ვალდებულებებმა უნდა დააკმაყოფილონ *საჯარო სექტორის ერთეულების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშის კონცეპტუალურ საფუძვლებში* მოცემული აქტივებისა და ვალდებულებების განმარტებები შერწყმის თარიღით. დანახარჯები, რომლის მომავალში გაწევასაც მყიდველი ერთეული ვარაუდობს (მაგრამ ვალდებული არ არის ასე მოიქცეს), რათა განახორციელოს თავისი გეგმა და შეწყვიტოს შეძენილი ოპერაციის საქმიანობა ან შეძენილი ოპერაციის დაქირავებულ პირთა დასაქმება, ან გადაადგილოს მისი პერსონალი, შეძენის თარიღისათვის არ წარმოადგენს ვალდებულებებს. ამიტომ, მყიდველი ერთეული ამ

დანახარჯებს არ აღიარებს შეძენის მეთოდის გამოყენების ფარგლებში. პირიქით, მიყიდველი ერთეული ამ დანახარჯებს აღიარებს გაერთიანების შემდგომი პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, სხვა სსბასს-ების შესაბამისად.

აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიცირება ან კლასიფიკაცია შერწყმისას

24. წარმოქმნილმა ერთეულმა შერწყმისას მიღებული აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიცირება ან კლასიფიკაცია შერწყმის თარიღით უნდა განახორციელოს იმ კლასიფიცირების ან კლასიფიკაციის გამოყენებით, რომელიც ადრე გამოიყენებოდა გაერთიანებული ოპერაციების მიერ. წარმოქმნილმა ერთეულმა საწყისი აღიარებისას განსხვავებული კლასიფიცირება ან კლასიფიკაცია არ უნდა გამოიყენოს, თუნდაც ეს ნებადართული იყოს სხვა სსბასს-ებით.
25. ზოგიერთ შემთხვევაში სსბასს-ებში მოცემულია განსხვავებული სააღრიცხვო მიდგომა იმის მიხედვით, როგორ ახორციელებს ერთეული კონკრეტული აქტივის ან ვალდებულების კლასიფიცირებას ან კლასიფიკაციას. გაერთიანებული ოპერაციების მიერ ადრე გამოყენებული კლასიფიცირების ან კლასიფიკაციის საფუძველზე წარმოქმნილი ერთეულის მიერ განსახორციელებული კლასიფიცირება ან კლასიფიკაცია მოიცავს, მაგრამ არ შემოიფარგლება შემდეგით:
 - (ა) გარკვეული ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიცირება, როგორც რეალური ღირებულებით ან ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებულის, სსბასს 29-ის, *ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება*, შესაბამისად;
 - (ბ) წარმოებული ინსტრუმენტისთვის ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაციის მინიჭება სსბასს 29-ის შესაბამისად; და
 - (გ) იმის შეფასება, ჩართული წარმოებული განცალკევებული უნდა იქნეს თუ არა ძირითადი ხელშეკრულებიდან, სსბასს 29-ის შესაბამისად (რაც „კლასიფიკაციის“ საკითხია, წინამდებარე სტანდარტში გამოიყენება ეს ტერმინი).

შეფასების პრინციპი

26. წარმოქმნილმა ერთეულმა გაერთიანებული ოპერაციის იდენტიფიცირებადი აქტივები და ვალდებულებები გაერთიანებული ოპერაციის ფინანსურ ანგარიშგებაში საბალანსო ღირებულებებით უნდა შეაფასოს შერწყმის თარიღით, 27-ე პუნქტის მოთხოვნების გათვალისწინებით (პუნქტებში მგ53-მგ54 მოცემულია შესაბამისი

სახელმძღვანელო მითითებები).

27. წარმოქმნილმა ერთეულმა გაერთიანებული ოპერაციის იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებები უნდა შეასწოროს, როდესაც მოითხოვება წარმოქმნილი ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკასთან შესაბამისობა.
28. წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდის შედეგად მიიღება ერთადერთი გაერთიანებული წარმოქმნილი ერთეული. ერთეული შემოიღებს ერთადერთ, ერთგვაროვან სააღრიცხვო პოლიტიკას, რომელიც სსბასს-ებში მოცემული მოთხოვნების თანმიმდევრულია, ხოლო გაერთიანებული ოპერაციის იდენტიფიცირებადი აქტივები და ვალდებულებები შესწორდება, როდესაც მოითხოვება, აღნიშნულ სააღრიცხვო პოლიტიკასთან შესაბამისობისთვის.
29. წარმოქმნილმა ერთეულმა გაერთიანებულ ოპერაციაში არამაკონტროლებელი წილები საბალანსო ღირებულებით უნდა შეაფასოს ამ გაერთიანებული ოპერაციის ფინანსური ანგარიშგებაში შერწყმის თარიღით, შესწორებული 27-ე პუნქტის შესაბამისად შესრულებულ შესწორებებში არამაკონტროლებელი წილების პროპორციული წილით.
30. პუნქტებში 33–35 მითითებულია იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების სახეები, რომლებიც მოიცავს მუხლებს, რომელთა მიმართ წინამდებარე სტანდარტში შეფასების პრინციპის მცირე გამონაკლისებია მოცემულია.

აღიარებისა და შეფასების პრინციპების გამონაკლისები

31. წინამდებარე სტანდარტში აღიარებისა და შეფასების პრინციპების მცირე გამონაკლისებია მოცემული. პუნქტებში 32-35 მითითებულია როგორც კონკრეტული მუხლები, რომელთა მიმართ მოცემულია გამონაკლისები, ისე ამ გამონაკლისების ხასიათი. წარმოქმნილმა ერთეულმა ეს მუხლები უნდა აღრიცხოს პუნქტებში 32-35 მოცემული მოთხოვნების გამოყენებით, რაც გამოიწვევს ზოგიერთი მუხლის:
 - (ა) აღიარებას პუნქტებში 22-23 მოცემულის გარდა აღიარების სხვა პირობების გამოყენებით, ან სხვა სსბასს-ებში მოცემული მოთხოვნების გამოყენებით, რომლის შედეგები განსხვავდება აღიარების პრინციპსა და პირობების გამოყენების შედეგად მიღებულლისგან;
 - (ბ) შეფასებას თანხით, რომელიც განსხვავდება შერწყმის თარიღით მისი საბალანსო ღირებულებისგან.

აღიარების პრინციპის გამონაკლისი

ადრე ერთი გაერთიანებული ოპერაციის მიერ მეორე გაერთიანებულ ოპერაციაზე გაცემული ლიცენზიები და მსგავსი უფლებები

32. ლიზენზია ან მსგავსი უფლება, რომელიც ადრე ერთი გაერთიანებული ოპერაციის მიერ მეორე გაერთიანებულ ოპერაციაზე იყო გაცემული და მიმღები გაერთიანებული ოპერაციის მიერ აღიარებული იყო, როგორც არამატერიალური აქტივი, წარმოქმნილმა ერთეულმა არამატერიალური აქტივის სახით უნდა აღიაროს. ლიცენზია და მსგავსი უფლება არ უნდა ანულირდეს 22-ე პუნქტის შესაბამისად. (პუნქტებში მგ55–მგ56 მოცემულია შესაბამისი მითითებები).

ორივე, აღიარებისა და შეფასების პრინციპების გამონაკლისები

მოგებიდან გადასახადები (როდესაც მოცემულია შერწყმის პირობებში)

33. შერწყმამ, რომელიც საჯარო სექტორის ერთეულებს მოიცავს, შეიძლება გამოიწვიოს შერწყმის პირობების შესაბამისად გადასახდელი გადასახადების პატიება. წარმოქმნილმა ერთეულმა შერწყმის პირობების შედეგად ნაპატიები საგადასახადო მუხლები არ უნდა აღიაროს (პუნქტებში მგ57–მგ58 მოცემულია შესაბამისი მითითებები).

34. წარმოქმნილმა ერთეულმა უნდა აღიაროს და შეაფასოს ნებისმიერი დარჩენილი საგადასახადო მუხლი, რომელსაც შერწყმა მოიცავს ან შერწყმისგან წარმოიქმნება, შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტით, რომელიც მოგებიდან გადასახადებს ეხება. წარმოქმნილმა ერთეულმა უნდა აღიაროს და შეაფასოს ნებისმიერი დარჩენილი შემოსავალი დაბეგვრიდან, რომელსაც შერწყმა მოიცავს ან შერწყმისგან წარმოიქმნება, სსბასს 23-ის შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები), შესაბამისად.

დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები

35. წარმოქმნილმა ერთეულმა გაერთიანებული ოპერაციის დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოებთან დაკავშირებული ვალდებულება (ან აქტივი, თუ ასეთი არსებობს) უნდა აღიაროს და შეაფასოს სსბასს 39-ის, დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები, შესაბამისად.

შერწყმის შედეგად წარმოქმნილი წმინდა აქტივების/კაპიტალის კომპონენტების აღიარება და შეფასება

36. შერწყმა გუდვილს არ წარმოქმნის (პუნქტებში მგ59–მგ60 მოცემულია

შესაბამისი მითითებები).

37. წარმოქმნილმა ერთეულმა წმინდა აქტივებში/კაპიტალში უნდა აღიაროს თანხები, რომლებიც შემდეგი მუხლების ტოლი და საპირისპიროა:
- (ა) გაერთიანებული ოპერაციის აქტივების საბალანსო ღირებულებები;
 - (ბ) გაერთიანებული ოპერაციის ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებები; და
 - (გ) გაერთიანებული ოპერაციის არამაკონტროლებელი წილების საბალანსო ღირებულებები.
38. წარმოქმნილმა ერთეულმა წმინდა აქტივებში/კაპიტალში უნდა აღიაროს შესაბამისი შესწორებები, შემდეგ საკითხებთან მიმართებით:
- (ა) გაერთიანებულ ოპერაციებს შორის ოპერაციების ანულირება, 22-ე პუნქტის შესაბამისად;
 - (ბ) გაერთიანებული ოპერაციების იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების შესწორებები, რაც მოითხოვებოდა წარმოქმნილი ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკასთან შესაბამისობისთვის, 27-ე პუნქტის შესაბამისად; და
 - (გ) აღიარებისა და შეფასების პრინციპების გამონაკლისებთან დაკავშირებული შესწორებები, პუნქტების 32–35 შესაბამისად.
39. წარმოქმნილმა ერთეულმა წმინდა აქტივებში/კაპიტალში 37-ე და 38-ე პუნქტების შესაბამისად აღიარებული თანხები უნდა წარადგინოს, როგორც:
- (ა) ერთი საწყისი ნაშთი; ან
 - (ბ) წმინდა აქტივების/კაპიტალის განცალკევებული კომპონენტი.

შეფასების პერიოდი

40. თუ იმ საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულს, როდესაც მოხდა შერწყმა, შერწყმის საწყისი აღრიცხვა არასრულია, მაშინ წარმოქმნილმა ერთეულმა თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში პირობითი ღირებულებები უნდა ასახოს იმ მუხლებისთვის, რომლის აღრიცხვა არასრულია. შეფასების პერიოდში წარმოქმნილმა ერთეულმა რეტროსპექტულად უნდა შეასწოროს შერწყმის თარიღით აღიარებული პირობითი ღირებულებები, რათა ასახოს შერწყმის თარიღით არსებული ფაქტებისა და გარემოებების შესახებ მოპოვებული ახალი ინფორმაცია, რომელიც იმ თარიღისთვის რომ ყოფილიყო ცნობილი, გავლენას მოახდენდა

აღიარებული თანხების შეფასებაზე. შეფასების პერიოდში წარმოქმნილმა ერთეულმა ასევე უნდა აღიაროს დამატებითი აქტივები ან ვალდებულებები, თუ შერწყმის თარიღით არსებული ფაქტებისა და გარემოებების შესახებ მოპოვებულია ახალი ინფორმაცია, ცნობილი რომ ყოფილიყო, ამ აქტივებისა და ვალდებულებების გამოყენებას გამოიწვევდა იმ თარიღით. შეფასების პერიოდი მთავრდება, როგორც კი წარმოქმნილი ერთეული მიიღებს ინფორმაციას, რომლის მიღებასაც ცდილობდა შერწყმის თარიღით არსებული ფაქტებისა და გარემოებების შესახებ, ან შეიტყობს, რომ მეტი ინფორმაცია ხელმისაწვდომი არ არის. თუმცა, შეფასების პერიოდი შერწყმის თარიღიდან ერთ წელს არ უნდა აღემატებოდეს.

41. შეფასების პერიოდი არის შერწყმის თარიღის შემდეგი პერიოდი, როდესაც წარმოქმნილ ერთეულს შეუძლია შერწყმასთან დაკავშირებით აღიარებული პირობითი ღირებულებების შესწორება. შეფასების პერიოდი წარმოქმნილ ერთეულს უზრუნველყოფს საკმარისი დროით იმისათვის, რომ საჭირო ინფორმაცია მოიპოვოს იდენტიფიცირებადი აქტივების, ვალდებულებებისა და გაერთიანებულ ოპერაციებში ნებისმიერი არამაკონტროლებელი წილის შერწყმის თარიღით იდენტიფიცირებისა და შეფასებისთვის, წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად. იდენტიფიცირებადი აქტივების, ვალდებულებებისა და გაერთიანებულ ოპერაციებში არამაკონტროლებელი წილის იდენტიფიცირებისა და შეფასებისთვის საჭირო ინფორმაცია, როგორც წესი, ხელმისაწვდომი იქნება შერწყმის თარიღისთვის. თუმცა, შეიძლება ეს ასე არ იყოს, როდესაც გაერთიანებულ ოპერაციებს თავიანთი ადრინდელი ფინანსური ანგარიშგება განსხვავებული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებით აქვთ მომზადებული.
42. წარმოქმნილი ერთეული იდენტიფიცირებადი აქტივისთვის (ვალდებულებისთვის) აღიარებული პირობითი ღირებულების ზრდას (შემცირებას) აღიარებს პუნქტების 37-38 შესაბამისად აღიარებული წმინდა აქტივების/კაპიტალის კომპონენტების შესწორებით. თუმცა, შეფასების პერიოდში მოპოვებულმა ახალმა ინფორმაციამ შეიძლება ზოგჯერ გამოიწვიოს ერთზე მეტი აქტივის ან ვალდებულების პირობითი ღირებულების შესწორება. მაგალითად, წარმოქმნილმა ერთეულმა შეიძლება აიღოს ერთ-ერთ გაერთიანებული ოპერაციის ტერიტორიაზე ინციდენტთან დაკავშირებული ზიანის გადახდის ვალდებულება, რომლისაც მთლიანად ან ნაწილობრივ ფარავს გაერთიანებული ოპერაციის ვალდებულების დაზღვევის პოლიტიკა. თუ წარმოქმნილი ერთეული ახალი ინფორმაციას მიიღებს შეფასების პერიოდში ამ ვალდებულების საბალანსო ღირებულების შესახებ, მაშინ ვალდებულებისთვის აღიარებული პირობითი ღირებულების

ცვლილების შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობის ან ზარალის შესწორება გადაიფარება (მთლიანად ან ნაწილობრივ) სადაზღვევო კომპანიისგან მოთხოვნისთვის აღიარებული პირობითი ღირებულების ცვლილების შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობის ან ზარალის შესაბამისი შესწორებით.

43. შეფასების პერიოდში წარმოქმნილმა ერთეულმა პირობითი ღირებულებების შესწორებები ისე უნდა აღიაროს, თითქოს შერწყმის აღრიცხვა შერწყმის თარიღით დასრულდა. ამგვარად, წარმოქმნილმა ერთეულმა საწყისი აღრიცხვის დასრულებისას უნდა გადასინჯოს გასული პერიოდებისთვის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი შესადარისი ინფორმაცია, საჭიროებისამებრ, მათ შორის აღიარებული ცვეთის ან ამორტიზაციის ცვლილებები.
44. შეფასების პერიოდის დასრულების შემდეგ წარმოქმნილმა ერთეულმა შერწყმის აღრიცხვა უნდა გადასინჯოს მხოლოდ შეცდომის გასასწორებლად, სსბასს 3-ის, *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები*, შესაბამისად.

შერწყმასთან დაკავშირებული დანახარჯები

45. შერწყმასთან დაკავშირებული დანახარჯები არის დანახარჯები, რომელსაც წარმოქმნილი ერთეული ან გაერთიანებული ოპერაცია ეწევა შერწყმის განხორციელებისათვის. ეს დანახარჯები მოიცავს საკონსულტაციო, იურიდიული, საბუღალტრო, შეფასებისა და სხვა პროფესიული მომსახურების საზღაურს; საერთო ადმინისტრაციულ დანახარჯებს; და სავალო ან წილობრივი ფასიანი ქაღალდების რეგისტრაციისა და გამოშვების ნებისმიერ დანახარჯს. წარმოქმნილმა ერთეულმა და გაერთიანებულმა ოპერაციებმა შერწყმასთან დაკავშირებული დანახარჯები უნდა აღრიცხონ იმ პერიოდებში, როდესაც გაჩეულ იქნა ეს დანახარჯები და მიღებულ იქნა მომსახურება, ერთი გამონაკლისის გარდა. სავალო ან წილობრივი ფასიანი ქაღალდების გამოშვების დანახარჯები უნდა აღიარდეს სსბასს 28-ის, *ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა*, და სსბასს 29-ის შესაბამისად.

შემდგომი შეფასება და აღრიცხვა

46. საზოგადოდ, წარმოქმნილმა ერთეულმა შერწყმისას მიღებული აქტივების, ვალდებულებებისა და გამოშვებული წილობრივი ინსტრუმენტების შემდგომი შეფასება და აღრიცხვა ამ მუხლების სხვა შესაფერისი სსბასს-ების შესაბამისად უნდა განხორციელოს, მათი ხასიათის მიხედვით. თუმცა, წინამდებარე სტანდარტში მოცემულია მითითებები ქვემოთ მოცემული შერწყმისას მიღებული აქტივებისა და

აღებული ვალდებულებების შემდგომი შეფასებისა და აღრიცხვის შესახებ:

- (ა) ადრე ერთი გაერთიანებული ოპერაციის მიერ მეორე გაერთიანებული ოპერაციისთვის მიცემული ლიცენზიები და მსგავსი უფლებები;
- (ბ) გაერთიანებული ოპერაციის მიერ ისეთი კრიტერიუმების საფუძველზე მიღებული ტრანსფერები, შეღავათიანი სესხები და მსგავსი სარგებელი, რომლებიც შერწყმის შედეგად იცვლება; და
- (გ) მოგებიდან გადასახადები (როდესაც ის არ შედის შერწყმის პირობებში).

ერთი გაერთიანებული ოპერაციის მიერ მეორე გაერთიანებული ოპერაციისთვის მიცემული ლიცენზიები და მსგავსი უფლებები

47. ადრე ერთი გაერთიანებული ოპერაციის მიერ მეორე გაერთიანებული ოპერაციისთვის მიცემულ ლიცენზიებსა და მსგავს უფლებებს, რომლებიც არამატერიალური აქტივის სახითაა აღიარებული, ამორტიზაცია უნდა დაერიცხოს სავალდებულო შეთანხმების, რომლითაც გაიცა ეს უფლებები, დარჩენილი პერიოდის განმავლობაში, როდესაც უფლება გაცემული იყო განსაზღვრული პერიოდით. როდესაც უფლება გაცემული იყო განუსაზღვრელი პერიოდით, წარმოქმნილმა ერთეულმა ამ უფლების გაუფასურებაზე ტესტირება წელიწადში ერთხელ მაინც უნდა ჩატაროს, ასევე მაშინ, როდესაც არსებობს ნიშანი, რომ უფლება შეიძლება გაუფასურებულია. წარმოქმნილმა ერთეულმა, რომელიც შემდგომში მესამე მხარეზე ყიდის ამ ლიცენზიას ან მსგავს უფლებას, ამ არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა გაითვალისწინოს გაყიდვიდან წარმოქმნილი შემოსულობის ან ზარალის განსაზღვრისას.

გაერთიანებული ოპერაციის მიერ ისეთი კრიტერიუმების საფუძველზე მიღებული ტრანსფერები, შეღავათიანი სესხები და მსგავსი სარგებელი, რომლებიც შეიძლება შეიცვალოს შერწყმის შედეგად

48. ადრე გაერთიანებული ოპერაციის მიერ ისეთი კრიტერიუმების საფუძველზე მიღებული ტრანსფერები, შეღავათიანი სესხები და მსგავსი სარგებელი, რომლებიც შეიძლება შეიცვალოს შერწყმის შედეგად, ხელახლა პერსპექტიულად უნდა შეფასდეს სხვა სსბასს-ების შესაბამისად (პუნქტებში მგ61-მგ63 მოცემულია შესაბამისი მითითებები).

მოგებიდან გადასახადები (როდესაც არ შედის შერწყმის პირობებში)

49. საჯარო სექტორის ერთეულების შერწყმამ შეიძლება გამოიწვიოს საგადასახადო ორგანოს მიერ შერწყმის შედეგად წარმოქმნილი გადასახადის პატიება. წარმოქმნილმა ერთეულმა ნაკატიები გადასახადი პერსპექტიულად უნდა ასახოს შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტით, რომელიც მოგებიდან გადასახადებს ეხება.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

50. გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც წარმოქმნილი ერთეული არ არის ახალი ერთეული საჯარო სექტორის გაერთიანების შემდეგ, შერწყმის შემდეგ წარმოქმნილი ერთეულის პირველი ფინანსური ანგარიშგების პაკეტი უნდა მოიცავდეს:

- (ა) ფინანსური მდგომარეობის საწყის ანგარიშგებას შერწყმის თარიღით;
- (ბ) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას საანგარიშგებო თარიღით;
- (გ) ფინანსური შედეგების ანგარიშგებას შერწყმის თარიღიდან საანგარიშგებო თარიღამდე;
- (დ) წმინდა აქტივებში/კაპიტალში ცვლილებების ანგარიშგებას შერწყმის თარიღიდან საანგარიშგებო თარიღამდე;
- (ე) ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას შერწყმის თარიღიდან საანგარიშგებო თარიღამდე;
- (ვ) თუ ერთეული თავის დამტკიცებულ ბიუჯეტს საჯაროდ ხელმისაწვდომს ხდის, ბიუჯეტისა და ფაქტობრივი ციფრების შედარებას შერწყმის თარიღიდან საანგარიშგებო თარიღამდე, ცალკე, დამატებითი ფინანსური ანგარიშგების სახით ან ფინანსურ ანგარიშგებაში ბიუჯეტის სვეტის სახით; და
- (ზ) განმარტებით შენიშვნებს, რომელიც მოიცავს მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის რეზიუმესა და სხვა ახსნა-განმარტებით შენიშვნებს.

51. როდესაც წარმოქმნილი ერთეული ახალი ერთეული არ არის საჯარო სექტორის გაერთიანების შემდეგ, წარმოქმნილმა ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს:

- (ა) წარმოქმნილ ერთეულში შესული გაერთიანებული ოპერაციებიდან აღიარებული აქტივებისა და ვალდებულებების,

ასევე წმინდა აქტივების/კაპიტალის კომპონენტების, თითოეული ძირითადი ჯგუფის თანხები;

- (ბ) წმინდა აქტივების/კაპიტალის კომპონენტების შესწორებები, რომელიც გამოითხოვება გაერთიანებული ოპერაციების სააღრიცხვო პოლიტიკის წარმოქმნილი ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკასთან შესაბამისობისთვის; და
- (გ) გაერთიანებულ ოპერაციებს შორის ოპერაციების ანულირებისათვის შეტანილი შესწორებები.

52. 54-ე და 56-ე პუნქტებში მოცემული მოთხოვნების გათვალისწინებით, წარმოქმნილ ერთეულს უფლება აქვს, მაგრამ არ მოეთხოვება, რომ ფინანსური ანგარიშგება წარადგინოს შერწყმის თარიღამდე პერიოდებისთვის (პუნქტებში მგ64–მგ65 მოცემულია შესაბამისი სახელმძღვანელო მითითებები). როდესაც წარმოქმნილი ერთეული არჩევს შერწყმის თარიღამდე პერიოდებისთვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას, მან 54(გ) პუნქტში მოთხოვნილი ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნოს განმარტებით შენიშვნებში.

განმარტებითი შენიშვნები

53. წარმოქმნილმა ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს შერწყმის ხასიათისა და ფინანსური შედეგის შეფასების საშუალებას მისცემს.

54. 53-ე პუნქტში მოცემული მიზნის მისაღწევად წარმოქმნილმა ერთეულმა შემდეგი ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნოს თითოეული შერწყმისთვის, რომელიც საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელდება:

- (ა) თითოეული გაერთიანებული ოპერაციის დასახელება და აღწერა;
- (ბ) შერწყმის თარიღი;
- (გ) შერწყმის ძირითადი მიზეზები, მათ შორის, როდესაც შესაფერისია, შერწყმის იურიდიული საფუძველი;
- (დ) გადაცემული აქტივებისა და ვალდებულებების თითოეული ძირითადი ჯგუფისთვის აღიარებული თანხები შერწყმის თარიღით;
- (ე) თითოეული გაერთიანებული ოპერაციის მიერ აღრიცხული აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებების შესწორებები შერწყმის თარიღით;

- (i) 22-ე პუნქტის შესაბამისად გაერთიანებულ ოპერაციებს შორის ოპერაციების ანულირებისათვის; და
 - (ii) 27-ე პუნქტის შესაბამისად წარმოქმნილი ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკასთან შესაბამისობისთვის.
- (გ) წმინდა აქტივების/კაპიტალის ანალიზი, მათ შორის ნებისმიერი კომპონენტის, რომელიც განცალკევებით არის წარდგენილი, ასევე ნებისმიერი მნიშვნელოვანი შესწორება, როგორცაა მაგალითად პუნქტების 37-38 შესაბამისად აღიარებული გადაფასების ნამეტი ან დეფიციტი;
- (ზ) თუ წარმოქმნილი ერთეული აირჩევს შერწყმის თარიღამდე პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის წარდგენას 52-ე პუნქტის შესაბამისად, წარმოქმნილმა ერთეულმა შემდეგი ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნოს თითოეული გაერთიანებული ოპერაციისთვის:
- (i) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება გასული პერიოდ(ებ)ის დასასრულს;
 - (ii) ფინანსური შედეგების ანგარიშგება გასული პერიოდ(ებ)ისთვის;
 - (iii) წმინდა აქტივებში/კაპიტალში ცვლილებების ანგარიშგება გასული პერიოდ(ებ)ისთვის;
 - (iv) ფულადი ნაკადების ანგარიშგება გასული პერიოდ(ებ)ისთვის; და
 - (v) განმარტებითი შენიშვნები, რომელიც მოიცავს მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის რეზიუმესა და სხვა ახსნა-განმარტებით შენიშვნებს.

წარმოქმნილმა ერთეულმა ეს ინფორმაცია არ უნდა გადაიანგარიშოს, მან ეს ინფორმაცია იმავე საფუძველზე უნდა წარმოადგინოს, რომელიც გამოიყენებოდა გაერთიანებული ოპერაციების ფინანსურ ანგარიშგებებში. წარმოქმნილმა ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს ამ ინფორმაციის წარდგენის საფუძველი.

- (თ) თუ წარმოქმნილი ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად დამტკიცებისთვის რომელიმე გაერთიანებული ოპერაციის ბოლო საანგარიშგებო თარიღი უშუალოდ შერწყმის თარიღამდე არ იქნება, მაშინ წარმოქმნილმა ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:

- (i) შემოსავლისა და ხარჯის თანხები, ასევე თითოეული გაერთიანებული ოპერაციის ნამეტი ან დეფიციტი გაერთიანებული ოპერაციების ბოლო საანგარიშგებო თარიღიდან შერწყმის თარიღამდე. შემოსავლის თანხები ერთეულის ოპერაციების შესაბამისად უნდა გაანალიზდეს, სსბასს 1-ის, *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*, 108-ე მუხლის შესაბამისად. ხარჯის თანხები უნდა გაანალიზდეს კლასიფიკაციის გამოყენებით, რომელიც ეფუძნება ხარჯის ხასიათს ან ერთეულში მის ფუნქციას, რომელიც უფრო საიმედო და შესაბამის ინფორმაციას იძლევა, სსბასს 1-ის 109-ე პუნქტის შესაბამისად.
- (ii) აქტივებისა და ვალდებულებების ძირითადი ჯგუფებისთვის უშუალოდ შერწყმის თარიღამდე თითოეული გაერთიანებული ოპერაციის მიერ ანგარიშგებული თანხები;
- (iii) უშუალოდ შერწყმის თარიღამდე თითოეული გაერთიანებული ოპერაციის მიერ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში ანგარიშგებული თანხები.

წარმოქმნილ ერთეულს არ მოეთხოვება ამ ინფორმაციის გამჟღავნება, როდესაც ის ირჩევს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას შერწყმის თარიღამდე პერიოდებისთვის, როგორც ეს ზემოთ მოცემულ (ზ) ქვეპუნქტშია მითითებული.

55. წარმოქმნილმა ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს მოცემულ პერიოდში ან ადრინდელ საანგარიშგებო პერიოდებში განხორციელებულ შერწყმასთან დაკავშირებული, მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული შესწორებების ფინანსური გავლენის შეფასების საშუალებას აძლევს.
56. 55-ე პუნქტში მოცემული მიზნის მისაღწევად წარმოქმნილმა ერთეულმა შემდეგი ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნოს:
- (ა) თუ შერწყმის საწყისი აღრიცხვა არასრულია (იხ. 40-ე პუნქტი) გარკვეულ აქტივებსა და ვალდებულებებთან მიმართებით და ფინანსურ ანგარიშგებაში შერწყმისთვის აღიარებული თანხები მხოლოდ პირობითადაა განსაზღვრული:
 - (i) მიზეზები, რატომ არის შერწყმის საწყისი აღრიცხვა არასრული;
 - (ii) აქტივები ან ვალდებულებები, რომელთა მიმართებით

არასრულია საწყისი აღრიცხვა; და

(iii) საანგარიშგებო პერიოდში 43-ე პუნქტის შესაბამისად აღიარებული შეფასების პერიოდის შესწორებების ხასიათი და თანხები.

(ბ) შერწყმის პირობების შედეგად გადასახდელი გადასახადის პატიების შემთხვევაში (იხ. პუნქტები 33–34):

(i) იმ გადასახდელი გადასახადის თანხა, რომელიც ეპატა; და

(ii) როდესაც წარმოქმნილი ერთეული საგადასახადო ორგანოა, დეტალური ინფორმაცია საგადასახადო დებიტორული დავალიანების შესწორებების შესახებ.

57. თუ წინამდებარე ან სხვა სსბასს-ებში მოცემული კონკრეტული განმარტებითი შენიშვნების მოთხოვნები არ აკმაყოფილებს 53-ე და 55-ე პუნქტებში მოცემულ მიზნებს, მაშინ წარმოქმნილმა ერთეულმა უნდა გაამყდავნოს, საჭიროა თუ არა დამატებითი ინფორმაცია ამ მიზნების მისაღწევად.

შემენის აღრიცხვა

58. მყიდველმა ერთეულმა თითოეული შემენა უნდა აღრიცხოს შემენის მეთდის გამოყენებით.

აღრიცხვის შემენის მეთოდი

59. შემენის მეთოდის გამოყენება საჭიროებს:

(ა) მყიდველი ერთეულის იდენტიფიკაციას;

(ბ) შემენის თარიღის განსაზღვრას;

(გ) შემენილი იდენტიფიცირებადი აქტივების, აღებული ვალდებულებებისა და შემენილ ოპერაციაში არამაკონტროლებელი წილის აღიარებასა და შეფასებას; და

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

მყიდველი ერთეულის იდენტიფიკაცია

60. ყოველი შემენისთვის მხარე, რომელიც კონტროლს მოიპოვებს ერთ ან მეტ ოპერაციაზე, უნდა განისაზღვროს, როგორც მყიდველი.

61. მხარე, რომელიც კონტროლს მოიპოვებს ერთ ან მეტ ოპერაციაზე, გამოვლინდება საჯარო სექტორის გაერთიანების კლასიფიკაციის

პუნქტების 7, 8 და მგ10–მგ18 შესაბამისად.

შემენის თარიღის განსაზღვრა

62. **მყიდველმა ერთეულმა უნდა დაადგინოს შემენის თარიღი, რომელიც არის თარიღი, როდესაც ის კონტროლს მოიპოვებს შემენილ ოპერაციაზე.**
63. თარიღი, როდესაც მყიდველი ერთეული კონტროლს მოიპოვებს შემენილ ოპერაციაზე, საზოგადოდ, არის თარიღი, როდესაც მყიდველი ერთეული იურიდიულად გადასცემს კომპენსაციას და/ან იძენს შემენილი ოპერაციის აქტივებს და იღებს მის ვალდებულებებს - გარიგების დახურვის თარიღი. თუმცა, მყიდველმა ერთეულმა შეიძლება კონტროლი ისეთი თარიღისთვის მოიპოვოს, რომელიც წინ უსწრებს გარიგების დახურვის თარიღს. მაგალითად, შემენის თარიღი წინ უსწრებს გარიგების დახურვის თარიღს, თუ წერილობითი შეთანხმებით დაშვებულია, რომ მყიდველმა ერთეულმა შემენილ ოპერაციაზე კონტროლი აიღოს გარიგების დახურვის თარიღამდე. შემენის თარიღის დადგენისას მყიდველმა ერთეულმა უნდა განიხილოს საკითხთან დაკავშირებული ყველა ფაქტი და გარემოება.

შემენილი იდენტიფიცირებადი აქტივების, აღებული ვალდებულებებისა და შემენილ ოპერაციებში არამაკონტროლებელი წილის აღიარება და შეფასება

აღიარების პრინციპი

64. **შემენის თარიღიდან დაწყებული, მყიდველმა ერთეულმა გუდვილისგან განცალკევებით უნდა აღიაროს შემენილი იდენტიფიცირებადი აქტივები, აღებული ვალდებულებები და შემენილი ოპერაციის არამაკონტროლებელი წილი. შემენილი იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების აღიარება ექვემდებარება 65-ე და 66-ე პუნქტებში ჩამოყალიბებულ პირობებს.**

აღიარების პირობები

65. შემენილი იდენტიფიცირებადი აქტივები და აღებული ვალდებულებები შემენის თარიღისათვის უნდა აკმაყოფილებდეს *საჯარო სექტორის ერთეულების ფინანსური ანგარიშის მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძვლებში* მოცემულ აქტივებისა და ვალდებულებების განმარტებებს, რათა შესაძლებელი იყოს მათი აღიარება შემენის მეთოდის გამოყენებისას, როგორც მისი ნაწილის, და შესაძლებელი იქნეს ისე შეფასება, რომ დაკმაყოფილდეს ხარისხობრივი მახასიათებლები, საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშის ინფორმაციის შეზღუდვების გათვალისწინებით. მაგალითად, დანახარჯები, რომლის გაწევასაც მომავალში მყიდველი ერთეული ვარაუდობს (მაგრამ ვალდებული არ არის ასე მოიქცეს), რათა განახორციელოს თავისი გეგმა და შეწყვიტოს შემენილი ოპერაციის

საქმიანობა ან შეძენილი ოპერაციის დაქირავებულ პირთა დასაქმება, ან გადაადგილოს მისი პერსონალი, შეძენის თარიღისათვის არ წარმოადგენს ვალდებულებებს. ამიტომ, მყიდველი ერთეული ამ დანახარჯებს არ აღიარებს შეძენის მეთოდის გამოყენების ფარგლებში. პირიქით, მყიდველი საწარმო ამ დანახარჯებს აღიარებს გაერთიანების შემდგომი პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, სხვა სსბასს-ების შესაბამისად.

66. 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 ერთეულმა და შეძენილმა ოპერაციამ (ან მისმა ყოფილმა მესაკუთრებმა) გაცვალეს შეძენის ოპერაციის დროს და არა სხვა განცალკევებული სამეურნეო ოპერაციების შედეგი. მყიდველმა ერთეულმა უნდა გამოიყენოს პუნქტებში 109–111 მოცემული მითითებები, რათა განსაზღვროს, რომელი შეძენილი აქტივები და აღებული ვალდებულებები წარმოადგენს შეძენილი ოპერაციის განხორციელებული გაცვლის შემადგენელ ნაწილს და რომელი არის განცალკევებული სამეურნეო ოპერაციის შედეგი, თუ ასეთი არსებობს, რომელიც აისახება თავისი შინაარსისა და სათანადო სსბასს-ების შესაბამისად.
67. მყიდველი ერთეულის მიერ აღიარების პრინციპისა და პირობების გამოყენებამ შეიძლება გამოიწვიოს ზოგიერთი ისეთი აქტივისა და ვალდებულების აღიარება, რომელიც შეძენილმა ოპერაციამ მანამდე არ აღიარა ფინანსურ ანგარიშგებაში აქტივებისა და ვალდებულებების სახით. მაგალითად, მყიდველი ერთეული აღიარებს შეძენილ იდენტიფიცირებად არამატერიალურ აქტივს, როგორცაა საფირმო ნიშანი, პატენტი ან კლიენტთან ურთიერთობა, რომელიც შეძენილმა ოპერაციამ არ აღიარა ფინანსურ ანგარიშგებაში როგორც აქტივები, რადგან თვითონ შექმნა ისინი ერთეულში და შესაბამისი დანახარჯები ხარჯებს მიაკუთვნა.
68. მგ72–მგ84 პუნქტებში მოცემულია მითითებები საოპერაციო იჯარისა და არამატერიალური აქტივების აღიარების შესახებ. პუნქტებში 76–82 განსაზღვრულია იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების სახეობები, რომელიც შეიცავს ისეთ მუხლებს, რომლებსთვისაც მოცემული სტანდარტი მცირე გამონაკლისებს უშვებს აღიარების პრინციპისა და პირობების გამოყენებაში.

შემენილი იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების კლასიფიკაცია ან კლასიფიცირება

69. შემენის თარიღისათვის მყიდველმა ერთეულმა უნდა მოახდინოს შემენილი იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების კლასიფიცირება, ან გარკვეული მიზნისთვის მათი უფლებამოსილების განსაზღვრა, რაც აუცილებელია შემდგომში სხვა სსბასს-ების გამოსაყენებლად. მყიდველმა ერთეულმა ეს კლასიფიცირება ან უფლებამოსილება უნდა განსაზღვროს შემენის თარიღისათვის არსებული სავალდებულო შეთანხმების პირობების (მათ შორის სახელშეკრულებო პირობების), ეკონომიკური პირობების, თავისი სამეურნეო ან სააღრიცხვო პოლიტიკისა და სხვა სათანადო პირობების საფუძველზე.
70. ზოგ შემთხვევაში, სსბასს-ები განსხვავებულად აღრიცხვას ითვალისწინებს იმისდა მიხედვით, რა კლასიფიკაციას ანიჭებს ან რა მიზნისთვის განსაზღვრავს ერთეული ამა თუ იმ კონკრეტულ აქტივსა და ვალდებულებას. მუხლების კლასიფიკაციის ან გარკვეული მიზნისთვის მათი უფლებამოსილების განსაზღვრის ნიმუშები, რაც მყიდველმა ერთეულმა უნდა გააკეთოს შემენის თარიღისთვის არსებული სათანადო პირობების საფუძველზე, სხვასთან ერთად მოიცავს:
- (ა) კონკრეტული ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების, როგორც რეალური ღირებულებით ან ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებულის კლასიფიცირებას სსბასს 29-ის შესაბამისად;
 - (ბ) წარმოებული ინსტრუმენტის განსაზღვრას ჰეჯირების ინსტრუმენტად სსბასს 29-ის; და
 - (გ) იმის შეფასება, ჩართული წარმოებული განცალკევებული უნდა იქნეს თუ არა ძირითადი ხელშეკრულებიდან, სსბასს 29-ის შესაბამისად (რაც „კლასიფიკაციის“ საკითხია, როგორც წინამდებარე სტანდარტში გამოიყენება ეს ტერმინი).
71. წინამდებარე სტანდარტი უშვებს ორ გამონაკლისს 69-ე პუნქტში მოცემულ პრინციპთან მიმართებით:
- (ა) საიჯარო ხელშეკრულების კლასიფიკაცია საოპერაციო იჯარად ან ფინანსურ იჯარად, სსბასს 13-ის, იჯარა, შესაბამისად; და
 - (ბ) ხელშეკრულების კლასიფიკაცია სადაზღვევო ხელშეკრულებად, შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტის, რომელიც სადაზღვევო

ხელშეკრულებებს ეხება, შესაბამისად.

მყიდველმა ერთეულმა ამ ხელშეკრულებების კლასიფიკაცია უნდა განახორციელოს სავალდებულო შეთანხმებების პირობებისა და სხვა ფაქტორების საფუძველზე, რომლებიც არსებობს სავალდებულო შეთანხმების ამოქმედების თარიღისათვის (ან, თუ სავალდებულო შეთანხმების პირობები იმგვარად შეიცვალა, რომ შეცვლილი პირობები გავლენას ახდენს მის კლასიფიკაციაზე, ამ ცვლილების თარიღისათვის, რომელიც შეიძლება იყოს შექმნის თარიღი).

შეფასების პრინციპი

72. **მყიდველმა ერთეულმა შექმნილი იდენტიფიცირებადი აქტივები და აღებული ვალდებულებები რეალური ღირებულებით უნდა შეაფასოს შექმნის თარიღისთვის.**

73. თითოეული შექმნისთვის მყიდველმა ერთეულმა შექმნის თარიღისთვის შექმნილი ოპერაციის არამაკონტროლებელი წილის კომპონენტები, რომლებიც არსებული საკუთრების წილებია და მფლობელებს ერთეულის წმინდა აქტივების პროპორციული წილის მიღების უფლებას ანიჭებს მისი ლიკვიდაციის დროს, უნდა შეაფასოს:

(ა) რეალური ღირებულებით; ან

(ბ) შექმნილი ოპერაციის იდენტიფიცირებადი წმინდა აქტივების აღიარებულ თანხებში ძალაში შესული ინსტრუმენტების პროპორციული წილის სახით.

არამაკონტროლებელი წილის ყველა სხვა კომპონენტი უნდა შეფასდეს მათი შექმნის თარიღისთვის განსაზღვრული რეალური ღირებულებით, თუ სხვა-ნაირად მათი შეფასება არ მოითხოვება რაიმე სხვა საფუძველით.

74. პუნქტებში 78–84 განსაზღვრულია იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების სახეობები, რომლებიც მოიცავს ისეთ მუხლებს, რომელთათვისაც წინამდებარე სტანდარტი მცირე გამოწვევებს უშვებს შეფასების პრინციპში.

აღიარების ან შეფასების პრინციპების გამოწვევების გამოწვევები

75. წინამდებარე სტანდარტი უშვებს მცირე გამოწვევებს აღიარებისა და შეფასების პრინციპებში. პუნქტებში 76–84 განსაზღვრულია სპეციფიური მუხლები, რომელთათვისაც დაშვებულია გამოწვევისი და ასევე ამ გამოწვევების თავისებურებები. მყიდველმა ერთეულმა ეს მუხლები უნდა ასახოს პუნქტების 76–84 მოთხოვნების საფუძველზე, რაც შემდგომში გამოიწვევს ზოგიერთი მუხლის:

- (ა) აღიარებას პუნქტებით 65–66 დადგენილი აღიარების პირობების გარდა სხვა პირობების შესაბამისადაც, ან სხვა სსბასს-ების 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 რეალური ღირებულებისაგან.

აღიარების პრინციპის გამონაკლისი

პირობითი ვალდებულებები

76. სსბასს 19-ში, *ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები*, პირობითი ვალდებულება განმარტებულია, როგორც:

- (ა) შესაძლო მოვალეობა, რომელიც წარმოიქმნება წარსული მოვლენების შედეგად და რომლის არსებობაც დადასტურდება მხოლოდ ერთი ან მეტი განუსაზღვრელი მოვლენის მომავალში მოხდენით ან არმოხდენით, რომელიც მთლიანად არ ექვემდებარება ერთეულის კონტროლს; ან
- (ბ) მიმდინარე მოვალეობა, რომელიც წარმოიქმნა წარსული მოვლენების შედეგად, მაგრამ აღიარებული არ არის, რადგან:
 - (i) მოსალოდნელი არ არის, რომ ვალდებულების დასაფარად საჭირო იქნება რესურსებში განივთებული ეკონომიკური სარგებლის გასვლა; ან
 - (ii) შეუძლებელია მოვალეობის თანხის საკმარისად საიმედოდ შეფასება.

77. სსბასს 19-ის მოთხოვნები არ გამოიყენება იმის დასადგენად, თუ რომელი პირობითი ვალდებულებები უნდა აღიარდეს შეძენის თარიღისათვის. ამის მაგიერ, მყიდველმა ერთეულმა შეძენის თარიღისათვის უნდა აღიაროს შეძენისას აღებული პირობითი ვალდებულება, თუ ეს არის მიმდინარე მოვალეობა, რომელიც წარმოიშობა წარსული მოვლენების შედეგად და მისი რეალური ღირებულება შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს¹. ამგვარად, სსბასს 19-ის საპირისპიროდ, მყიდველი ერთეული შეძენის თარიღით აღიარებს

¹ ინფორმაცია, რომელიც საიმედოა, თავისუფალია არსებითი შეცდომისა და მიკერძოებისგან, მომხმარებელს შეუძლია მას დაეყრდნოს იმ თვალსაზრისით, რომ ის სამართლიანად წარადგენს იმას, რის წარდგენასაც ემსახურება, ან გონივრულად მოსალოდნელია, რომ სამართლიანად წარადგენს. სსბასს 1-ის პუნქტში დს16 განხილულია საიმედოობის ახსნისადმი გარდამავალი მიდგომა.

შეძენისას აღებულ პირობით ვალდებულებას მაშინაც კი, თუნდაც მოსალოდნელი არ იყოს რესურსებში განივთებული ეკონომიკური სარგებლის გასვლა ამ მოვალეობის დასაფარად. პირობითი ვალდებულებების შემდგომი აღრიცხვისათვის მითითებები მოცემულია 115-ე პუნქტში.

ორივე, აღიარებისა და შეფასების პრინციპების გამონაკლისები

მოგებიდან გადასახადები (როდესაც მოცემულია შერწყმის პირობებში)

78. საჯარო სექტორის ერთეულის მიერ შეძენამ შეიძლება გამოიწვიოს გადასახდელი გადასახადების პატიება საგადასახადო ორგანოს მიერ. მყიდველმა ერთეულმა შერწყმის პირობების შედეგად ნაპატიები საგადასახადო მუხლები არ უნდა აღიაროს (პუნქტებში მგ85–მგ87 მოცემულია შესაბამისი სახელმძღვანელო მითითებები).
79. მყიდველმა ერთეულმა უნდა აღიაროს და შეაფასოს ნებისმიერი დარჩენილი საგადასახადო მუხლი, რომელსაც შეძენა მოიცავს ან შეძენის შედეგად წარმოიქმნება, შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტით, რომელიც მოგებიდან გადასახადებს ეხება. მყიდველმა ერთეულმა უნდა აღიაროს და შეაფასოს ნებისმიერი დარჩენილი შემოსავალი დაბეგვრიდან, რომელსაც შეძენა მოიცავს ან შეძენის შედეგად წარმოიქმნება, სსბასს 23-ის შესაბამისად.

დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები

80. მყიდველმა ერთეულმა შეძენილი ოპერაციის დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოებთან დაკავშირებული ვალდებულება (ან აქტივი, თუ ასეთი არსებობს) უნდა აღიაროს და შეაფასოს სსბასს 39-ის შესაბამისად.

საგარანტიო აქტივები

81. შეძენისას გამყიდველმა შეიძლება მყიდველ ერთეულს ხელშეკრულებით მისცეს გარანტია იმ გაუთვალისწინებელი ან გაურკვეველი გარემოებების შედეგებით გამოწვეული ზარალის ანაზღაურებისთვის, 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 ერთეულის ისეთი დანაკარგები, რომელიც აღემატება წინასწარდადგენილ გარკვეულ თანხას; სხვა სიტყვებით, გამყიდველი იძლევა გარანტიას, რომ მყიდველი ერთეულის ვალდებულება არ გადააჭარბებს წინასწარ დადგენილ თანხას.

შედეგად, მყიდველი ერთეული იძენს საგარანტიო აქტივს. მყიდველმა ერთეულმა საგარანტიო აქტივიც მაშინვე უნდა აღიაროს, როდესაც საგარანტიო მუხლს აღიარებს, რომელიც იმავე საფუძვლით იქნება შეფასებული, როგორც საგარანტიო მუხლი და მასთან დაკავშირებით საჭირო იქნება საექვო ვალების ანარიცხების შეფასება. ამგვარად, თუ გარანტია უკავშირდება შეძენის თარიღით აღიარებულ აქტივს ან ვალდებულებას, რომელიც შეფასებულია რეალური ღირებულებით შეძენის თარიღისთვის, მყიდველმა ერთეულმა საგარანტიო აქტივიც უნდა აღიაროს შეძენის თარიღით, შეძენის თარიღის რეალური ღირებულებით. რეალური ღირებულებით შეფასებული საგარანტიო აქტივისათვის, მომავალ ფულად ნაკადებთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის შედეგების შეფასების ცალკე ანარიცხი საჭირო არ არის (პუნქტში მგ88 მოცემულია შესაბამისი სახელმძღვანელო მითითებები), რადგან მათი ამოღების შესაძლებლობა გათვალისწინებულია რეალური ღირებულების შეფასებაში.

82. 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 რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია ამ თარიღისათვის. სხვა შემთხვევაში, მაგალითად, გარანტია შეიძლება უკავშირდებოდეს ისეთ აქტივს ან ვალდებულებას, რომელიც წარმოიშვა დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოს შედეგად და შეფასებულია სხვა საფუძვლით და არა შეძენის თარიღით განსაზღვრული რეალური 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. 116-ე პუნქტში მოცემულია მითითებები საგარანტიო აქტივის შემდგომი აღრიცხვისთვის.

შეფასების პრინციპის გამონაკლისები

გამოსყიდული უფლებები

83. მყიდველმა ერთეულმა არამატერიალურ აქტივად აღიარებული გამოსყიდული უფლების ღირებულება უნდა შეაფასოს შესაბამისი სავალდებულო შეთანხმების დარჩენილი სახელშეკრულებო ვადის საფუძველზე, იმის მიუხედავად, ბაზრის მონაწილეები გაითვალისწინებენ თუ არა სავალდებულო შეთანხმების განახლების შესაძლებლობას მისი რეალური ღირებულების შეფასებისას. ამ

პუნქტის გამოყენებასთან დაკავშირებული მითითებები მოცემულია პუნქტებში მგ79–მგ80.

აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ჯილდოები

84. მყიდველმა ერთეულმა ვალდებულება ან წილობრივი ინსტრუმენტი, რომელიც დაკავშირებულია შეძენილი ოპერაციის აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციებთან, ან შეძენილი ოპერაციის აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციების ჩანაცვლებასთან მყიდველი ერთეულის აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციებით, უნდა შეაფასოს შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტით, რომელიც აქციებზე დაფუძნებულ გადახდას ეხება.

გუდვილის ან ხელსაყრელი შესყიდვიდან მიღებული შემოსულობის აღიარება და შეფასება

85. მყიდველმა ერთეულმა შეძენის თარიღისთვის შეფასებული გუდვილი უნდა აღიაროს, როგორც (ა)-ს ნამეტი (ბ)-ზე (იხ. ქვემოთ), 86-ე პუნქტის მოთხოვნების გათვალისწინებით:

(ა) ჯამური მაჩვენებელი შემდეგი სიდიდეების:

(i) წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად შეფასებული გადაცემული კომპენსაცია, რომელიც, საზოგადოდ, საჭიროებს რეალური ღირებულებით შეფასებას შეძენის თარიღით (იხ. 95-ე პუნქტი);

(ii) წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად შეფასებული ნებისმიერი არამაკონტროლებელი წილი შეძენილ ოპერაციაში; და

(iii) ეტაპობრივად განხორციელებული შეძენისას (იხ. პუნქტები 99–100), შეძენილ ერთეულში მყიდველი ერთეულის ადრე კუთვნილი სააქციო წილის რეალური ღირებულება, შეძენის თარიღისთვის შეფასებული.

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

86. მყიდველმა ერთეულმა გუდვილი მხოლოდ მაშინ უნდა შეაფასოს, როდესაც შეძენა გამოიწვევს:

(ა) ფულადი ნაკადების შემოსვლას (როგორცაა მაგალითად, ფულადი სახსრების წარმომქნელი ოპერაციის შეძენა); და/ან

(ბ) მყიდველი ერთეულის წმინდა ფულადი ნაკადის გასვლის შემცირებას.

მყიდველმა ერთეულმა 85-ე პუნქტში მოცემული (ა)-ს დამატებითი ნამეტი (ბ)-ზე ზარალის სახით უნდა აღიაროს ნამეტი ან დეფიციტი. პუნქტში მგ93 მოცემულია შესაბამისი მითითებები.

87. თუ შეძენისას მყიდველი ერთეული და შეძენილი ოპერაცია (ან მისი ყოფილი მესაკუთრეები) მხოლოდ სააქციო წილს ცვლიან, შეძენილი ოპერაციის სააქციო წილის რეალური ღირებულება შეძენის თარიღისათვის შეიძლება უფრო საიმედოდ შეფასებადი იყოს, ვიდრე მყიდველი ერთეულის სააქციო წილის რეალური ღირებულება შეძენის თარიღისათვის. თუ ასეა, მყიდველმა ერთეულმა გუდვილის თანხა უნდა განსაზღვროს შეძენის თარიღისათვის შეფასებული შეძენილი ოპერაციის სააქციო წილის რეალური ღირებულებით და არა შეძენის თარიღისათვის შეფასებული გადაცემული სააქციო წილის რეალური ღირებულებით. გუდვილის თანხის დასადგენად ისეთი შეძენისას, სადაც არანაირი კომპენსაციის გადაცემა არ მომხდარა, მყიდველმა ერთეულმა შეძენის თარიღისათვის შეფასებული, გადაცემული კომპენსაციის რეალური ღირებულების მაგივრად უნდა გამოიყენოს შეძენილ ოპერაციაში მყიდველი ერთეულის წილის რეალური ღირებულება, რომელიც შეფასებულია შეძენის თარიღისათვის (იხ. პუნქტი 85 (ა) (i)). პუნქტში მგ94 მოცემულია შესაბამისი მითითებები.

ხელსაყრელი შესყიდვა

88. იშვიათად, შეძენად კლასიფიცირებულ საჯარო სექტორის გაერთიანებისას, მყიდველი ხელსაყრელ შესყიდვას ახორციელებს, რომელიც წარმოადგენს ისეთ შეძენას, რომელშიც 85 (ბ) პუნქტში მითითებული თანხა აღემატება 85 (ა) პუნქტში განსაზღვრულ ჯამურ მაჩვენებელს. თუ ეს გადამეტება ისევე შენარჩუნებულია 90-ე პუნქტის მოთხოვნების შესრულების შემდეგაც, მყიდველმა ერთეულმა მიღებული შემოსულობა უნდა აღიაროს ნამეტში ან დეფიციტში, შეძენის თარიღით. შემოსულობა უნდა მიეკუთვნოს მყიდველ ერთეულს.

89. მაგალითად, ხელსაყრელ შესყიდვას შეიძლება ადგილი ჰქონდეს შეძენისას, რომელიც წარმოადგენს იძულებით გაყიდვას. თუმცა, პუნქტებში 76–84 განხილული კონკრეტული მუხლების აღიარების ან შეფასების პრინციპიდან გამონაკლისებმაც შეიძლება ასევე გამოიწვიოს ხელსაყრელი შესყიდვიდან მიღებული შემოსულობის აღიარება (ან აღიარებული შემოსულობის თანხის შეცვლა).

90. ხელსაყრელი შესყიდვით მიღებული შემოსულობის აღიარებამდე,

მყიდველმა ერთეულმა 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 ერთეულში შემდეგში უნდა გადახედოს პროცედურებს, რომლებიც გამოყენებული იყო იმ თანხების შეფასებისას, რომელთა აღიარებასაც წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს შეძენის თარიღით:

- (ა) შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივები და აღებული ვალდებულებები;
- (ბ) არამაკონტროლებელი წილი შეძენილ ოპერაციაში, თუ ასეთი არსებობს;
- (გ) ეტაპობრივად განხორციელებული შეძენისას, სააქციო წილი შეძენილ ოპერაციაში რომელიც ადრე მყიდველ ერთეულს ეკუთვნოდა; და
- (დ) გადაცემული კომპენსაცია.

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

91. ზოგ შემთხვევაში, საჯარო სექტორში ერთეული ოპერაციაზე კონტროლს არაგაცვლითი ოპერაციის მეშვეობით მოიპოვებს, როდესაც ის გადასცემს კომპენსაციას, რომელიც შეძენილი ოპერაციის რეალური ღირებულების მიახლოებით თანაბარი არ არის. მსგავსი ვითარება, სხვასთან ერთად, მოიცავს შემდეგს:

- (ა) ოპერაციების ან ერთეულების კომპენსირებული კონფისკაცია; და
- (ბ) დონორის მიერ მყიდველი ერთეულისთვის ოპერაციის ნომინალური კომპენსაციის სანაცვლოდ გადაცემა.

92. როდესაც საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსი შეძენაა, მსგავსი არაგაცვლითი შეძენა ხელსაყრელ შესყიდვად მიიჩნევა და აღირიცხება პუნქტების 88–90 შესაბამისად.

არაგაცვლითი შეძენა, კომპენსაციის გადაცემის გარეშე

93. ზოგ შემთხვევაში, საჯარო სექტორში ერთეული ოპერაციაზე კონტროლს არაგაცვლითი ოპერაციის მეშვეობით მოიპოვებს, როდესაც ის კომპენსაციას არ გადასცემს. მსგავსი ვითარება მოიცავს, მაგრამ არ შემოიფარგლება შემდეგით:

- (ა) ერთეულების კომპენსირების გარეშე კონფისკაცია (ასევე უწოდებენ იძულებით ნაციონალიზაციას);
- (ბ) დონორის მიერ ერთეულისთვის ოპერაციის გადაცემა კომპენსაციის გარეშე. მსგავსი გადაცემა შეიძლება ჩუქების/მემკვიდრეობის გზით მოხდეს.

და

- (გ) ოპერაციის ერთეულისთვის გადაცემა, როდესაც ოპერაციას წმინდა ვალდებულებები აქვს. ერთეულს შეიძლება წმინდა ვალდებულებები გადასცენ ოპერაციის შეწყვეტის თავიდან ასაცილებლად. მსგავს გადაცემებს ზოგჯერ „მთავრობის დახმარებას“ უწოდებენ.

94. როდესაც საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსი შეძენაა, მყიდველი ერთეული, რომელიც შეძენილ ოპერაციაზე კონტროლს არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად მოიპოვებს, გუდვილს არ აღიარებს. მყიდველი ერთეული შემოსულობას ან ზარალს ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებს 86-ე პუნქტის შესაბამისად.

გადაცემული კომპენსაცია

95. შეძენისას გადაცემული კომპენსაცია უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით, რომელიც გამოითვლება როგორც შეძენის თარიღით შეფასებული შემდეგი რეალური ღირებულებების ჯამი: მყიდველი ერთეულის მიერ გადაცემული აქტივების, შეძენილი ოპერაციის ყოფილი მესაკუთრეების მიმართ მყიდველი ერთეულის მიერ აღებული ვალდებულებებისა და მყიდველი ერთეულის მიერ გამოშვებული სააქციო წილი (თუმცა, მყიდველი ერთეულის აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ჯილდოების ნებისმიერი დონის გაცვლა შეძენილი ოპერაციის დაქირავებულ პირთა ჯილდოებზე, რომელიც შედის შეძენისას გადაცემულ კომპენსაციაში, რეალური ღირებულებით შეფასების ნაცვლად უნდა შეფასდეს 84-ე პუნქტის შესაბამისად). კომპენსაციის შესაძლო ფორმები მოიცავს: ფულად სახსრებს, სხვა აქტივებს, მყიდველი ერთეულის ოპერაციას ან კონტროლირებულ ერთეულს, პირობით კომპენსაციას, ჩვეულებრივ ან პრივილეგირებულ წილობრივ ინსტრუმენტებს, ოფციონებს, ვარანტებს და წევრთა წილებს ერთობლივ სამეურნეო ერთეულებში.

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

მყიდველი ერთეულის ოპერაცია). ასეთ შემთხვევაში, მყიდველმა ერთეულმა ხელახლა უნდა შეაფასოს გადაცემული აქტივები ან ვალდებულებები შეძენის თარიღისთვის გამოთვლილ რეალურ ღირებულებამდე, ხოლო მიღებული შემოსულობა ან ზარალი, თუ ასეთი არსებობს, აღიაროს ნამეტში ან დეფიციტში. თუმცა, ზოგჯერ გადაცემული აქტივები და ვალდებულებები გაერთიანებულ ერთეულში რჩება შეძენის შემდეგ (მაგალითად, იმის გამო, რომ აქტივები და ვალდებულებები შეძენილ ოპერაციას გადაეცა და არა მათ ყოფილ მესაკუთრეებს) და, ამდენად, მყიდველი ერთეული ინარჩუნებს მათზე კონტროლს. ასეთ სიტუაციაში, მყიდველმა ერთეულმა ეს აქტივები და ვალდებულებები უნდა შეაფასოს უშუალოდ შეძენის თარიღამდე არსებული მათი საბალანსო ღირებულებით და არ უნდა აღიაროს ნამეტში ან დეფიციტში ისეთ აქტივებთან და ვალდებულებებთან დაკავშირებული შემოსულობა ან ზარალი, რომელსაც ის აკონტროლებდა შეძენამდე და მის შემდეგაც.

პირობითი კომპენსაცია

97. კომპენსაცია, რომელსაც მყიდველი ერთეული გადასცემს შეძენილი ოპერაციის სანაცვლოდ, შეიცავს აქტივებს ან ვალდებულებებს, რომლებიც წარმოშობილია პირობითი კომპენსაციის შეთანხმებით (იხ. 95-ე პუნქტი). მყიდველმა ერთეულმა შეძენის თარიღისთვის განსაზღვრული პირობითი კომპენსაციის რეალური ღირებულება უნდა აღიაროს, როგორც შეძენილი ოპერაციის სანაცვლოდ გადაცემული კომპენსაციის ნაწილი.
98. მყიდველმა ერთეულმა პირობითი კომპენსაციის გადახდის მოვალეობას უნდა მიანიჭოს ვალდებულების ან წილობრივი ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია, სსბასს 28-ის მე-9 პუნქტში მოცემული წილობრივი ინსტრუმენტისა და ფინანსური ვალდებულების განმარტებების საფუძველზე. მყიდველმა ერთეულმა ადრე გადაცემული კომპენსაციის დაბრუნების უფლებას უნდა მიანიჭოს აქტივის კლასიფიკაცია, თუ გარკვეული პირობები შესრულებულია. 117-ე პუნქტში მოცემულია მითითებები პირობითი კომპენსაციის შემდგომი აღრიცხვის წესის შესახებ.

ეტაპობრივად განხორციელებული შეძენა

99. მყიდველი ერთეული ზოგჯერ კონტროლს იღებს ისეთ ოპერაციაზე, სადაც იგი ფლობდა სააქციო წილს უშუალოდ შეძენის თარიღამდე. მაგალითად, 20X1 წლის 31 დეკემბერს, A ერთეული ფლობს არამაკონტროლებელი სააქციო წილის 35%-ს B ერთეულში. ამავე თარიღისთვის A ერთეული იძენს დამატებით 40% სააქციო წილს B

ერთეულში, რაც მას B საწარმოზე კონტროლის განხორციელების საშუალებას აძლევს. წინამდებარე სტანდარტი ასეთ ოპერაციას ეტაპობრივად განხორციელებულ შეძენას უწოდებს, ზოგჯერ კი – საფეხურებრივ შეძენას.

100. ეტაპობრივად განხორციელებულ შეძენაში მყიდველმა ერთეულმა მისი ადრინდელი სააქციო წილი შეძენილ ოპერაციაში ხელახლა უნდა შეაფასოს შეძენის თარიღისთვის გამოთვლილ რეალურ ღირებულებამდე და მიღებული შემოსულობა ან ზარალი (თუ ასეთი არსებობს) ნამეტში ან დეფიციტში, ან წმინდა აქტივებში/კაპიტალში უნდა აღიაროს, საჭიროებისამებრ. წინა საანგარიშგებო პერიოდებში მყიდველ ერთეულს შეიძლება წმინდა აქტივებში/კაპიტალში ჰქონდეს აღიარებული შეძენილ ოპერაციაში თავისი სააქციო წილის ღირებულების ცვლილებები. ასეთ შემთხვევაში, თანხა, რომელიც აღიარებული იყოს წმინდა აქტივებში/კაპიტალში, იმავე საფუძველით უნდა აღიარდეს, რომლის გამოყენებაც მოთხოვნილი იქნებოდა იმ შემთხვევაში, თუ მყიდველი ერთეული პირდაპირ გაასხვისებდა თავის ადრინდელ სააქციო წილს.

დამატებითი სახელმძღვანელო მითითებები შეძენის მეთოდის გამოყენებაზე, როდესაც შეძენა ხორციელდება ხმის უფლებების ცვლილებით, მხოლოდ ხელშეკრულების მეშვეობით და მსგავს ვითარებაში, როდესაც კომპენსაციის გადაცემა არ ხდება

შეძენა ხორციელდება ხმის უფლებების ცვლილებების, მხოლოდ ხელშეკრულების მეშვეობით და მსგავს ვითარებაში, კომპენსაციის გადაცემის გარეშე

101. მყიდველი ერთეული ზოგჯერ შეძენილ ოპერაციაზე კონტროლს იღებს კომპენსაციის გადაცემის გარეშე. შეძენის აღრიცხვისთვის შეძენის მეთოდი გამოიყენება საჯარო სექტორის ამ გაერთიანებების მიმართაც, ამგვარი სიტუაციების მაგალითებია:
- (ა) შეძენილი ოპერაცია გამოისყიდის თავისი საკუთარი აქციების საკმარის რაოდენობას იმისათვის, რომ არსებულმა ინვესტორმა (მყიდველმა ერთეულმა) მოიპოვოს კონტროლი;
 - (ბ) უმცირესობათა ვეტოს უფლებას უწყდება მოქმედება, რაც ადრე მყიდველ ერთეულს არ აძლევდა შეძენილი ოპერაციის კონტროლის უფლებას, სადაც მყიდველ ერთეულს ხმათა უმრავლესობა გააჩნდა;
 - (გ) მყიდველი ერთეული და შეძენილი ოპერაცია თანხმდებიან, მხოლოდ ხელშეკრულების საფუძველზე გააერთიანონ თავიანთი ოპერაციები. მყიდველი არანაირ კომპენსაციას არ გადასცემს შეძენილ ოპერაციაზე კონტროლის აღების სანაცვლოდ და არც

არანაირ სააქციო წილს არ ფლობს შეძენილ ოპერაციაში, არც შეძენის თარიღისათვის და არც მანამდე.

102. მხოლოდ ხელშეკრულების საფუძველზე შეძენისას მყიდველმა ერთეულმა შეძენილი ოპერაციის მესაკუთრეებს უნდა მიაკუთვნოს წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად აღიარებული, შეძენილი ოპერაციის წმინდა აქტივების თანხა. სხვა სიტყვებით, სააქციო წილი შეძენილ ოპერაციაში, რომელსაც ფლობენ მყიდველი ერთეულის გარდა სხვა მხარეები, იქნება არამაკონტროლებელი წილი მყიდველი ოპერაციის შეძენის შემდგომი პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ამის შედეგად შეძენილ ოპერაციაში ფლობილი ყველა სააქციო წილი არამაკონტროლებელ წილს მიეკუთვნება.

შეფასების პერიოდი

103. თუ შეძენის საწყისი აღრიცხვა დასრულებული არ არის იმ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, როდესაც შეძენა განხორციელდა, მყიდველმა ერთეულმა ამ მუხლებისათვის (რომელთა სააღრიცხვო მონაცემები დასრულებული არ არის) ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა ასახოს პირობითი ღირებულებები. შეფასების პერიოდის განმავლობაში, მყიდველმა ერთეულმა რეტროსპექტულად უნდა დააკორექტიროს შეძენის თარიღით აღიარებული პირობითი ღირებულებები, 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 ერთეულმა 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 ერთეული იღებს იმ ინფორმაციას, რასაც ემეზბა შეძენის თარიღისათვის არსებული ფაქტებისა და ვითარების შესახებ, ან როცა გაიგებს, რომ მეტი ინფორმაციის მიღება შეუძლებელია. თუმცა, შეფასების პერიოდმა არ უნდა გადააჭარბოს შეძენის თარიღიდან ერთ წელს.

104. შეფასების პერიოდი არის შეძენის თარიღის შემდგომი პერიოდი, რომლის განმავლობაშიც მყიდველ ერთეულს შეუძლია კორექტირება შეიტანოს შეძენასთან დაკავშირებით აღიარებულ პირობით თანხებში. შეფასების პერიოდი მყიდველ ერთეულს აძლევს საკმაო დროს, რათა მან მოიპოვოს ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია შემდეგი მუხლების შეძენის თარიღისათვის იდენტიფიცირებისა და შეფასებისთვის, წინამდებარე

სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად:

- (ა) შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივები, აღებული ვალდებულებები და ნებისმიერი არამაკონტროლებელი წილი შეძენილ ოპერაციაში;
- (ბ) შეძენილი ოპერაციისთვის გადაცემული კომპენსაცია (ან სხვა თანხა, რომელიც გამოყენებულია გუდვილის შეფასებისას);
- (გ) ეტაპობრივად განხორციელებულ შეძენაში, სააქციო წილი შეძენილ ოპერაციაში, რომელიც მანამდე ეკუთვნოდა მყიდველ ერთეულს; და
- (დ) ხელსაყრელი შესყიდვიდან მიღებული გუდვილი, ზარალი ან შემოსულობა.

105. მყიდველმა ერთეულმა უნდა განიხილოს ყველა სათანადო ფაქტორი იმის დასადგენად, შეძენის თარიღის შემდეგ მიღებული ინფორმაცია გამოიწვევს თუ არა აღიარებული პირობითი ღირებულების 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 ერთეულს დაადგინოს პირობითი ღირებულებების 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 რეალური ღირებულების ცვლილების გამოწვევი მოვლენა, მაშინ აქტივის გაყიდვა მესამე მხარეზე შეძენის თარიღიდან მოკლე ვადაში ისეთ ფასად, რომელიც მნიშვნელოვნად განსხვავდება ამ თარიღისათვის გამოთვლილი მისი პირობითი რეალური ღირებულებისაგან, სავარაუდოდ, მიუთითებს, რომ პირობით თანხა შეცდომას შეიცავს.

106. მყიდველი ერთეული გუდვილის შემცირების (გაზრდის) საშუალებით აღიარებს იდენტიფიცირებადი აქტივისათვის (ვალდებულებისათვის) აღიარებული პირობითი ღირებულების ზრდას (შემცირებას). თუმცა, შეფასების პერიოდის განმავლობაში მიღებულმა ახალმა ინფორმაციამ შეიძლება ზოგჯერ განაპირობოს ერთი ან მეტი აქტივის ან ვალდებულების პირობითი ღირებულების კორექტირება. მაგალითად, მყიდველმა ერთეულმა შეიძლება ვალდებულება აიღოს შეძენილი ოპერაციის ერთ-ერთი მოწყობილობის დაზიანების ზარალის ანაზღაურებაზე, რომელიც ნაწილობრივ ან სრულად დაზღვეულია შეძენილი ოპერაციის ვალდებულების სადაზღვევო პოლისით. თუ

მყიდველი ერთეული შეფასების პერიოდის განმავლობაში მოიპოვებს ახალ ინფორმაციას ამ ვალდებულების რეალური ღირებულების შესახებ შეძენის თარიღის მდგომარეობით, ამ ვალდებულებისთვის აღიარებული პირობითი ღირებულების შეცვლით გამოწვეული გუდვილის კორექტირება იქნება გადაფარვა (მთლიანი ან ნაწილობრივი) გუდვილის შესაბამისი კორექტირების, რომელიც განპირობებულია სადაზღვევო კომპანიიდან (მზღვეველიდან) მისაღები მოთხოვნისთვის აღიარებული პირობითი ღირებულების ცვლილებით.

107. შეფასების პერიოდის განმავლობაში მყიდველმა ერთეულმა პირობითი ღირებულებების კორექტირება ისე უნდა აღიაროს, თითქოს შეძენის აღრიცხვა შეძენის თარიღისათვის დასრულდა. შესაბამისად, მყიდველმა ერთეულმა 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.
108. შეფასების პერიოდის დამთავრების შემდეგ, მყიდველმა ერთეულმა უნდა შეამოწმოს და შეასწოროს შეძენის აღრიცხვა მხოლოდ შეცდომის გასწორების მიზნით, სსბასს 3-ის შესაბამისად.

შეძენის ოპერაციის შემადგენელი ნაწილების დადგენა

109. შეძენის შესახებ მოლაპარაკებების დაწყებამდე მყიდველ ერთეულსა და შეძენილ ოპერაციას შეიძლება ჰქონოდათ სხვა სახის ურთიერთობა ან შეთანხმება, ან შეიძლება რაიმე შეთანხმება დადეს მოლაპარაკებების პერიოდში, რომელიც არ უკავშირდება ამ შეძენას. ორივე შემთხვევაში, მყიდველმა ერთეულმა უნდა განსაზღვროს ნებისმიერი თანხა, რომელიც არ წარმოადგენს იმის ნაწილს, რაც მყიდველმა ერთეულმა და შეძენილმა ოპერაციამ (ან მისმა ყოფილმა მესაკუთრეებმა) გაცვალეს შეძენისას, ანუ თანხები, რომელიც არ წარმოადგენს ოპერაციის შესაძენად განხორციელებული გაცვლის ნაწილს. მყიდველმა ერთეულმა, როგორც შეძენის მეთოდის გამოყენების ნაწილი, უნდა აღიაროს მხოლოდ შეძენილი ოპერაციისთვის გადაცემული კომპენსაცია და შეძენილი აქტივები და აღებული ვალდებულებები, რომლებიც მიიღო შეძენილი ოპერაციის სანაცვლოდ. განცალკევებული ოპერაციები უნდა აისახოს შესაბამისი სსბასს-ების მიხედვით.
110. გაერთიანებამდე დადებული გარიგება მყიდველი ერთეულის ან მისი სახელით, ან ძირითადად მყიდველი ერთეულის ან გაერთიანებული ერთეულის სასარგებლოდ და არა შეძენილი ოპერაციის (ან მისი ყოფილი

მესაკუთრების) სასარგებლოდ, მოსალოდნელია, რომ იქნება განცალკევებული ოპერაცია. ქვემოთ ჩამოთვლილია განცალკევებული ოპერაციების მაგალითები, რომლებიც არ შედის შექმნის მეთოდის გამოყენებაში:

- (ა) გარიგება, რომელიც, ფაქტობრივად არეგულირებს მყიდველ ერთეულსა და შექმნილ ოპერაციას შორის გაერთიანებამდე არსებულ ურთიერთობას;
- (ბ) გარიგება, რომელიც შექმნილი ოპერაციის დაქირავებულ პირებს ან ყოფილ მესაკუთრებს უნაზღაურებს მომავალში გაწეულ მომსახურებას; და
- (გ) გარიგება, რომელიც შექმნილ ოპერაციას ან მის ყოფილ მესაკუთრებს უნაზღაურებს მათ მიერ გადახდილ, მყიდველი ერთეულის შექმნასთან დაკავშირებულ დანახარჯებს.

პუნქტებში მგ99–მგ106 მოცემულია შესაბამისი სახელმძღვანელო მითითებები.

შექმნასთან დაკავშირებული დანახარჯები

111. შექმნასთან დაკავშირებული დანახარჯები ისეთი დანახარჯებია, რომელსაც მყიდველი ერთეული ეწევა შექმნის განსახორციელებლად. ამ დანახარჯებში შედის საშუაშეგრო 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 ერთეულმა შექმნასთან დაკავშირებული დანახარჯები უნდა ასახოს, როგორც ხარჯი იმ პერიოდებში, როდესაც გაწეულ იქნა დანახარჯები და მიღებულ იქნა მომსახურება, ერთი შემთხვევის გარდა. სავალო ან წილობრივი ფასიანი ქაღალდების ემისიის დანახარჯები უნდა აღიარდეს სსბასს 28-ისა და სსბასს 29-ის შესაბამისად.

შემდგომი შეფასება და აღრიცხვა

112. საზოგადოდ, მყიდველმა ერთეულმა შექმნილი აქტივები, აღებული ან წარმოშობილი ვალდებულებები და შექმნისას გამოშვებული წილობრივი ინსტრუმენტები შემდგომში უნდა შეაფასოს და ასახოს ამ მუხლებისთვის შესაფერისი სხვა სსბასს-ების შესაბამისად, მათი შინაარსის მიხედვით. თუმცა, წინამდებარე სტანდარტში ქვემოთ ჩამოთვლილი შექმნილი აქტივებისათვის, აღებული ან წარმოშობილი

ვალდებულებებისათვის და შეძენისას გამოშვებული წილობრივი ინსტრუმენტებისთვის მოცემულია შემდგომი შეფასებისა და აღრიცხვის სახელმძღვანელო მითითებები:

- (ა) გამოსყიდული უფლებები;
- (ბ) შეძენის თარიღით აღიარებული პირობითი ვალდებულებები;
- (გ) საგარანტიო აქტივები;
- (დ) პირობითი კომპენსაცია; და
- (ე) მოგების გადასახადები (როდესაც ის არ შედის შეძენის პირობებში).

პუნქტებში მგ107–მგ108 მოცემულია შესაბამისი სახელმძღვანელო მითითებები.

გამოსყიდული უფლებები

113. გამოსყიდულ უფლებას, რომელიც აღიარებულია, როგორც არამატერიალური აქტივი, ამორტიზაცია უნდა დაერიცხოს იმ სავალდებულო შეთანხმების დარჩენილი სახელშეკრულებო ვადის განმავლობაში, რომლითაც მოხდა უფლების გადაცემა, როდესაც განსაზღვრული პერიოდით ხდება გადაცემა. როდესაც უფლება გაცემული იყო განუსაზღვრელი პერიოდით, წარმოქმნილმა ერთეულმა ამ უფლების გაუფასურებაზე ტესტირება წელიწადში ერთხელ მაინც უნდა ჩაატაროს, ასევე მაშინ, როდესაც არსებობს ნიშანი, რომ უფლება შეიძლება გაუფასურებულია. მყიდველმა ერთეულმა, რომელიც გამოსყიდულ უფლებას შემდგომში მესამე მხარეს მიჰყიდის, გაყიდვის შედეგად მიღებული შემოსულობის ან ზარალის განსაზღვრისას უნდა გაითვალისწინოს არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება.

მყიდველი ერთეულის ან შეძენილი ოპერაციის მიერ იმ კრიტერიუმის საფუძველზე, რომელიც შეიძლება შეიცვალოს შეძენის შედეგად, მიღებული ტრანსფერები, შეღავათიანი სესხები და მსგავსი სარგებელი

114. მყიდველი ერთეულის ან შეძენილი ოპერაციის მიერ იმ კრიტერიუმის საფუძველზე, რომელიც შეიძლება შეიცვალოს შეძენის შედეგად, მიღებული ტრანსფერი, შეღავათიანი სესხი და მსგავსი სარგებელი ხელახლა შეფასდება პერსპექტიულად სხვა სსბასს-ების შესაბამისად (პუნქტებში მგ109–მგ111 მოცემულია შესაბამისი მითითებები).

პირობითი ვალდებულებები

115. საწყისი აღიარების შემდგომ, იმ პერიოდში, სანამ ვალდებულება დაიფარება, გაუქმდება ან ვადა გაუვა, მყიდველმა ერთეულმა შეძენისას

აღიარებული პირობითი ვალდებულება უნდა შეაფასოს როგორც უდიდესი შემდეგ ორ სიდიდეს შორის:

- (ა) თანხა, რომელიც აღიარებული იქნება სსბასს 19-ის მიხედვით; და
- (ბ) თავდაპირველად აღიარებულ თანხას გამოკლებული სსბასს 19-ის, შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან, შესაბამისად აღიარებული დაგროვილი ამორტიზაცია.

ეს მოთხოვნა არ ეხება სსბასს 29-ის შესაბამისად აღრიცხულ ხელშეკრულებებს.

საგარანტიო აქტივები

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

პირობითი კომპენსაცია

117. პირობითი კომპენსაციის რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ზოგიერთი ცვლილება, რომელსაც მყიდველი ერთეული აღიარებს შექმნის თარიღის შემდგომ, შეიძლება განპირობებული იყოს ამ თარიღის შემდეგ მყიდველი ერთეულის მიერ დამატებითი ინფორმაციის მოპოვებით შექმნის თარიღისთვის არსებული ფაქტებისა და ვითარების შესახებ. ასეთი ცვლილებები წარმოადგენს შეფასების პერიოდის კორექტირებას პუნქტების 103–107 შესაბამისად. თუმცა, შექმნის თარიღის შემდგომ პერიოდში მომხდარი მოვლენებისაგან გამოწვეული ცვლილებები, როგორცაა: წმინდა შემოსავლის სამიზნე მაჩვენებლის შესრულება, წინასწარ განსაზღვრული ფასის მიღწევა აქციაზე, ან სამეცნიერო-კვლევით და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოთა პროექტში რაიმე მნიშვნელოვანი ეტაპის მიღწევა, არ წარმოადგენს შეფასების პერიოდის კორექტირებას. მყიდველმა ერთეულმა პირობითი კომპენსაციის რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებები, რომლებიც არ წარმოადგენს შეფასების პერიოდის კორექტირებას, უნდა ასახოს შემდეგნაირად:

- (ა) წმინდა აქტივებად/კაპიტალად კლასიფიცირებული პირობითი კომპენსაცია ხელახლა არ უნდა შეფასდეს და მისი შემდგომი დაფარვა უნდა აისახოს საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში;
- (ბ) სხვა პირობითი კომპენსაცია, რომელიც:
 - (i) განეკუთვნება სსბასს 29-ის მოქმედების სფეროს, უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს და რეალური ღირებულების ცვლილებები აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში, სსბასს 29-ის შესაბამისად;
 - (ii) არ განეკუთვნება სსბასს 29-ის მოქმედების სფეროს, უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ხოლო რეალური ღირებულების ცვლილებები აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში.

მოგებიდან გადასახადები (როდესაც ის არ შედის შეძენის პირობებში)

118. საჯარო სექტორის ერთეულების მონაწილეობით განხორციელებულმა შეძენამ შეიძლება გამოიწვიოს გადასახდელი გადასახადების პატიება საგადასახადო ორგანოს მიერ. მყიდველმა ერთეულმა შერწყმის პირობების შედეგად ნაპატიები საგადასახადო მუხლები შესაფერისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტით, რომელიც მოგებიდან გადასახადებს ეხება, შესაბამისად.

განმარტებითი შენიშვნები

119. მყიდველმა ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ისეთი ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნოს, რომელიც მისი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს საშუალებას მისცემს, შეაფასონ იმ შეძენის თავისებურებები და ფინანსური შედეგი, რომელიც განხორციელდა:

- (ა) მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში; ან
- (ბ) საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად დამტკიცებამდე.

120. 119-ე პუნქტში მოცემული მიზნის მისაღწევად, მყიდველმა ერთეულმა შემდეგი ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნოს საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებული თითოეული შეძენისთვის:

- (ა) შეძენილი ოპერაციის დასახელება და აღწერა;
- (ბ) შეძენის თარიღი;

- (გ) შეძენილი ხმის უფლების მქონე სააქციო წილის ან ეკვივალენტის პროცენტი;
- (დ) შეძენის ძირითადი მიზეზები და იმის აღწერა, მყიდველმა ერთეულმა როგორ მოიპოვა კონტროლი შეძენილ ოპერაციაზე, მათ შორის, როდესაც შესაფერისია, შეძენის იურიდიული საფუძველი;
- (ე) ხარისხობრივი შეფასება იმ ფაქტორებისა, რომლებმაც განაპირობეს გუდვილის აღიარება, მაგალითად, შეძენილი ოპერაციისა და მყიდველი ერთეულის გაერთიანებული ოპერაციებიდან მოსალოდნელი სინერგიული ეფექტები, არამატერიალური აქტივები, რომლებიც არ აკმაყოფილებს ცალკე აღიარების კრიტერიუმებს, ან სხვა ფაქტორები;
- (ვ) საწარმოთა გაერთიანებაში გადაცემული მთლიანი კომპენსაციის რეალური ღირებულება და თითოეული ძირითადი კატეგორიის კომპენსაციის რეალური ღირებულება, შეძენის თარიღისთვის განსაზღვრული, როგორცაა:
 - (i) ფულადი სახსრები;
 - (ii) სხვა მატერიალური ან არამატერიალური აქტივები, მათ შორის მყიდველი ერთეულის ოპერაცია ან კონტროლირებული ერთეული;
 - (iii) წარმოშობილი ვალდებულებები, მაგალითად, პირობითი კომპენსაციის ვალდებულება; და
 - (iv) მყიდველი ერთეულის სააქციო წილი, მათ შორის გამოშვებული ან გამოსაშვები აქციების ან ინსტრუმენტების რაოდენობა და ამ აქციებისა და ინსტრუმენტების რეალური 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) 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 ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი.

(თ) შეძენილი მოთხოვნებისათვის:

- (i) მოთხოვნების რეალური ღირებულება;
- (ii) მისაღები საერთო (ბრუტო) თანხები სავალდებულო შეთანხმების მიხედვით; და
- (iii) შეძენის თარიღისათვის განსაზღვრული საუკეთესო შეფასება სავალდებულო შეთანხმების ფულადი ნაკადების, რომელთა ამოღებაც, სავარაუდოდ, ვერ მოხერხდება.

განმარტებით შენიშვნებში მოცემული უნდა იქნეს მოთხოვნები ძირითადი კატეგორიების მიხედვით, როგორცაა მაგალითად, სესხები, პირდაპირი ფინანსური იჯარა და ნებისმიერი სხვა კატეგორიის მოთხოვნები.

(ი) თითოეული ძირითადი კატეგორიის შეძენილი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებებისთვის შეძენის თარიღისთვის აღიარებული თანხები;

(კ) 77-ე პუნქტის შესაბამისად აღიარებული თითოეული პირობითი ვალდებულებისთვის, სსბასს 19-ის 98-ე პუნქტში მოთხოვნილი ინფორმაცია. თუ პირობითი ვალდებულება აღიარებული არ არის იმის გამო, რომ მისი რეალური ღირებულება ვერ ფასდება საიმედოდ, მყიდველმა ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს:

- (i) სსბასს 19-ის მე-100 პუნქტით მოთხოვნილი ინფორმაცია; და
- (ii) მიზეზები, თუ რატომ არის შეუძლებელი ვალდებულების საიმედოდ შეფასება.

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

(მ) სამეურნეო ოპერაციებისათვის, რომლებიც შეძენისას მიღებული აქტივებისა და აღებული ვალდებულებებისგან განცალკევებულად არის აღიარებული 109-ე პუნქტის შესაბამისად:

- (i) თითოეული ოპერაციის აღწერა;
- (ii) როგორ ასახა თითოეული მათგანი მყიდველმა ერთეულმა;
- (iii) თითოეული სამეურნეო ოპერაციისთვის აღიარებული თანხა და ფინანსური ანგარიშგების ის მუხლი, რომელშიც ასახულია თითოეული თანხა; და

- (iv) თუ სამეურნეო ოპერაცია წარმოადგენს შექმნამდე არსებული ურთიერთობისთვის ეფექტურ ანგარიშსწორებას, მეთოდი, რომელიც გამოყენებული იყო ანგარიშსწორების თანხის დასადგენად.
- (5) (1) პუნქტით მოთხოვნილი ინდივიდუალურად აღიარებული სამეურნეო ოპერაციების შესახებ განმარტებითი ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს შექმნასთან დაკავშირებულ დანახარჯებს და განცალკევებით იმ დანახარჯების თანხას, რომელიც აღიარებულია როგორც ხარჯი; საქმიანობის ფინანსური ანგარიშგების იმ მუხლს ან მუხლებს, რომელშიც ეს ხარჯები არის აღიარებული; ნებისმიერი საემისიო დანახარჯების ოდენობაა, რომელიც არ აღიარდა როგორც ხარჯი და იმის ახსნაა, როგორ იქნა ის აღიარებული.
- (ო) შექმნისას, როდესაც ზარალი აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში (იხ.86-ე პუნქტი):
- (i) 86-ე პუნქტის შესაბამისად აღიარებული ზარალის თანხა და საქმიანობის ფინანსური ანგარიშგების ის მუხლი, რომელშიც აღიარდა ეს ზარალი; და
 - (ii) იმ მიზეზების აღწერა, რის გამოც გარიგების შედეგად მიღებულ იქნა ზარალი.
- (პ) ხელსაყრელ შესყიდვაში (იხ. პუნქტები 88–90):
- (i) 88-ე პუნქტის შესაბამისად აღიარებული შემოსულობის თანხა და საქმიანობის ფინანსური ანგარიშგების ის მუხლი, რომელშიც აღიარდა ეს ზარალი; და
 - (ii) იმ მიზეზების აღწერა, რის გამოც გარიგების შედეგად მიღებულ იქნა შემოსულობა.
- (ჟ) თითოეული შექმნისთვის, სადაც მყიდველი ერთეული შექმნის თარიღისათვის ფლობს შექმნილ ოპერაციაში სააქციო წილის 100%-ზე ნაკლებს ან ეკვივალენტს:
- (i) შექმნის თარიღისათვის აღიარებული არამაკონტროლებელი წილის თანხა შექმნილ ოპერაციაში და ამ თანხის შეფასების საფუძველი; და
 - (ii) შექმნილი ოპერაციის თითოეული არამაკონტროლებელი წილისათვის, რომელიც შეფასებულია რეალური ღირებულებით - შეფასების მეთოდები და ამ ღირებულების დასადგენად გამოყენებული ძირითადი მონაცემები.

(რ) ეტაპობრივად განხორციელებულ შექმნისთვის:

- (i) უშუალოდ შექმნის თარიღის წინ მყიდველი ერთეულის მიერ შექმნილ ოპერაციაში ფლობილი სააქციო წილის რეალური ღირებულება, შექმნის თარიღისთვის განსაზღვრული; და
- (ii) ნებისმიერი შემოსულობის ან ზარალის თანხა, რომელიც აღიარებულია შექმნილ ერთეულში მყიდველი ერთეულის მიერ ერთეულების გაერთიანებამდე ფლობილი სააქციო წილის რეალურ ღირებულებამდე ხელახლა შეფასების შედეგად (იხ. 100-ე პუნქტი) და ფინანსური შედეგების ანგარიშგების მუხლი, რომელშიც ეს შემოსულობა ან ზარალი არის აღიარებული.

(ს) შემდეგი ინფორმაცია:

- (i) შექმნის თარიღის შემდეგ შექმნილი ოპერაციის მიერ მიღებული შემოსავლისა და ხარჯების თანხები, რომლებიც ასახულია მოცემული საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური შედეგების კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში; და
- (ii) გაერთიანებული ერთეულის მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავალი და ხარჯები, ასევე ნამეტი ან დეფიციტი, როგორც ეს იქნებოდა იმ შემთხვევაში, თუ წლის განმავლობაში განხორციელებული ყველა შექმნისთვის შექმნის თარიღი იქნებოდა წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისი.

თუ ამ ქვეპუნქტში მოთხოვნილი რომელიმე ინფორმაციის გამჟღავნება შეუძლებელია, მყიდველმა ერთეულმა უნდა აღნიშნოს ამის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში და ახსნას, თუ რატომ არის ამის გაკეთება შეუძლებელი. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინი „შეუძლებელი“ იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, რომელიც მას სსბასს 3-ში აქვს მინიჭებული.

121. საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში განხორციელებული შექმნისთვის, რომლებიც ინდივიდუალურად არაარსებითია, მაგრამ ერთობლიობაში არსებითია, მყიდველმა ერთეულმა აგრეგირებულად უნდა გაამჟღავნოს 120 (ე)-(ს) პუნქტით მოთხოვნილი ინფორმაცია.

122. თუ შექმნის თარიღი საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდგომი თარიღია, მაგრამ წინ უსწრებს ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად დამტკიცების თარიღს, მყიდველმა ერთეულმა უნდა გააშუქოს 120-ე

პუნქტით მოთხოვნილი ინფორმაცია, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც შეძენის საწყისი აღრიცხვა დასრულებული არ არის ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად დამტკიცების თარიღისათვის. ასეთ სიტუაციაში, მყიდველმა ერთეულმა უნდა აღწეროს, რომელი ინფორმაციის განმარტებაა შეუძლებელი და ასევე მიზეზები, რის გამოც ეს შეუძლებელია.

123. მყიდველმა ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს მიმდინარე ან ადრინდელ საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებულ შეძენასთან დაკავშირებით მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული შესწორებების ფინანსური შედეგების შეფასების საშუალებას მისცემთ.

124. 123-ე პუნქტის მოთხოვნების შესასრულებლად, მყიდველმა ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს ქვემოთ მოცემული ინფორმაცია თითოეული არსებითი შეძენისთვის, ან აგრეგირებულად, როდესაც შეძენა ინდივიდუალურად არაარსებითია, მაგრამ ერთობლიობაში არსებითია:

(ა) თუ შეძენის საწყისი აღრიცხვა არასრულია (იხ.103-ე პუნქტი) ცალკეული აქტივების, ვალდებულებების, არამაკონტროლებელი წილის ან კომპენსაციის მუხლებისათვის და ამიტომ ფინანსურ ანგარიშგებაში შეძენასთან დაკავშირებით აღიარებული თანხები განსაზღვრულია მხოლოდ პირობითად:

(i) მიზეზები, რის გამოც შეძენის საწყისი აღრიცხვა არასრულია;

(ii) აქტივები, ვალდებულებები, რაოდენობრივად გამოხატვადი სააქციო წილები (ან ეკვივალენტი) ან კომპენსაციის მუხლები, რომელთათვისაც საწყისი აღრიცხვა არასრულია; და

(iii) შეფასების პერიოდის კორექტირებიდან წარმოქმნილი ნებისმიერი თანხა და მისი შინაარსი, რომელიც აღიარებულია საანგარიშგებო პერიოდში 107-ე პუნქტის შესაბამისად.

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

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

- (ii) შედეგების (არადისკონტრირებული) დიაპაზონში მომხდარი ნებისმიერი ცვლილება და ამ ცვლილებების გამოძწვევი მიზეზები; და
 - (iii) შეფასების მეთოდები და პირობითი კომპენსაციის შესაფასებლად გამოყენებული ძირითადი მოდელის ამოსავალი მონაცემები.
- (გ) შეძენისას აღიარებული პირობითი ვალდებულებებისათვის, მყიდველმა ერთულმა უნდა გაამჟღავნოს ბასს 19-ის 97-ე და 98-ე პუნქტებით მოთხოვნილი ინფორმაცია ანარიცხების თითოეული კატეგორიისათვის.
- (დ) გუდვილის საბალანსო ღირებულების შეჯერება 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;
 - (iii) შესწორებები, რომელიც გამოწვეულია საანგარიშგებო პერიოდში თანხების შემდგომი აღიარებით, შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტით, რომელიც მოგებიდან გადასახადებს ეხება;
 - (iv) გუდვილი, რომლის აღიარება შეწყდა საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში.
 - (v) საანგარიშგებო პერიოდში, სსბასს 26-ის, *ფულადი სახსრების წარმომქნელი აქტივების გაუფასურება*, შესაბამისად აღიარებული გაუფასურების ზარალი (ამ მოთხოვნასთან ერთად სსბასს 26-ით მოითხოვება ანაზღაურებადი ღირებულებისა და გუდვილის გაუფასურების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას);
 - (vi) საანგარიშგებო პერიოდში სსბასს 4-ის, *უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები*, შესაბამისად წარმოქმნილი წმინდა საკურსო სხვაობები.
 - (vii) საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში საბალანსო ღირებულების 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 განხორციელებული შეძენის შედეგად მიღებულ იდენტიფიცირებად აქტივებს ან ვალდებულებებს; და

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

და

(ვ) თუ შეძენის პირობების შედეგად გადასახდელი გადასახადები ნაკატიებია (იხ. პუნქტები 78–79):

(i) გადასახდელი გადასახადის თანხა, რომელიც ნაკატიები იქნა; და

(ii) როდესაც მყიდველი ერთეული საგადასახადო ორგანოა, დეტალური ინფორმაცია საგადასახადო დებიტორული დავალიანების შესწორებების შესახებ.

125. თუ წინამდებარე სტანდარტის ან სხვა სსბასს-ების განმარტებითი შენიშვნების მოთხოვნები არ შეესაბამება პუნქტებში 119 და 123 მოცემულ მიზნებს, მაშინ მყიდველმა ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს ის დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია აღნიშნული მიზნების შესასრულებლად.

ძალაში შესვლის თარიღი და გარდამავალი დებულებები

ძალაში შესვლის თარიღი

126. წინამდებარე სტანდარტი პერსპექტიულად უნდა იქნეს გამოყენებული საჯარო სექტორის გაერთიანებებისთვის, რომელთა შერწყმის თარიღი ან შეძენის თარიღი არის 2019 წლის 1 იანვრის შემდეგ დაწყებული წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დაწყების ან მისი შემდეგი თარიღი. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ ერთეული ამ სტანდარტს 2019 წლის 1 იანვრამდე გამოიყენებს, მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი.

გარდამავალი დებულებები

127. აქტივები და ვალდებულებები, რომლებიც წარმოიქმნება საჯარო

სექტორის გაერთიანებებიდან, რომელთა შექმნის ან შერწყმის თარიღი წინ უსწრებს წინამდებარე სტანდარტის გამოყენებას, არ უნდა შესწორდეს ამ სტანდარტის გამოყენებისას.

128. იმ შემენიდან წარმოქმნილი პირობითი კომპენსაციის ნაშთები, რომლის შექმნის თარიღი წინ უსწრებს წინამდებარე სტანდარტის გამოყენებას, არ უნდა შესწორდეს ამ სტანდარტის გამოყენებისას. პუნქტები 129–132 უნდა იქნეს გამოყენებული ამ ნაშთების შემდგომი აღრიცხვისთვის. პუნქტები 129–132 არ უნდა იქნეს გამოყენებული იმ პირობითი კომპენსაციის ნაშთების აღრიცხვისთვის, რომელიც წარმოიქმნა შემენიდან, რომლის შექმნის თარიღი ერთეულის მიერ წინამდებარე სტანდარტის პირველად გამოყენების დაწყების ან მისი შემდეგი თარიღია. პუნქტებში 129–132 შექმნა გულისხმობს ექსკლუზიურად იმ შემენას, რომლის შექმნის თარიღი წინ უსწრებს ამ სტანდარტის გამოყენების თარიღს.
129. თუ შექმნის შეთანხმებით გათვალისწინებულია შექმნის პირობითი ღირებულების შესწორება, რომელიც დამოკიდებულია სამომავლო მოვლენებზე, მაშინ მყიდველმა ერთეულმა ამ შესწორების თანხა შექმნის ღირებულებაში უნდა ასახოს შექმნის თარიღით, თუ შესწორების შეტანა მოსალოდნელია და მისი საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია.
130. შექმნის შეთანხმებით შეიძლება გათვალისწინებული იყოს ერთ ან მეტ სამომავლო მოვლენაზე დამოკიდებული შექმნის პირობითი ღირებულების შესწორება. შესწორება, მაგალითად, შეიძლება დამოკიდებული იყო განსაზღვრული დონის მოგების შენარჩუნებაზე ან მიღწევაზე სამომავლო პერიოდებში, ან გამოშვებული ინსტრუმენტების საბაზრო ფასის შენარჩუნებაზე. საზოგადოდ, შესაძლებელია მსგავსი შესწორების ოდენობის შეფასება შექმნის საწყისი აღრიცხვისას, ინფორმაციის საიმედოობის დაკნინების გარეშე, მიუხედავად იმისა, რომ გარკვეული განუსაზღვრელობა არსებობს. თუ აღნიშნული სამომავლო მოვლენები არ მოხდება ან საჭირო იქნება შეფასების გადასინჯვა, მაშინ საჭიროა შექმნის ღირებულების შესაბამისად შესწორება.
131. თუმცა, თუ შექმნის შეთანხმებით მსგავსი შესწორება გათვალისწინებულია, ეს შესწორება შექმნის საწყისი აღრიცხვისას არ შედის შექმნის ღირებულებაში, თუ ის მოსალოდნელი არ არის ან საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია. თუ შემდეგში მოსალოდნელი გახდება შესწორების შეტანა და მისი საიმედოდ შეფასება შესაძლებელი იქნება, მაშინ დამატებითი კომპენსაცია განხილულ უნდა იქნეს შექმნის ღირებულების შესწორების სახით.

132. ზოგჯერ მყიდველ ერთეულს შეიძლება მოეთხოვებოდეს გამყიდველისთვის შემდგომი გადახდის განხორციელება გადაცემული აქტივების, გამოშვებული წილობრივი ინსტრუმენტების ღირებულების შემცირებისთვის ან მყიდველი ერთეულის მიერ აღებული ან გაწეული ვალდებულებებისთვის, შექმნილ ოპერაციაზე კონტროლის სანაცვლოდ. ასეთი შემთხვევაა, მაგალითად, როდესაც მყიდველი ერთეული იძლევა შექმნის ღირებულების ფარგლებში გამოშვებული წილობრივი ან სავალო ინსტრუმენტების ფასის გარანტიას და მოეთხოვება დამატებითი წილობრივი ან სავალო ინსტრუმენტების გამოშვება თავდაპირველად განსაზღვრული ღირებულების აღსადგენად. მსგავს შემთხვევაში, შექმნის ღირებულების ზრდა არ აღიარდება. წილობრივი ინსტრუმენტების შემთხვევაში დამატებითი გადახდის რეალური ღირებულება გადაიფარება თავდაპირველად გამოშვებული ინსტრუმენტების ღირებულების თანაბარი შემცირებით. სავალო ინსტრუმენტების შემთხვევაში დამატებითი გადახდა მიიჩნევა პრემიის შემცირებად ან თავდაპირველი გამოშვების დისკონტირების ზრდად.

133. ერთეულმა, მაგალითად ერთობლივმა ერთეულმა, რომელსაც წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება ჯერ არ დაუწყია და ერთი ან მეტი საჯარო სექტორის გაერთიანება ჰქონდა, რომლებიც აღირიცხა შესყიდვის მეთოდით (რომელიც გულისხმობს გუდვილის ამორტიზაციას), პუნქტებში მგ114-მგ115 მოცემული გარდამავალი დებულებები უნდა გამოიყენოს.

მოგებიდან გადასახადები

134. საჯარო სექტორის გაერთიანებების შემთხვევაში, რომელთა შექმნის თარიღი ან შერწყმის თარიღი ამ სტანდარტის გამოყენებამდეა, მყიდველმა ერთეულმა ან წარმოქმნილმა ერთეულმა შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტი უნდა გამოიყენოს მოგების გადასახადების პერსპექტიულად აღრიცხვისთვის. ამ სტანდარტის გამოყენების დაწყების თარიღიდან, მყიდველმა ერთეულმა ან წარმოქმნილმა ერთეულმა შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტით, რომელიც მოგებიდან გადასახადებს ეხება, მოთხოვნილი ნებისმიერი ცვლილება უნდა აღიაროს შესწორების სახით, ნამეტში ან დეფიციტში (ან, თუ შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტით, რომელიც მოგებიდან გადასახადებს ეხება, მოითხოვება, ნამეტის ან დეფიციტის გარეთ).

მითითებები გამოყენებაზე

წინამდებარე დანართი სსბასს 40-ის შემადგენელი ნაწილია.

განმარტებები (იხ. მე-5 პუნქტი)

მგ1. წინამდებარე სტანდარტის მე-5 პუნქტით წარმოქმნილი ერთეული განმარტებულია, როგორც „ერთეული, რომელიც არის ორი ან მეტი ოპერაციის შერწყმის შედეგი“. წარმოქმნილი ერთეული დასაწყისში არ არის საჯარო სექტორის გაერთიანების მხარე. წარმოქმნილ ერთეულს შეიძლება ახალი ერთეულის იურიდიული სტატუსი ჰქონდეს, ან შეიძლება ერთ-ერთი გაერთიანებული ერთეულის იურიდიული პირადობა შეინარჩუნოს. თუმცა, წარმოქმნილ ერთეულს, როგორც წესი, ახალი ერთეულის ეკონომიკური შინაარსი აქვს. გაერთიანებაში, სადაც ერთი მხარე ერთ ან მეტ ოპერაციაზე კონტროლს მოიპოვებს და რომლის ეკონომიკური შინაარსი შერწყმას, საზოგადოდ, გაერთიანების თავისებურებაა, რომ წარმოქმნილ ერთეულს ახალი ერთეულის შინაარსი აქვს.

საჯარო სექტორის გაერთიანების იდენტიფიცირება (იხ. მე-6 პუნქტი)

მგ2. წინამდებარე სტანდარტის მე-5 პუნქტით საჯარო სექტორის გაერთიანება განმარტებულია, როგორც „განცალკევებული ოპერაციების საჯარო სექტორის ერთეულში გაერთიანება“. მინიშნება საჯარო სექტორის ერთ ერთეულზე შეიძლება გულისხმობდეს მინიშნებას ერთადერთ ერთეულზე ან ეკონომიკურ ერთეულზე. ზოგიერთი საჯარო სექტორის ორგანიზაცია შეიძლება ჩართული იყოს ერთზე მეტ საჯარო სექტორის გაერთიანებაში. გარემოებები, როდესაც შეიძლება მოხდეს საჯარო სექტორის გაერთიანება, მოიცავს:

(ა) ერთობლივ შეთანხმებას; და

(ბ) იძულებას (მაგალითად, კანონმდებლობით).

მგ3. წინამდებარე სტანდარტის მე-5 პუნქტში ოპერაცია განმარტებულია, როგორც „საქმიანობებისა და დაკავშირებული აქტივებისა და/ან ვალდებულებების ინტეგრირებული ერთობლიობა, რომლის წარმართვა და მართვა შესაძლებელია ერთეულის მიზნების მიღწევის მიზნით, საქონლის წარმოების და/ან მომსახურების გაწევით“.

მგ4. ოპერაცია შედგება რესურსებისა და ამ რესურსების მიმართ გამოყენებული პროცესებისგან, რომელსაც შედეგის წარმოქმნის შესაძლებლობა აქვს. მართალია, როგორც წესი, ოპერაციებს შედეგები

აქვთ, მაგრამ შედეგები საჭირო არ არის იმისათვის, რომ საქმიანობებისა და დაკავშირებული აქტივების და/ან ვალდებულებების ინტეგრირებულმა ერთობლიობამ ოპერაციის კრიტერიუმები დააკმაყოფილოს. წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისთვის ოპერაციის აღნიშნული სამი ელემენტი შემდეგნაირად არის განმარტებული:

- (ა) **რესურსი:** ნებისმიერი ეკონომიკური რესურსი, რომელიც ქმნის, ან უნარი აქვს შექმნას, შედეგი, როდესაც მის მიმართ ერთი ან მეტი პროცესი გამოიყენება.
- (ბ) **პროცესი:** ნებისმიერი სისტემა, სტანდარტი, განაწესი, კონვენცია ან წესი, რომელიც, რესურსების მიმართ გამოყენების შემთხვევაში წარმოქმნის შედეგებს ან მისი წარმოქმნის უნარი აქვს.
- (გ) **შედეგი:** რესურსებისა და ამ რესურსების მიმართ გამოყენებული პროცესების შედეგი, რომელიც უზრუნველყოფს, ან უნარი აქვს უზრუნველყოს, საქონელი და/ან მომსახურება.

რესურსებისა და შედეგების განმარტებები განსხვავებულია მე-3 რეკომენდებულ პრაქტიკულ მითითებაში, *მომსახურების შედეგების ანგარიშგება*, მოცემული განმარტებებისგან. ამის მიზეზია ის, რომ მე-3 რეკომენდებულ პრაქტიკულ მითითებაში აქცენტი გაკეთებულია მიმღებზე, რომელიც ერთეულის გარეთაა; ოპერაციას შეიძლება ჰყავდეს მიმღები ერთეულის შიგნით.

მგ5. განსაზღვრული მიზნებისათვის წარმართვისა და მართვის უნარი რომ ჰქონდეს, საჭიროა, რომ საქმიანობებისა და დაკავშირებული აქტივებისა და/ან ვალდებულებების ინტეგრირებულ ერთობლიობას ორი აუცილებელი ელემენტი გააჩნდეს - რესურსი და ამ რესურსების მიმართ გამოყენებული პროცესები, რომლებიც ერთად გამოიყენება ან მომავალში გამოიყენება შედეგების წარმოქმნისთვის. თუმცა, აუცილებელი არ არის, რომ ოპერაციას ჰქონდეს ყველა რესურსი ან პროცესი, რომელსაც გადამცემი იყენებდა ამ ოპერაციის ფუნქციონირებისას, თუ ერთეულს, რომელიც ამ ოპერაციას ან ოპერაციებს მიიღებს, შესწევს შედეგების წარმოქმნის უნარი, მაგალითად, ამ ოპერაციის საკუთარ რესურსებსა და პროცესებში ინტეგრირებით.

მგ6. ოპერაციის ელემენტების ხასიათი იცვლება დარგებისა და ერთეულის ოპერაციების (საქმიანობების) სტრუქტურის მიხედვით, მათ შორის ერთეულის განვითარების ეტაპის მიხედვით. ჩამოყალიბებულ ოპერაციებს ხშირ შემთხვევაში, მრავალი განსხვავებული სახის რესურსი, პროცესი და შედეგი აქვს, მაშინ როდესაც ახალ ოპერაციებს ხშირად ცოტა რესურსი, პროცესი და ზოგ შემთხვევაში მხოლოდ

ერთადერთი შედეგი (პროდუქტი) აქვთ. თითქმის ყველა ოპერაციას აქვს ასევე ვალდებულებები, მაგრამ აუცილებელი არ არის, რომ ოპერაციას ვალდებულებები ჰქონდეს.

მგ7. საქმიანობებისა და დაკავშირებული აქტივებისა და/ან ვალდებულებების ინტეგრირებულ ერთობლიობას შეიძლება განვითარების ეტაპზე არ ჰქონდეს შედეგები. ასეთ შემთხვევაში, ერთეულმა, რომელიც ამ ოპერაციას იღებს, სხვა ფაქტორები უნდა გაითვალისწინოს იმის განსაზღვრისას, ეს ოპერაციაა თუ არა. ეს ფაქტორები მოიცავს, მაგრამ არ შემოიფარგლება შემდეგით:

- (ა) დაიწყო თუ არა დაგეგმილი ძირითადი საქმიანობების განხორციელება;
- (ბ) ჰყავს თუ არა თანამშრომლები, აქვს თუ არა ინტელექტუალური ქონება და სხვა რესურსები და პროცესები, რომელთა გამოყენება შეიძლება ამ რესურსების მიმართ;
- (გ) ახორციელებს თუ არა შედეგების წარმოქმნის გეგმას; და
- (დ) შეძლებს თუ არა მომსახურების მიმღებებთან, ვინც შედეგებს მიიღებს, ხელმისაწვდომობის მიღწევას.

საჭირო არ არის ყველა ზემოაღნიშნული ფაქტორი იმისათვის, რომ განვითარების ეტაპზე მყოფმა საქმიანობებისა და დაკავშირებული აქტივებისა და/ან ვალდებულებების ინტეგრირებულმა ერთობლიობამ დააკმაყოფილოს ოპერაციის კრიტერიუმები.

მგ8. იმის განსაზღვრა, კონკრეტული საქმიანობებისა და დაკავშირებული აქტივებისა და/ან ვალდებულებების ინტეგრირებული ერთობლიობა ოპერაციაა თუ არა, უნდა ემყარებოდეს იმის დადგენას, სხვა ერთეულს შეუძლია თუ არა ამ ინტეგრირებული პაკეტის წარმართვა და მართვა ოპერაციის სახით. ამგვარად, იმის განსაზღვრისას, კონკრეტული ერთობლიობის პაკეტი არის თუ არა ოპერაცია, შეუსაბამოა იმის გათვალისწინება, გადამცემი მას ოპერაციის სახით იყენებდა თუ არა და მყიდველ ერთეულს განზრახული აქვს თუ არა მისი ოპერაციის სახით გამოყენება.

მგ9. საპირისპირო მტკიცებულების არარსებობის შემთხვევაში, კონკრეტული საქმიანობებისა და დაკავშირებული აქტივებისა და/ან ვალდებულებების ინტეგრირებული ერთობლიობა, რომელიც გუდვილს მოიცავს, ოპერაციად უნდა იქნეს მიჩნეული. თუმცა, აუცილებელი არ არის, რომ ოპერაციას გუდვილი ჰქონდეს.

საჯარო სექტორის გაერთიანების კლასიფიკაცია (იხ. პუნქტები 7–14)

კონტროლის შეფასება (იხ. პუნქტები 7–8)

- მგ10. როდესაც საჯარო სექტორის გაერთიანების ერთ-ერთი მხარე გაერთიანების შედეგად კონტროლს მოიპოვებს ერთ ან მეტ ოპერაციაზე, გაერთიანება კლასიფიცირდება შერწყმად ან შექმნად, რაც დამოკიდებულია გაერთიანების ეკონომიკურ შინაარსზე. თუ გაერთიანების ვერცერთი მხარე ვერ მოიპოვებს კონტროლს, გაერთიანება კლასიფიცირდება შერწყმად. ამ შეფასებაში პირველი ნაბიჯია იმის განსაზღვრა, რომელიმე ერთეულმა, რომელიც საჯარო სექტორის გაერთიანებამდე არსებობდა, მოიპოვა თუ არა კონტროლი ერთ ან მეტ ოპერაციაზე. რადგან ეს განისაზღვრება იმ ერთეულებზე მინიშნებით, რომლებიც საჯარო სექტორის გაერთიანების შექმნამდე არსებობდა, ის განსხვავდება სსბასს 35-ში, *კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება*, მოცემული კონტროლის შეფასებისგან, სადაც კონტროლის შეფასება ხორციელდება იმ ერთეულებზე მინიშნებით, რომლებიც არსებობს საჯარო სექტორის გაერთიანების შემდეგ.
- მგ11. იმის განსაზღვრისას, საჯარო სექტორის გაერთიანების რომელიმე მხარე, გაერთიანების შედეგად, მოიპოვებს თუ არა კონტროლს, ერთეული იყენებს სსბასს 35-ში მოცემულ პრინციპებსა და მითითებებს. ამ პრინციპებისა და მითითებების გამოყენებისას ტექსტი „ერთეული აკონტროლებს“, წაიკითხება, როგორც „ერთეული კონტროლს მოიპოვებს“, ხოლო „სხვა ერთეული“ წაიკითხება, როგორც „ოპერაცია“. მაგალითად, იმის განსაზღვრისას, საჯარო სექტორის გაერთიანების რომელიმე მხარე მოიპოვებს თუ არა კონტროლს ერთ ან მეტ ოპერაციაზე გაერთიანების შედეგად, წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისთვის სსბასს 35-ის მე-20 პუნქტი შემდეგნაირად წაიკითხება (შესწორებული ტექსტი დახრილი ასოებით წერია):

ამგვარად, ერთეული *ოპერაციაზე კონტროლს მოიპოვებს* მაშინ, და მხოლოდ მაშინ, როდესაც ერთეული *მოიპოვებს* შემდეგს:

- ა) უფლებამოსილებას ოპერაციაზე (იხ. პუნქტები 23–29);
- ბ) ოპერაციაში მისი ჩართულობიდან წარმოქმნილი ცვალებად სარგებელთან დაკავშირებული რისკი ან უფლებები (იხ. პუნქტები 30–34); და
- გ) ოპერაციაზე თავისი უფლებამოსილების გამოყენების უნარი, რათა გავლენა მოახდინოს ოპერაციაში მისი

მონაწილეობიდან წარმოქმნილი სარგებლის ხასიათსა და ოდენობაზე (იხ. პუნქტები 35–37).

- მგ12. სსბასს 35-ში მოცემული პრინციპებისა და მითითებების გამოყენებისას ერთეული ითვალისწინებს პუნქტებს მგ13–მგ18.
- მგ13. საჯარო სექტორის გაერთიანება, რომელიც ძირითადად კომპენსაციის გადაცემით ხორციელდება (ანუ, ფულადი სახსრების ან სხვა აქტივების გადაცემით ან ვალდებულებების აღებით) - როგორც წესი, იწვევს ერთი ერთეულის მიერ ერთ ან მეტ ოპერაციაზე კონტროლის მოპოვებას.
- მგ14. საჯარო სექტორის გაერთიანება, რომელიც ძირითადად სააქციო წილის გაცვლით ხორციელდება, როგორც წესი, იწვევს ერთი ერთეულის მიერ ერთ ან მეტ ოპერაციაზე კონტროლის მოპოვებას. გაერთიანებები, რომელიც მოიცავს სააქციო წილის გაცვლას, საზოგადოდ, იწვევს საკმარისი ხმის უფლების მიღებას ერთ ან მეტ ოპერაციაზე კონტროლის მოსაპოვებლად. ეს შეიძლება მოხდეს ერთეულის მიერ ხმის უფლებების უმრავლესობის მოპოვების გარეშე, როდესაც ერთეულს დიდი უმცირესობის წილი აქვს და სხვა არცერთ მფლობელს ან მფლობელებს ორგანიზებულ ჯგუფს არა აქვს მნიშვნელოვანი ხმის უფლება.
- მგ15. საჯარო სექტორის გაერთიანებამ, რომელიც მოიცავს სააქციო კაპიტალის გამოშვებას, შეიძლება წარმოქმნას უკუმეძენა (იხ. პუნქტები მგ66–მგ71). ერთეული ამ შესაძლებლობას ითვალისწინებს იმის განსაზღვრისას, საჯარო სექტორის გაერთიანების რომელიმე მხარე მოიპოვებს თუ არა კონტროლს ოპერაციებზე.
- მგ16. საჯარო სექტორის გაერთიანებისას, რომელიც ორზე მეტ ერთეულს მოიცავს, საჯარო სექტორის გაერთიანების მხარე, რომელიც ამ გაერთიანების ინიციატორია (თუ ასეთი არსებობს), უფრო მეტად სავარაუდოა, რომ ოპერაციებზე კონტროლს მოიპოვებს, ვიდრე ამ გაერთიანების სხვა მხარეები.
- მგ17. საჯარო სექტორის გაერთიანებაში, სადაც ახალი ერთეული იქმნება გაერთიანების შესაქმნელად, ამ ერთეულმა შეიძლება ოპერაციებზე კონტროლი მოიპოვოს მხოლოდ მაშინ, თუ ეს ერთეული არსებობდა გაერთიანებამდე. როდესაც ეს ახალი ერთეული არ არსებობს გაერთიანებამდე, ერთეული განიხილავს, ამ გაერთიანების რომელიმე მხარე, რომელიც გაერთიანებამდე არსებობდა, მოიპოვებს თუ არა კონტროლს ოპერაციებზე.

მგ18. თუ წინამდებარე მითითებების გამოყენებით გამოვლინდება, რომ გაერთიანების ერთი მხარე კონტროლს მოიპოვებს ერთ ან მეტ ოპერაციაზე, მაშინ გაერთიანება კლასიფიცირდება შერწყმად ან შექმნად, ამ გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით. ერთეული ითვალისწინებს პუნქტებში 9–14 და მგ19–მგ50 მოცემულ მითითებებს, რათა განსაზღვროს ამ გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსი შერწყმა არის თუ არა. თუ აღნიშნული მითითების გამოყენებით ვერ გამოვლინდება გაერთიანების ერთი მხარე, რომელიც კონტროლს მოიპოვებს ერთ ან მეტ ოპერაციაზე, მაშინ გაერთიანება შერწყმად კლასიფიცირდება.

საჯარო სექტორის გაერთიანების კლასიფიკაციის განსაზღვრა (იხ. პუნქტები 9–14)

მგ19. თუ საჯარო სექტორის გაერთიანების ერთი მხარე გაერთიანების შედეგად კონტროლს მოიპოვებს ერთ ან მეტ ოპერაციაზე, მაშინ გაერთიანება კლასიფიცირდება შერწყმად ან შექმნად, რაც დამოკიდებულია გაერთიანების ეკონომიკურ შინაარსზე. იმის შეფასებისას, გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმა არის თუ არა, ერთეული ითვალისწინებს საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკურ შინაარსსა და პუნქტებში 12-14 მოცემულ მაჩვენებლებს. გაერთიანება, რომელსაც შერწყმის ეკონომიკური შინაარსი არა აქვს, შექმნად უნდა კლასიფიცირდეს. აღნიშნულის შეფასებისას ერთეული შემდეგ მითითებებს ითვალისწინებს.

ეკონომიკური შინაარსი (იხ. მე-9 პუნქტი)

მგ20. როგორც წესი, პუნქტებში 12-13 მოცემული მაჩვენებლების ანალიზი, ინდივიდუალურად თუ ერთობლივად, სარწმუნო შედეგს იძლევა და საკმარის მტკიცებულებას უზრუნველყოფს იმისათვის, რომ განისაზღვროს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმა არის თუ არა. საჭირო არ არის, რომ გაერთიანებამ ორივე მაჩვენებელი დააკმაყოფილოს იმისათვის, რომ შერწყმად კლასიფიცირდეს.

მგ21. როდესაც პუნქტებში 12-13 მოცემული მაჩვენებლების გათვალისწინება არასარწმუნო შედეგებს იძლევა ან ვერ უზრუნველყოფს საკმარის მტკიცებულებას, რომ ნათლად განისაზღვროს გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსი, მაშინ ერთეული ითვალისწინებს მე-14 პუნქტში მოცემულ დამატებით საკითხებს.

მგ22. შერწყმის ეკონომიკური შინაარსი, საზოგადოდ, არის ის, რომ ახალი ერთეული იქმნება, მიუხედავად წარმოქმნილი ერთეულის იურიდიული ფორმისა. ეს თანაბრად ვრცელდება გაერთიანებაზე, სადაც გაერთიანების ერთი მხარე კონტროლს მოიპოვებს ერთ ან მეტ

ოპერაციაზე. თუ საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსი არის, რომ ამ გაერთიანების ერთ-ერთი მხარე აგრძელებს არსებობას, აღნიშნულმა შეიძლება უზრუნველყოს მტკიცებულება, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შეძენაა. ოპერაციების საერთო კონტროლის ქვეშ გაერთიანებისას, ფაქტი, რომ საბოლოო მაკონტროლებელი მხარე ოპერაციებს აკონტროლებდა გაერთიანებამდე და მის შემდეგაც აკონტროლებს, ამცირებს ამ ფაქტორის მნიშვნელობას.

მგ23. შერწყმა მოიცავს საჯარო სექტორის გაერთიანების ოპერაციების ინტეგრირებას. სხვა სიტყვებით, შერწყმა არ წარმოქმნის მაკონტროლებელი ერთეულის/კონტროლირებული ერთეულის ურთიერთობას გაერთიანების მხარეებს შორის. თუ, გაერთიანების შემდეგ რომელიმე ოპერაცია ფუნქციონირებს გაერთიანების რომელიმე მხარის კონტროლირებული ერთეულის სახით, მაშინ ეს უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომ ამ გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსი შეძენაა.

მგ24. როგორც წესი, შეძენა ერთობლივი შეთანხმებაა ორ ან მეტ მხარეს შორის და საზოგადოდ, მას კომერციული შინაარსი აქვს. თუმცა, საჯარო სექტორში, გაერთიანების ერთ-ერთმა მხარემ შეიძლება გაერთიანების სხვა მხარეს თავს მოახვიოს საჯარო სექტორის გაერთიანება. როდესაც ეს გამოიწვევს ამ ერთეულის მიერ იმ ეკონომიკურ სარგებელზე ან მომსახურების პოტენციალზე წვდომის მოპოვებას, რომელიც იმის მსგავსია, რაც შეიძლებოდა მიღებული ყოფილიყო ერთობლივი შეთანხმებით, მოსალოდნელია, რომ ეს საჯარო სექტორის გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შეძენაა. მაგალითად, ცენტრალურმა მთავრობამ შეიძლება განახორციელოს რომელიმე მომსახურების, რომელსაც ის აფინანსებს, ცენტრალიზება ადგილობრივი მთავრობის ერთეულების ოპერაციების ცენტრალური მთავრობისთვის გადაცემით, მასშტაბის ეკონომიის მისაღწევად. როდესაც ერთეული ვერ მოიპოვებს წვდომას იმ ეკონომიკურ სარგებელზე ან მომსახურების პოტენციალზე, რომელიც იმის მსგავსია, რაც შეიძლებოდა მიღებული ყოფილიყო ნებაყოფლობითი გარიგებით, მოსალოდნელია, რომ ეს საჯარო სექტორის გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა.

მგ25. თუ აღნიშნული მაჩვენებლებისა და საჯარო სექტორის გაერთიანების ხასიათის გათვალისწინების შემდეგ არასაკმარისი მტკიცებულებაა, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანებას შერწყმის ეკონომიკური შინაარსი აქვს, მაშინ ეს გაერთიანება შეძენად უნდა იქნეს კლასიფიცირებული.

კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლები (იხ. მე-12 პუნქტი)

- მგ26. შერწყმა, როგორც წესი, მოიცავს ანაზღაურების გადახდას, მყიდველისთვის ოპერაციის წმინდა აქტივებზე უფლებამოსილების დათმობის კომპენსაციის სახით. საპირისპიროდ, შეძენა, საზოგადოდ, მოიცავს მათ შორის ანაზღაურების გაცვლას, ვინც კონტროლს მოიპოვებს ოპერაციებზე და ვინც ოპერაციებზე კონტროლს კარგავს.
- მგ27. ანაზღაურების გადახდა, რომელიც გამიზნულია გადაცემული ოპერაციის წმინდა აქტივებზე უფლებამოსილების მქონეთა კომპენსირებისათვის, რადგან მათ დათმეს ეს უფლებამოსილება, უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომ ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსი შეძენაა. ასეთ შემთხვევაში გაერთიანება შეძენად კლასიფიცირდება.
- მგ28. ანაზღაურების გადახდა, რომლის მიზანი არის არა გადაცემული ოპერაციის წმინდა აქტივებზე უფლებამოსილების მქონეთა კომპენსირება, მათ მიერ ამ უფლებამოსილების დათმობის გამო, არამედ, მაგალითად, ის გამიზნულია მათთვის იმ დანახარჯების კომპენსირებისათვის, რომელიც გასწიეს საჯარო სექტორის გაერთიანების შექმნისთვის, უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომ ამ გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსი შერწყმაა.
- მგ29. შეძენა შეიძლება განხორციელდეს კომპენსაციის გარეშე, მაგალითად, როდესაც პირი სახელმწიფო ერთეულს უსასყიდლოდ უტოვებს ოპერაციას. მაშასადამე, კომპენსაციის არარსებობა თავისთავად არ უზრუნველყოფს საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის მტკიცებულებას. კომპენსაციის შეფასებისას ერთეული ასევე ითვალისწინებს იმ მიზეზებს, რის გამოც იქნა ან არ იქნა კომპენსაცია გადახდილი.
- მგ30. როდესაც საჯარო სექტორის გაერთიანება არ მოიცავს კომპენსაციას, ერთეული ითვალისწინებს იმის მიზეზებს, რატომ არ იქნა კომპენსაცია გადახდილი. თუ ყოფილმა მფლობელმა ოპერაციის წმინდა აქტივებზე თავის უფლებამოსილებაზე უარი თქვა, ან მისი უფლებამოსილება შეიძლება იძულებით გაუქმდა (მაგალითად, არაკომპენსირებული კონფისკაციისას), შეიძლება არსებობდეს მტკიცებულება, რომ ეს გაერთიანება შეძენაა.
- მგ31. როდესაც საჯარო სექტორის გაერთიანება რა მოიცავს კომპენსაციის გადახდას, რადგან არ არსებობს ოპერაციის წმინდა აქტივებზე უფლებამოსილი მხარე, მაშინ, საზოგადოდ, ამ გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსი იქნება შერწყმა. შეძენა მოიცავს ოპერაციის მისი მფლობელისგან ახალ მფლობელზე გადაცემას. თუ არ არსებობს

ოპერაციის წმინდა აქტივების უფლებამოსილების მქონე მხარე, მაშინ არარსებობს ყოფილი მფლობელი და გაერთიანება, როგორც წესი, შეძენა არ არის. ეს სცენარი წარმოიქმნება მხოლოდ მაშინ, როდესაც მთლიანი ერთეულის გადაცემა ხდება; ინდივიდუალური ოპერაციის გადაცემისას ამ ოპერაციის გადამცემი ერთეული იქნება ყოფილი მფლობელი და მას ექნება ოპერაციის წმინდა აქტივებზე უფლებამოსილება. იმ ერთეულების მაგალითები, რომელთაც ყოფილი მფლობელები არ ეყოლება, მოიცავს მუნიციპალიტეტებსა და ზოგიერთ არა-მომგებიან ორგანიზაციას.

გადაწყვეტილებების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლები (იხ. მე-13 პუნქტი)

- მგ32. შეძენა, როგორც წესი, მოითხოვს გაერთიანების ყველა მხარის ნებაყოფილობით მონაწილეობას. ამიტომ, როდესაც საჯარო სექტორის გაერთიანება იძულებითია და გადაწყვეტილების მიღების პროცესში არცერთი მხარე არ მონაწილეობს, ეს შეიძლება უზრუნველყოფდეს მტკიცებულებას, რომ ამ გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსი შერწყმაა.
- მგ33. სხვა გარემოებებში საჯარო სექტორის გაერთიანების მხარეები შეძლებენ სხვადასხვა დონის გავლენის მოხდენას გაერთიანების პირობებზე, მაშინაც კი, როდესაც გაერთიანება მესამე მხარის მიერ არის თავსმოხვეული. როდესაც მხარეების გაერთიანებაზე გავლენის დონე იზრდება, განსაკუთრებით იმ მხარის გავლენა, რომელიც კონტროლს მოიპოვებს ერთ ან მეტ ოპერაციაზე, ნაკლებად სავარაუდოდ ხდება გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის შესახებ დასკვნის გამოტანა.
- მგ34. მაგალითად, გაერთიანების მხარეებს შეიძლება მარეგულირებელმა მიუთითა გაერთიანებისკენ, მაგრამ მარეგულირებელი მხარეებს აძლევს საშუალებას განსაზღვრონ ამ გაერთიანების პირობები. ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსი, სავარაუდოდ განისაზღვრება გაერთიანების მხარეებს შორის შეთანხმებული პირობებით და არა მარეგულირებლის გადაწყვეტილებით, რომ ეს მხარეები უნდა გაერთიანდნენ.
- მგ35. როდესაც საჯარო სექტორის გაერთიანების მხარეს, რომელიც კონტროლს მოიპოვებს ერთ ან მეტ ოპერაციაზე, შეუძლია სხვა მხარეს აიძულოს გაერთიანება, ეს არ უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომ ეს გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა. მაგალითად, მთავრობამ შეიძლება გადაწყვიტა კერძო სექტორის ერთეულის ნაციონალიზაცია, მისი აქციონერების სურვილის საპირისპიროდ. ფაქტი, რომ მთავრობას (გაერთიანების მხარე) შეუძლია

ნაციონალიზაციის იძულებით განხორციელება, მაგალითად, კანონმდებლობით, არ უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა. როდესაც გაერთიანების მხარეს, რომელიც კონტროლს მოიპოვებს ერთ ან მეტ ოპერაციაზე, შეუძლია სხვა მხარის იძულებით გაერთიანება, ეს უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შეძენაა.

მგ36. როდესაც საჯარო სექტორის გაერთიანება ექვემდებარება თითოეული მხარის მოქალაქეების მიერ დამტკიცებას რეფერენდუმის მეშვეობით, აღნიშნულმა შეიძლება უზრუნველყოს მტკიცებულება, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა. მსგავსი მოთხოვნა უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომ გაერთიანების მხარეებს არა აქვთ ნებაყოფილობით გაერთიანების თავისუფლება და საბოლოო გადაწყვეტილებას იმის თაობაზე, გაერთიანება შეიქმნება თუ არა, მესამე მხარეები იღებენ. თუმცა, შეიძლება მოქალაქეებმა რეფერენდუმის მეშვეობით დაამტკიცონ გაერთიანება, რომელიც თავისი პირობებით შეძენაა.

მგ37. როდესაც გაერთიანება იქმნება საერთო კონტროლს დაქვემდებარებული ორი მხარის მონაწილეობით, აღნიშნულმა შეიძლება უზრუნველყოს მტკიცებულება, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა. ხშირ შემთხვევაში, საერთო კონტროლს დაქვემდებარებული საჯარო სექტორის გაერთიანებები იქმნება მაკონტროლებელი ერთეულის მიერ და მისი სახელით და ხშირ შემთხვევაში მაკონტროლებელი ერთეული განსაზღვრავს ამ გაერთიანების პირობებს. მაგალითად, მთავრობამ შეიძლება გადაწყვიტოს ორი სამინისტროს გაერთიანება ადმინისტრაციული ან პოლიტიკური მიზეზების გამო და განსაზღვროს ამ გაერთიანების პირობები. მსგავს შემთხვევაში საბოლოო გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, გაერთიანება მოხდება თუ არა, ისევე როგორც გაერთიანების პირობების შესახებ, მიიღება მაკონტროლებელი ერთეულის მიერ. ეს უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომ ამ გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსი შერწყმაა.

მგ38. ზოგიერთ შემთხვევაში, საერთო კონტროლს დაქვემდებარებული ორი ოპერაცია შეიძლება შეთანხმდეს ნებაყოფილობით გაერთიანებაზე. თუმცა, როგორც წესი, ეს გადაწყვეტილება მაკონტროლებელი მხარის მიერ დამტკიცებას ექვემდებარება, მიუხედავად იმისა, ეს დამტკიცება აშკარად გამოხატულია თუ არა. როდესაც საჭიროა მაკონტროლებელი ერთეულის მიერ დამტკიცება, ეს უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომ საბოლოო გადაწყვეტილებას იმის თაობაზე, გაერთიანება მოხდება

თუ არა, ისევე როგორც გაერთიანების პირობების შესახებ, მიიღება მაკონტროლებელი მხარის მიერ. მაშასადამე, ეს უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომ ამ გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსი შერწყმაა.

მგ39. მხოლოდ მაშინ, როდესაც არ არსებობს მტკიცებულება, რომ მაკონტროლებელი მხარე ჩართულია საჯარო სექტორის გაერთიანებაში, გაერთიანების ინიცირების, გაერთიანების პირობების განსაზღვრის ან გაერთიანების შექმნის დამტკიცებით (პირდაპირ ან არაპირდაპირ), არ იარსებებს მტკიცებულება, რომ ამ გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსი შერწყმაა. ასეთ ვითარებაში ერთეული ითვალისწინებს ყველა დანარჩენ ფაქტორს, რათა განსაზღვროს საჯარო სექტორის ამ გაერთიანების კლასიფიკაცია.

დამატებითი საკითხები, რომლებიც გათვალისწინებულ უნდა იქნეს, როდესაც კომპენსაციისა და გადაწყვეტილებების მიღების პროცესის მაჩვენებლები ვერ უზრუნველყოფენ საკმარის მტკიცებულებას იმისათვის, რომ განისაზღვროს, გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმა არის თუ არა (იხ. მე-14 პუნქტი)

მგ40. როდესაც კომპენსაციისა და გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლების ანალიზი არასარწმუნო შედეგებს იძლევა და არ უზრუნველყოფს საკმარის მტკიცებულებას იმისათვის, რომ განისაზღვროს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმა არის თუ არა, მაშინ ერთეული განიხილავს, რომელი კლასიფიკაცია და შესაბამისად გამოყენებული სააღრიცხვო მიდგომა უზრუნველყოფს ინფორმაციას, რომელიც:

- (ა) საუკეთესოდ დააკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშის მიზნებს; და
- (ბ) საუკეთესოდ დააკმაყოფილებს ხარისხობრივ მახასიათებლებს.

მგ41. კომპენსაციისა და გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლების ანალიზი, საზოგადოდ, სარწმუნო შედეგებს იძლევა და საკმარის მტკიცებულებას უზრუნველყოფს იმისათვის, რომ განისაზღვროს, გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით არის თუ არა შერწყმა. აღნიშნულის მიზეზია ის, რომ კომპენსაციისა და გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლების ანალიზი საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის მტკიცებულებას უზრუნველყოფს ყველა გარემოებაში, განსაკუთრებული გარემოებების გარდა. ამიტომ, როდესაც ცხადია, რომ ეს მაჩვენებლები არსებობს, მე-14 პუნქტში მოცემული დამატებითი საკითხების გათვალისწინება არ ხდება კლასიფიკაციის განსაზღვრისთვის.

მგ42. თუ კომპენსაციასა და გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლების ანალიზი, არასარწმუნო შედეგებს იძლევა და არ უზრუნველყოფს საკმარის მტკიცებულებას იმისათვის, რომ განისაზღვროს, გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით არის თუ არა შერწყმა, ერთეული განიხილავს, რომელი კლასიფიკაცია უზრუნველყოფს ინფორმაციას, რომელიც საუკეთესოდ შეესაბამება ფინანსური ანგარიშის მიზნებს. იმის განსაზღვრამ, საჯარო სექტორის გაერთიანება შერწყმაა თუ შექმნა, შეიძლება მნიშვნელოვანი გავლენა იქონიოს გაერთიანების ფინანსურ ანგარიშზე. ამიტომ, მნიშვნელოვანია იმ ინფორმაციის გათვალისწინება, რომელსაც თითოეული მეთოდი უზრუნველყოფს, ისევე როგორც ამ ინფორმაციის ძირითადი მომხმარებლების.

მგ43. აღრიცხვის წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდი გაერთიანებას განიხილავს წარმოქმნილ ერთეულში გაერთიანებული თითოეული ოპერაციისა და მათი მფლობელების ან ამომრჩევლის თვალთახედვით. აღრიცხვის წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდით გაერთიანებული ოპერაციები ანგარიშგებულ აქტივებსა და ვალდებულებებს თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში საბალანსო ღირებულებით აფასებენ შერწყმის თარიღით. მსგავსმა ინფორმაციამ შეიძლება მომხმარებელს დახმარება გაუწიოს წარმოქმნილი ერთეულის საქმიანობის შედეგების შეფასებაში, გაერთიანებული ოპერაციების შერწყმის თარიღისთვის გაერთიანებული ოპერაციების ისტორიული აქტივებისა და ვალდებულებების გაერთიანებისა და საოპერაციო შედეგების ადრინდელ პერიოდებთან შედარების საფუძველზე. თუმცა, შესაძარისობა შეიძლება შემცირდეს, როდესაც შესწორებების შეტანა მოითხოვება თანმიმდევრული სააღრიცხვო პოლიტიკის მისაღწევად. ის არ მოიცავს ინფორმაციას საბაზრო მოლოდინების შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია აქტივებისა და ვალდებულებების სამომავლო ფულადი ნაკადების ღირებულებასთან, გარდა შერწყმამდე რეალური ღირებულებით აღრიცხული სხვა აქტივებისა და ვალდებულებებისა.

მგ44. შექმნის მეთოდი გაერთიანებას განიხილავს მყიდველი ერთეულის თვალთახედვით - ერთეულის, რომელიც სხვა ოპერაციებზე კონტროლს მოიპოვებს. მყიდველი ერთეული ყიდულობს ან სხვაგვარად მოიპოვებს კონტროლს წმინდა აქტივებზე და თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებს შექმნილ აქტივებსა და აღებულ ვალდებულებებს, მათ შორის იმ აქტივებსა და ვალდებულებებს, რომლებიც ადრე შექმნილ ოპერაციას ჰქონდა აღიარებული. მსგავსი ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს ეხმარება საწყისი ინვესტიციისა და ამ ინვესტიციის შემდგომი შედეგების განსაზღვრაში,

მათ შედარებაში სხვა ერთეულების შედეგებთან, მყიდველი ერთეულის მიერ გაკეთებული ინვესტიციების საფუძველზე. ის მოიცავს ასევე ინფორმაციას ამ აქტივებსა და ვალდებულებებთან დაკავშირებული სამომავლო ფულადი ნაკადების ღირებულების საბაზრო მოლოდინების შესახებ. მართალია, ამ მეთოდით შეძენილი ოპერაციის აქტივები და ვალდებულებები გადაფასდება, მაგრამ ის გავლენას არ ახდენს შეძენამდე მყიდველის მიერ ფლობილ აქტივებსა და ვალდებულებებზე. უფრო მეტიც, პუნქტებში 85(ა) და 85(ბ) მოცემულ თანხებსა და სხვა ფაქტორებს (მაგ., ხელსაყრელი შესყიდვა) ურთიერთკავშირის მიხედვით, მან შეიძლება გამოიწვიოს შემოსულობის ან ზარალის მყისვე აღიარება ნამეტის ან დეფიციტის მეშვეობით.

მგ45. თითოეული მეთოდით უზრუნველყოფილი ინფორმაცია შეჯამებულია ქვემოთ მოცემულ ცხრილში.

	შერწყმა	შემენა
თვალსაზრისი	თითოეული გაერთიანებული ოპერაციის, მათი მფლობელებისა და ამომრჩეველების თვალსაზრისი.	მყიდველი ერთეულის თვალსაზრისი.
მომხმარებლის ინფორმაცია	ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს ეხმარება წარმოქმნილი ერთეულის საქმიანობის შედეგების შეფასებაში, შერწყმის თარიღით გაერთიანებული ოპერაციების ისტორიული აქტივებისა და ვალდებულებების გაერთიანებისა და	ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს ეხმარება საწყისი ინვესტიციისა და ამ ინვესტიციის შემდგომი შედეგების შეფასებაში.

	შერწყმა	შემენა
	საოპერაციო შედეგების ადრინდელ პერიოდებთან შედარების საფუძველზე.	
ანგარიშგებულ ღირებულებების საფუძველი	ანგარიშგებულ აქტივები და ვალდებულებები გაერთიანებული ოპერაციების ფინანსურ ანგარიშგებაში ფასდება მათი საბალანსო ღირებულებებით, შერწყმის თარიღით.	გაერთიანებული ოპერაციების იდენტიფიცირებული აქტივები და ვალდებულებები გადაფასდება, მაგრამ გავლენა არა აქვს მყიდველი ერთეულის მიერ ფლობილ აქტივებსა და ვალდებულებებზე. მოიცავს ინფორმაციას ამ აქტივებსა და ვალდებულებებთან დაკავშირებული სამომავლო ფულადი ნაკადების საბაზრო მოლოდინების შესახებ.
გასული პერიოდების საოპერაციო შედეგებთან შედარების შესაძლებლობა	შეიძლება ხელი შეუწყოს საოპერაციო შედეგების გასულ პერიოდებთან შედარებას. შესაძარისობა შეიძლება შემცირდეს, როდესაც შესწორებები მოითხოვება	რთულია საოპერაციო შედეგების გასულ პერიოდებთან შედარება.

	შერწყმა	შემენა
	თანმიმდევრული სააღრიცხვო პოლიტიკის მისაღწევად.	

მგ46. იმის განხილვა, რომელი კლასიფიკაცია უზრუნველყოფს ინფორმაციას, რომელიც საუკეთესოდ შეესაბამება ფინანსური ანგარიშის მიზნებს, უზრუნველყოფს საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის მტკიცებულებას, როდესაც კომპენსაციასა და გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლები არასარწმუნო შედეგებს იძლევა ან ვერ უზრუნველყოფს საკმარის მტკიცებულებას იმისათვის, რომ განისაზღვროს გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსი არის თუ არა შერწყმა.

მგ47. როდესაც კომპენსაციასა და გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლები არასარწმუნო შედეგებს იძლევა ან ვერ უზრუნველყოფს საკმარის მტკიცებულებას იმისათვის, რომ განისაზღვროს გაერთიანების კლასიფიკაცია, ერთეული განიხილავს, რომელი კლასიფიკაცია უზრუნველყოფს ინფორმაციას, რომელიც საუკეთესოდ აკმაყოფილებს შესაბამისობის, სამართლიანი წარდგენის, აღქმადობის, დროულობის, შესადარისობისა და შემოწმების შესაძლებლობის ხარისხობრივ მახასიათებლებს. აღნიშნულის შეფასებისას ერთეული ასევე ითვალისწინებს საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშში ასახული ინფორმაციის შეზღუდვებს, რომელიც გახლავთ არსებითობა, დანახარჯები-სარგებელი და ხარისხობრივ მახასიათებლებს შორის დაბალანსება.

მგ48. საჯარო სექტორის გაერთიანების კლასიფიკაციის განხილვისას ზოგიერთი ხარისხობრივი მახასიათებელი უფრო მნიშვნელოვანი იქნება სხვებთან შედარებით. მაგალითად, დროულობა ნაკლებად მნიშვნელოვანი იქნება, ვიდრე აღქმადობა იმის განსაზღვრისას, გაერთიანება შერწყმა თუ შემენა.

მგ49. ერთეული აღნიშნულ ხარისხობრივ მახასიათებლებსა და ინფორმაციის შეზღუდვას განიხილავს ფინანსური ანგარიშების მომხმარებლების თვალსაზრისით. ეს გულისხმობს შემდეგი კითხვების გათვალისწინებას; ეს ჩამონათვალი ამომწურავი არ არის.

(ა) რომელი კლასიფიკაცია წარადგენს ყველაზე სამართლიანად

საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკურ შინაარსს, რომელი შეიძლება განსხვავდებოდეს მისი იურიდიული ფორმისგან? კლასიფიკაცია სამართლიანად წარადგენს ერთეულის ფინანსურ შედეგებსა და ფინანსურ მდგომარეობას?

- (ბ) რომელი კლასიფიკაცია დაეხმარება მომხმარებელს საჯარო სექტორის გაერთიანების ხასიათის გაგებაში? მაგალითად, შერწყმისას ნებისმიერი განსხვავება სულ აღიარებულ აქტივებსა და სულ აღიარებულ ვალდებულებებს შორის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში აღიარდება, ხოლო შემენისას მყიდველი ერთეული გუდვილს აღიარებს, ან შემოსულობას ან ზარალს, საანგარიშგებო პერიოდში. რომელი მიდგომა დაეხმარება მომხმარებელს გაერთიანების ხასიათის ყველაზე უკეთ გაგებაში?
- (გ) მომხმარებელთა საჭიროებები საუკეთესოდ დაკმაყოფილდება, როდესაც უზრუნველყოფილი ინფორმაცია შესადარისია. როგორ არის მსგავსი საჯარო სექტორის გაერთიანებები კლასიფიცირებული?

მგ50. იმის განხილვა, რომელი კლასიფიკაცია უზრუნველყოფს ინფორმაციას, რომელიც ყველაზე უკეთესად აკმაყოფილებს ხარისხობრივ მახასიათებლებს, უზრუნველყოფს საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის მტკიცებულებას, როდესაც კომპენსაციასა და გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლები არასარწმუნო შედეგებს იძლევა ან ვერ უზრუნველყოფს საკმარის მტკიცებულებას იმისათვის, რომ განისაზღვროს გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსი არის თუ არა შერწყმა.

შერწყმის ბუღალტრული აღრიცხვა

გაერთიანებულ ოპერაციებს შორის ოპერაციების ანულირება (იხ. 22-ე პუნქტი)

მგ51. წარმოქმნილი ერთეული გაერთიანებულ ოპერაციებს შორის ყველა ოპერაციის ანულირებას ახორციელებს. მრავალი ოპერაციის ანულირება ავტომატურად მოხდება. მაგალითად, გაერთიანებულმა ოპერაციამ საზღაურის სანაცვლოდ მომსახურება გაუწია სხვა გაერთიანებულ ოპერაციას შერწყმის თარიღამდე. იმ გაერთიანებული ოპერაციის შემოსავალი, რომელმაც მომსახურება გასწია, აისახება გაერთიანებული ოპერაციის დაგროვილ ნამეტში ან დეფიციტში შერწყმის თარიღით. მომსახურების მიმღები გაერთიანებული ოპერაციის ხარჯი აისახება ამ გაერთიანებული ოპერაციის დაგროვილ ნამეტში ან მოგებაში შერწყმის თარიღით. წარმოქმნილი ერთეული ორივე თანხას აღიარებს წმინდა აქტივებში/კაპიტალში.

მგ52. ანულირება შეიძლება ავტომატურად არ განხორციელდეს, როდესაც ამ ორ გაერთიანებულ ოპერაციას შორის ოპერაციის შედეგად ერთ გაერთიანებულ ოპერაციას აღიარებული აქვს აქტივი, მეორე გაერთიანებულ ოპერაციას კი შესაბამისი ვალდებულება. წარმოქმნილი ერთეული განახორციელებს როგორც აქტივის, ისე ვალდებულების ანულირებას და აქტივსა და ვალდებულებას შორის ნებისმიერ სხვაობას წმინდა აქტივებში/კაპიტალში აღიარებს.

გამოსაყენებელი საბალანსო ღირებულებები (იხ. პუნქტები 26–27)

მგ53. როდესაც გაერთიანებული ოპერაცია ადრე იქნა შეძენილი (ანუ, ის ადრე იყო შეძენილი ოპერაცია), მაშინ ამ გაერთიანებული ოპერაციის აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებები მის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიძლება განსხვავდებოდეს მაკონტროლებელი ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ამ აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებებისგან. შეძენისას მაკონტროლებელი ერთეული გაერთიანებული ოპერაციის აქტივებსა და ვალდებულებებს მათი რეალური ღირებულებით აფასებს. თუმცა, როდესაც ეს გაერთიანებული ოპერაცია (ანუ, ადრე შეძენილი ოპერაცია) აგრძელებს ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას, ის ადრინდელ საბალანსო ღირებულებებს გამოიყენებს. მაკონტროლებელი ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული რეალური ღირებულების შეფასებები არ შემცირდება ამ გაერთიანებული ოპერაციის მიერ ასახულ ღირებულებებამდე.

მგ54. პუნქტებში 26–27 მოცემული მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად წარმოქმნილი ერთეული გაერთიანებული ოპერაციების იდენტიფიცირებად აქტივებსა და ვალდებულებებს აფასებს შერწყმის თარიღით ამ გაერთიანებული ოპერაციების ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მათი საბალანსო ღირებულებებით, იმის გათვალისწინებით, რომ მოითხოვება საბალანსო ღირებულებების შესწორება წარმოქმნილი ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკასთან შესაბამისობისათვის. წარმოქმნილი ერთეული აქტივებსა და ვალდებულებებს საბალანსო ღირებულებით არ აფასებს მაკონტროლებელი ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ერთი გაერთიანებული ოპერაციის მიერ მეორე გაერთიანებული ოპერაციისთვის მიცემული ლიცენზიები და მსგავსი უფლებები (იხ. 32-ე პუნქტი)

მგ55. შერწყმისას წარმოქმნილმა ერთეულმა შეიძლება მიიღოს ლიცენზია ან მსგავსი უფლება, რომელიც ადრე ერთ გაერთიანებულ ოპერაციას

მეორე გაერთიანებული ოპერაციისთვის ჰქონდა გადაცემული, რათა გამოეყენებინა გრანტის გამცემის ერთი ან მეტი აღიარებული ან აუღიარებელი აქტივი. მსგავსი უფლებების მაგალითებია, მყიდველი ერთეულის ტექნოლოგიის გამოყენების უფლება ტექნოლოგიის ლიცენზიის შეთანხმების ფარგლებში. წარმოქმნილი ერთეული ლიცენზიას ან მსგავს უფლებებს აღიარებს, როგორც იდენტიფიცირებად არამატერიალურ აქტივს და ამ არამატერიალურ აქტივს შერწყმის თარიღით მისი საბალანსო ღირებულებით აფასებს გაერთიანებული ოპერაციის ფინანსურ ანგარიშგებაში. რადგან ეს ლიცენზია ან მსგავსი უფლება ადრე სავალდებულო შეთანხმების ნაწილი იყო, ლიცენზია აკმაყოფილებს როგორც განცალკევების, ისე სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმებს სსბასს 31-ის, არამატერიალური აქტივები, შესაბამისად. 47-ე პუნქტში მოცემულია მითითებები ადრე ერთი გაერთიანებული ოპერაციის მიერ მეორე გაერთიანებულ ოპერაციაზე გადაცემული ლიცენზიის ან მსგავსი უფლებების შემდგომი აღრიცხვისთვის.

მგ56. წარმოქმნილი ერთეული გაუფასურებაზე აფასებს როგორც ადრე ერთი გაერთიანებული ოპერაციის მიერ მეორე გაერთიანებულ ოპერაციაზე გადაცემულ ლიცენზიას ან მსგავს უფლებებს, ისე საბაზისო აქტივს (როდესაც საბაზისო აქტივი აღიარებული აქტივია) სსბასს 26-ის, *ფულადი სახსრების წარმომქნელი აქტივების გაუფასურება*, შესაბამისად, შერწყმის თარიღით.

გადასახდელი გადასახადების პატიება შერწყმისას (როდესაც შერწყმის პირობებში შედის) (იხ. პუნქტები 33–34)

მგ57. წარმოქმნილმა ერთეულმა არ უნდა აღიაროს რაიმე თანხა გაერთიანებული ოპერაციის გადასახდელ გადასახადთან დაკავშირებით, როდესაც ეს თანხები ნაპატიებია საგადასახადო ორგანოს მიერ შერწყმის პირობების ფარგლებში. როდესაც გადასახადის პატიება შერწყმის შემდეგ ხდება, წარმოქმნილი ერთეული 49-ე პუნქტში მოცემულ მოთხოვნას იყენებს. აღრიცხვის წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდის გამოყენებისას წარმოქმნილმა ერთეულმა შერწყმის პირობებში შესული აღნიშნული თანხები უნდა აღრიცხოს, როგორც შერწყმამდე აღიარებაშეწყვეტილი. წარმოქმნილი გაერთიანებული ოპერაციის გადასახადელი გადასახადი, რომელიც საგადასახადო ორგანოს მიერ ნაპატიები არ არის, აღრიცხება შესაფერისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტით, რომელიც მოგებიდან გადასახადებს ეხება, შესაბამისად.

მგ58. თუ შერწყმის შედეგად წარმოქმნილი ერთეული საგადასახადო ორგანო გახდება, მან გაერთიანებული ოპერაციის ნაპატიებ გადასახდელ გადასახადებთან დაკავშირებული ნებისმიერი საგადასახადო მოთხოვნის აღიარება უნდა შეწყვიტოს სსბასს 23-ის, *შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები)*, შესაბამისად.

გუდვილის აღიარება (იხ. 36-ე პუნქტი)

მგ59. შერწყმის შედეგად გუდვილი არ წარმოიქმნება, შესაბამისად, წარმოქმნილი ერთეული შერწყმიდან წარმოქმნილ გუდვილს არ აღიარებს. პუნქტებში 37–38 მოცემულია მითითებები შერწყმის შედეგად წარმოქმნილი წმინდა აქტივების/ვაპიტალის აღრიცხვის შესახებ.

მგ60. თუ გაერთიანებულ ოპერაციას ადრინდელი შეძენის შედეგად ადრე აღიარებული აქვს გუდვილი, წარმოქმნილი ერთეული ამ გუდვილს თავის ფინანსური მდგომარეობის საწყის ანგარიშგებაში აღიარებს.

გაერთიანებული ოპერაციის მიერ ისეთი კრიტერიუმების საფუძველზე მიღებული ტრანსფერების, შეღავათიანი სესხებისა და მსგავსი სარგებლის, რომლებიც შეიძლება შერწყმის შედეგად შეიცვალოს, შემდგომი აღრიცხვა (იხ. 48-ე პუნქტი)

მგ61. შერწყმამდე რომელიმე გაერთიანებულ ოპერაციას შეიძლება მიღებული ჰქონდა ტრანსფერი მესამე მხარისგან, განსაზღვრული კრიტერიუმების საფუძველზე. მაგალითად, ეროვნული მთავრობა შეიძლება მუნიციპალიტეტებს გრანტებს აძლევდა, როდესაც შინამეურნეობების საშუალო შემოსავალი ზღვარზე დაბალი იყო. ორი მუნიციპალიტეტის გაერთიანება შეიძლება მოიცავდეს ერთ მუნიციპალიტეტს, რომელიც ამ კრიტერიუმს აკმაყოფილებდა და გრანტს იღებდა და მეორე მუნიციპალიტეტს, რომელიც ამ კრიტერიუმს ვერ აკმაყოფილებდა და გრანტს არ იღებდა. შერწყმის შემდეგ ახალი, გაერთიანებული მუნიციპალიტეტის შინამეურნეობების საშუალო შემოსავალი შეიძლება ამ ზღვარზე დაბალი იყოს ან მასზე მაღალი, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს გრანტის გამცემის მიერ მიცემული გრანტის თანხის ხელახლა შეფასება.

მგ62. წარმოქმნილმა ერთეულმა შერწყმისას არ უნდა აღრიცხოს გრანტის თანხის რაიმე გადასინჯვა, მან ნებისმიერი გადასინჯვა სსბასს-ების შესაბამისად უნდა აღრიცხოს იმ მომენტში, როდესაც გრანტის გამცემის განზრახვა ცნობილი გახდება.

მგ63. მსგავსი ვითარება შეიძლება შეიქმნას შეღავათიან სესხებსა და სხვა სარგებელთან მიმართებით. წარმოქმნილმა ერთეულმა შერწყმისას არ უნდა აღრიცხოს ამ ოპერაციების რაიმე გადასინჯვა, მან ნებისმიერი გადასინჯვა სსბასს-ების შესაბამისად უნდა აღრიცხოს იმ მომენტში, როდესაც გრანტის გამცემის განზრახვა ცნობილი გახდება.

შერწყმა, რომელიც საანგარიშგებო პერიოდში ხორციელდება (იხ. პუნქტები 50–52)

მგ64. პუნქტებში 50–52 მოცემული მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად წარმოქმნილ ერთეულს არ მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა შერწყმამდე პერიოდებისათვის, თუმცა მან შეიძლება აირჩიოს ამის გაკეთება, პუნქტში 54(გ) მითითებული გამჟღავნებების წარდგენით. როდესაც წარმოქმნილი ერთეული არ აირჩევს შერწყმამდე პერიოდებისთვის ფინანსური ანგარიშგებების წარდგენას, ის შერწყმამდე გაერთიანებული ოპერაციების შესახებ თავისი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა საინფორმაციო მოთხოვნილებებს შემდეგნაირად დააკმაყოფილებს:

(ა) როდესაც ფინანსური ანგარიშგება გამოცემულია გაერთიანებული ოპერაციების სახელით იმ საანგარიშგებო პერიოდებისთვის, რომელიც შერწყმის თარიღამდე დასრულდა (რომელიც შეიძლება არასრული პერიოდი იყოს), თავისი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა გადამისამართება ამ გაერთიანებული ოპერაციების სახელით გამოცემული ფინანსური ანგარიშგებისკენ;

(ბ) როდესაც ფინანსური ანგარიშგება გამოცემულია გაერთიანებული ოპერაციების სახელით იმ საანგარიშგებო პერიოდებისთვის, რომელიც უშუალოდ შერწყმის თარიღამდე დასრულდა (რომელიც შეიძლება არასრული პერიოდი იყოს), პუნქტით 54(„თ“) მოთხოვნილი გამჟღავნებების წარდგენით.

მგ65. მარეგულირებლის მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად შეიძლება აუცილებელი იქნეს გაერთიანებული ოპერაციების და/ან წარმოქმნილი ერთეულის მიერ წინამდებარე სტანდარტით მოთხოვნილი ინფორმაციის გარდა დამატებითი ინფორმაციის წარდგენა ან გამჟღავნება.

შემენის აღრიცხვა

უკუშემენა

მგ66. უკუშემენას ადგილი აქვს, როდესაც ერთეული, რომელიც ფასიან

ქაღალდებს გამოუშვებს (იურიდიული მყიდველი ერთეული) იდენტიფიცირდება, როგორც შეძენილი ოპერაცია სააღრიცხვო მიზნებისათვის, პუნქტებში მგ10-მგ18 მოცემული მითითებების საფუძველზე. ერთეული, რომლის სააქციო წილის შეძენა ხდება (იურიდიული შეძენილი ოპერაცია), უნდა იყოს მყიდველი ერთეული სააღრიცხვო მიზნებისათვის, რათა ეს ოპერაცია უკუშეძენად იქნეს განხილული. მაგალითად, უკუშეძენას ზოგჯერ ადგილი აქვს, როდესაც საჯარო სექტორის ერთეულს სურს რეგისტრირებული ერთეული გახდეს, მაგრამ არ სურს თავისი სააქციო კაპიტალის დარეგისტრირება. აღნიშნულის მისაღწევად ეს საჯარო სექტორის ერთეული ორგანიზებას გაუკეთებს რეგისტრირებული ერთეულის მიერ მისი სააქციო წილის შეძენას რეგისტრირებული ერთეულის სააქციო წილის შეძენის სანაცვლოდ. ამ მაგალითში რეგისტრირებული ერთეული არის იურიდიული მყიდველი ერთეული, რადგან მან გამოუშვა სააქციო კაპიტალი და საჯარო სექტორის ერთეული არის იურიდიული შეძენილი ოპერაცია, რადგან მისი სააქციო წილი იქნა შეძენილი. თუმცა, პუნქტებში მგ10-მგ18 მოცემული მითითებების გამოყენება განაპირობებს შემდეგის გამოვლენას:

- (ა) რეგისტრირებული ერთეულის, როგორც შეძენილი ოპერაციის, სააღრიცხვო მიზნებისთვის (სააღრიცხვო შეძენილი ოპერაცია) - ანუ, რეგისტრირებული ერთეული კონტროლს არ მოიპოვებს ერთ ან მეტ ოპერაციაზე; და
- (ბ) საჯარო სექტორის ერთეულის, როგორც მყიდველი ერთეულის, სააღრიცხვო მიზნებისათვის (სააღრიცხვო მყიდველი ერთეული) - ანუ, საჯარო სექტორის ერთეული კონტროლს მოიპოვებს ერთ ან მეტ ოპერაციაზე.

სააღრიცხვო შეძენილმა ოპერაციამ უნდა დააკმაყოფილოს ოპერაციის განმარტება, რათა ეს ოპერაცია აღირიცხოს, როგორც უკუშეძენა, ისევე როგორც წინამდებარე სტანდარტში მოცემული აღარებისა და შეფასების ყველა მოთხოვნა, რომელიც მასზე ვრცელდება, მათ შორის გუდილის აღიარების მოთხოვნა.

გადაცემული კომპენსაციის შეფასება

მგ67. უკუშეძენისას სააღრიცხვო მყიდველი ორგანიზაცია, როგორც წესი, კომპენსაციას არ გასცემს შეძენილი ოპერაციისთვის. სანაცვლოდ, სააღრიცხვო შეძენილი ოპერაცია, როგორც წესი, სააქციო კაპიტალს გამოუშვებს სააღრიცხვო მყიდველი ერთეულის მფლობელებისთვის. შესაბამისად, სააღრიცხვო მყიდველი ერთეულის მიერ სააღრიცხვო შეძენილ ოპერაციაში მისი წილის სანაცვლოდ გადაცემული

კომპენსაციის რეალური ღირებულება შეძენის თარიღით ემყარება იმ სააქციო წილების რაოდენობას, რომლის გამოშვება მოუწევდა იურიდიულ კონტროლირებულ ერთეულს იურიდიული მაკონტროლებელი ერთეულის მფლობელებისთვის, გაერთიანებულ ერთეულში იგივე სააქციო წილის პროცენტის მისაღებად, რომელიც მიიღება უკუშეძენით. ამგვარად გამოთვლილი სააქციო წილის რეალური ღირებულება შეიძლება გამოყენებულ იქნეს, როგორც შეძენილი ოპერაციის სანაცვლოდ გადაცემული კომპენსაციის ღირებულება.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და წარდგენა

- მგნ8. უკუშეძენის შემდეგ მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება გამოიცემა იურიდიული მაკონტროლებელი ერთეულის (სააღრიცხვო შეძენილი ოპერაციის) სახელით, მაგრამ განმარტებით შენიშვნებში აღწერილი იქნება, როგორც იურიდიული კონტროლირებული ერთეულის (სააღრიცხვო მყიდველი ერთეული) ფინანსური ანგარიშგების გაგრძელება, ერთი შესწორებით, რომელიც გულისხმობს სააღრიცხვო მყიდველი ერთეულის იურიდიული კაპიტალის რეტროაქტიულად შესწორებას, სააღრიცხვო შეძენილი ოპერაციის იურიდიული კაპიტალის ასახვისთვის. ეს შესწორება მოითხოვება, რათა აისახოს იურიდიული მაკონტროლებელი ერთეულის (სააღრიცხვო შეძენილი ოპერაცია) კაპიტალი. ამ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი შესადარისი ინფორმაციაც რეტროაქტიულად შესწორდება, რათა აისახოს იურიდიული მაკონტროლებელი ერთეულის (სააღრიცხვო შეძენილი ოპერაცია) იურიდიული კაპიტალი.
- მგ69. რადგან კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილია იურიდიული კონტროლირებული ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების გაგრძელება, გარდა მისი კაპიტალის სტრუქტურისა, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება ასახავს:
- (ა) იურიდიული კონტროლირებული ერთეულის (სააღრიცხვო მყიდველი ერთეული) აქტივებსა და ვალდებულებებს, რომლებიც აღიარებული და შეფასებულია გაერთიანებამდე მათი საბალანსო ღირებულებებით;
 - (ბ) იურიდიული მაკონტროლებელი ერთეულის (სააღრიცხვო შეძენილი ოპერაცია) აქტივებსა და ვალდებულებებს, რომლებიც აღიარებული და შეფასებულია წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად;
 - (გ) იურიდიული კონტროლირებული ერთეულის (სააღრიცხვო მყიდველი ერთეული) დაგროვილ ნამეტს ან დეფიციტს და სხვა

კაპიტალის ნაშთებს შექმენამდე;

- (დ) სააქციო წილის სახით კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ თანხას, რომელიც განისაზღვრება იურიდიული კონტროლირებული ერთეულის (სააღრიცხვო მყიდველი ერთეული) გამოშვებული სააქციო წილის დამატებით, რომელიც დასაფარია უშუალოდ შექმენამდე, იურიდიული მაკონტროლებელი ერთეულის (სააღრიცხვო შექმენილი ოპერაცია) რეალურ ღირებულებამდე. თუმცა, კაპიტალის სტრუქტურა (ანუ გამოშვებული სააქციო წილების რაოდენობა და სახეობა) ასახავს იურიდიული მაკონტროლებელი ერთეულის (სააღრიცხვო შექმენილი ოპერაცია) კაპიტალის სტრუქტურას, მათ შორის სააქციო წილებს, რომელიც იურიდიულმა მაკონტროლებელმა ერთეულმა გამოუშვა ამ შექმენის განსახორციელებლად. შესაბამისად, იურიდიული კონტროლირებული ერთეულის (სააღრიცხვო მყიდველი ერთეული) კაპიტალის სტრუქტურა გადაანგარიშდება გაცვლის კოეფიციენტით, რომელიც დადგენილია შექმენის შეთანხმებაში, რათა აისახოს იურიდიული მაკონტროლებელი ერთეულის (სააღრიცხვო შექმენილი ოპერაცია) მიერ გამოშვებული აქციების რაოდენობა ამ უკუშემენისას.
- (ე) არამაკონტროლებელი წილის პროპორციული წილს იურიდიული კონტროლირებული ერთეულის (სააღრიცხვო მყიდველი ერთეული) შექმენამდე გაუნაწილებელი მოგებისა და სხვა სააქციო წილების საბალანსო ღირებულებებში, როგორც ეს განხილულია პუნქტებში მგ70 და მგ71.

არამაკონტროლებელი წილი

მგ70. უკუშემენისას იურიდიული კონტროლირებული ერთეულის (სააღრიცხვო მყიდველი ერთეული) ზოგიერთმა მფლობელმა შეიძლება თავისი სააქციო წილი არ გაცვალოს იურიდიული მაკონტროლებელი ერთეულის (სააღრიცხვო შექმენილი ოპერაცია) სააქციო წილზე. ამ მფლობელებს უკუშემენის შემდგომ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვენ, როგორც არამაკონტროლებელ წილს. ამის მიზეზია ის, რომ იურიდიულად შექმენილი ოპერაციის მფლობელებს, რომლებმაც თავიანთი სააქციო წილი არ გაცვალეს იურიდიული შექმენილი ოპერაციის წილში, წილი აქვთ იურიდიული შექმენილი ოპერაციის მხოლოდ შედეგებსა და წმინდა აქტივებში - და არა გაერთიანებული ერთეულის შედეგებსა და წმინდა აქტივებში. საპირისპიროდ, მიუხედავად იმისა, რომ იურიდიული მყიდველი

ერთეული შეძენილი ოპერაციაა სააღრიცხვო მიზნებისთვის, იურიდიული მყიდველი ერთეულის მფლობელებს წილი აქვთ გაერთიანებული ერთეულის შედეგებსა და წმინდა აქტივებში.

მგ71. იურიდიული შეძენილი ოპერაციის აქტივები და ვალდებულებები კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ფასდება და აღიარდება გაერთიანებამდე საბალანსო ღირებულებებით (იხ. პუნქტი მგ69(ა)). ამგვარად, უკუშეძენისას არამაკონტროლებელი წილი ასახავს არამაკონტროლებელი აქციონერების პროპორციულ წილს იურიდიული შეძენილი ოპერაციის წმინდა აქტივების შეძენამდე საბალანსო ღირებულებებში, თუნდაც სხვა შეძენისას არამაკონტროლებელი წილი რეალური ღირებულებით ფასდებოდეს შეძენის თარიღით.

შეძენისას მიღებული გარკვეული აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების აღიარება (იხ. პუნქტები 64–68)

საოპერაციო იჯარა

მგ72. მყიდველმა ერთეულმა არ უნდა აღიაროს საოპერაციო იჯარასთან დაკავშირებული აქტივები ან ვალდებულებები, როდესაც შეძენილი ოპერაცია მოიჯარეა, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ეს მოითხოვება პუნქტებით მგ73–მგ74.

მგ73. მყიდველმა ერთეულმა უნდა განსაზღვროს ხელსაყრელია თუ არა იმ თითოეული იჯარის პირობები, სადაც შეძენილი ოპერაცია მოიჯარეა. მყიდველმა ერთეულმა არამატერიალური აქტივი უნდა აღიაროს, თუ საოპერაციო იჯარის პირობები ხელსაყრელია საბაზრო პირობებთან შედარებით და ვალდებულება უნდა აღიაროს, თუ ეს პირობები არახელსაყრელია საბაზრო პირობებთან შედარებით. პუნქტში მგ89 მოცემულია მითითებები საოპერაციო იჯარის აქტივების რეალური ღირებულების შეძენის თარიღისთვის განსაზღვრის შესახებ, როდესაც შეძენილი ოპერაცია მეიჯარეა.

მგ74. იდენტიფიცირებადი არამატერიალური აქტივი შეიძლება დაკავშირებული იყოს საოპერაციო იჯარასთან, რომლის მტკიცებულება შეიძლება გამოიხატებოდეს ბაზრის მონაწილეების სურვილით, გადაიხადონ იჯარისთვის ფასი, თუნდაც საბაზრო პირობებით. მაგალითად, აეროპორტში გასასვლელების იჯარა ან საცალო ვაჭრობის ადგილი პრესტიჟულ სავაჭრო სივრცეში, შეიძლება უზრუნველყოფდეს ბაზარზე შესვლას ან სხვა სამომავლო ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს, რომელიც აკმაყოფილებს იდენტიფიცირებადი არამატერიალური აქტივების განმარტებას, მაგალითად, როგორც ურთიერთობა მომსახურების მომხმარებლებთან.

ასეთ სიტუაციაში, მყიდველმა ერთეულმა დაკავშირებული იდენტიფიცირებადი არამატერიალური აქტივ(ებ)ი უნდა აღიაროს პუნქტის მგ75 შესაბამისად.

არამატერიალური აქტივები

მგ75. მყიდველმა ერთეულმა გუდვილისგან განცალკევებით უნდა აღიაროს შეძენისას მიღებული იდენტიფიცირებული არამატერიალური აქტივები. არამატერიალური აქტივი იდენტიფიცირებადია, თუ ის აკმაყოფილებს განცალკევების კრიტერიუმს ან სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს.

მგ76. არამატერიალური აქტივი, რომელიც აკმაყოფილებს სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს, იდენტიფიცირებადია, თუნდაც ეს აქტივი არ იყოს გადაცემადი ან განცალკევებადი შეძენილი ოპერაციიდან ან სხვა უფლებებიდან და მოვალეობებიდან. მაგალითად:

(ა) შეძენილ ოპერაციას საოპერაციო იჯარით აქვს აღებული ნაგებობა და ამ იჯარის პირობები ხელსაყრელია საბაზრო პირობებთან შედარებით. იჯარის პირობებით ცალსახადაა აკრძალული ამ იჯარის გადაცემა (გაყიდვის ან ქვეიჯარის მეშვეობით). თანხა, რომლითაც ამ იჯარის პირობები ხელსაყრელია იგივე ან მსგავსი მუხლების მიმდინარე საბაზრო გარიგებების პირობებთან შედარებით, არის არამატერიალური აქტივი, რომელიც აკმაყოფილებს სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს გუდვილისგან განცალკევებით აღიარებისთვის, მიუხედავად იმისა, რომ მყიდველ ერთეულს არ შეუძლია მისი გაყიდვა ან საიჯარო შეთანხმების სხვაგვარად გადაცემა;

(ბ) ერთ-ერთი შეძენილი ოპერაცია ფლობს ატომურ ელექტროსადგურს და მის ოპერირებას ახორციელებს. ამ ელექტროსადგურის ოპერირების ლიცენზია არამატერიალური აქტივია, რომელიც აკმაყოფილებს სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს გუდვილისგან განცალკევებით აღიარებისთვის, თუნდაც მყიდველ ერთეულს არ შეეძლოს მისი გაყიდვა ან შეძენილი ატომური ელექტროსადგურისგან განცალკევებით გადაცემა. მყიდველ ერთეულს შეუძლია ოპერირების ლიცენზიის რეალური ღირებულებისა და ელექტროსადგურის რეალური ღირებულების ერთი აქტივის სახით აღიარება ფინანსური ანგარიშის მიზნებისათვის, თუ ამ აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადები მსგავსია.

(გ) შეძენილი ოპერაცია ფლობს ტექნოლოგიის პატენტს. მას ამ პატენტის ლიცენზიები აქვს გაცემული სხვებზე, მათ მიერ

უცხოეთის ბაზარზე გამოსაყენებლად, რისთვისაც უცხოური სამომავლო შემოსავლის განსაზღვრულ პროცენტს იღებს. ორივე, ტექნოლოგიის პატენტი და დაკავშირებული სალიცენზიო შეთანხმება აკმაყოფილებს სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს გუდვილისგან განცალკევებით აღიარებისათვის, მიუხედავად იმისა, რომ შეუძლებელი იქნებოდა პატენტისა და დაკავშირებული სალიცენზიო შეთანხმების ერთმანეთისგან განცალკევებით გაყიდვა ან გაცვლა.

- მგ77. განცალკევებადობის კრიტერიუმი გულისხმობს, რომ შესაძლებელია შეძენილი არამატერიალური აქტივის შეძენილი ოპერაციისაგან განცალკევება ან გამოყოფა და მისი გაყიდვა, გადაცემა, ლიცენზირება, იჯარით გაცემა ან გაცვლა, ინდივიდუალურად ან სავალდებულო შეთანხმებასთან, იდენტიფიცირებად აქტივთან ან ვალდებულებასთან ერთად. არამატერიალური აქტივი, რომლის გაყიდვა, ლიცენზირება ან რაიმე სხვა ღირებულზე გაცვლა შეუძლია მყიდველ ერთეულს, აკმაყოფილებს განცალკევებადობის კრიტერიუმს, თუნდაც მყიდველ ერთეულს განზრახული არ ჰქონდეს მისი გაყიდვა, ლიცენზირება ან სხვაგვარად გაცვლა. შეძენილი არამატერიალური აქტივი განცალკევებადობის კრიტერიუმს აკმაყოფილებს, თუ არსებობს ამ ტიპის აქტივის ან მსგავსი ტიპის აქტივის გაცვლის ოპერაციების მტკიცებულება, თუნდაც ეს ოპერაციები იშვიათად ხორციელდებოდეს, მიუხედავად იმისა, მყიდველი ერთეული მონაწილეობს ამ ოპერაციებში თუ არა. მაგალითად, ხშირ შემთხვევაში ხორციელდება მომსახურების მომხმარებელთა სიების ლიცენზირება და ამგვარად, ის აკმაყოფილებს განცალკევებადობის კრიტერიუმს. თუნდაც შეძენილი ოპერაციას სჯეროდეს, რომ მის მომხმარებელთა სიებს მომხმარებელთა სხვა სიებისგან განსხვავებული მახასიათებლები აქვს, ფაქტი, რომ მომსახურების მომხმარებელთა სიების ლიცენზირება ხშირად ხორციელდება, ნიშნავს, რომ შეძენილი მომხმარებელთა სია აკმაყოფილებს განცალკევებადობის კრიტერიუმს. თუმცა, შეძენისას მიღებული მომსახურების მომხმარებელთა სია ვერ დააკმაყოფილებს განცალკევებადობის კრიტერიუმს, თუ კონფიდენციალობის პირობებით ან სხვა შეთანხმებებით აკრძალულია ერთეულის მიერ თავისი მომსახურების მომხმარებელთა შესახებ ინფორმაციის გაყიდვა, ლიცენზირება ან სხვაგვარად გაცვლა.

- მგ78. არამატერიალური აქტივი, რომელიც ინდივიდუალურად განცალკევებადი არ არის შეძენილი ოპერაციისგან ან გაერთიანებული ერთეულისგან, განცალკევების კრიტერიუმს აკმაყოფილებს, თუ ის

განცალკევებადია დაკავშირებულ სავალდებულო შეთანხმებასთან, იდენტიფიცირებად აქტივთან ან ვალდებულებასთან კომბინაციაში. მაგალითად, შეძენილი ოპერაცია ფლობს რეგისტრირებულ სავაჭრო ნიშნასა და დოკუმენტირებულ, მაგრამ დაუპატენტებელ ტექნიკურ ექსპერტულ ცოდნას, რომელიც გამოიყენება ამ სავაჭრო ნიშნის მქონე პროდუქტის წარმოებისთვის. სავაჭრო ნიშნის საკუთრების უფლების გადასაცემად მის მფლობელს ასევე მოეთხოვება ყველაფრის გადაცემა, რაც ახალ მფლობელს მისცემს ისეთი პროდუქტის წარმოების ან მომსახურების გაწევის საშუალებას, რომელიც არ განსხვავდება ყოფილი მფლობელის მიერ წარმოებულისგან. რადგან დაუპატენტებელი ტექნიკური ექსპერტული ცოდნა ცალკე უნდა გადაიცეს შეძენილი ოპერაციის ან გაერთიანებული ერთეულისგან და გაიყიდოს, თუ სავაჭრო ნიშანი გაიყიდება, ის აკმაყოფილებს განცალკევებადობის კრიტერიუმს.

გამოსყიდული უფლებები

მგ79. შეძენისას მყიდველმა ერთეულმა შეიძლება გამოსყიდოს ის უფლებები, რომელიც მან ადრე გადასცა შეძენილ ოპერაციას მყიდველი ორგანიზაციის ერთი ან მეტი აღიარებული ან აუღიარებელი აქტივის გამოსაყენებლად. მსგავსი უფლებების მაგალითებია, მყიდველის ტექნოლოგიის გამოყენება ტექნოლოგიის სალიცენზიო შეთანხმების ფარგლებში. გამოსყიდული უფლება იდენტიფიცირებადი არამატერიალური აქტივია, რომელსაც მყიდველი ერთეული გუდვილისგან ან ხელსაყრელი შესყიდვიდან შემოსულობისგან განცალკევებით აღიარებს. 83-ე პუნქტში მოცემულია მითითებები გამოსყიდული უფლების შეფასებისთვის და 113-ე პუნქტში მოცემულია მითითებები გამოსყიდული უფლების შემდგომი აღრიცხვისთვის.

მგ80. თუ სავალდებულო შეთანხმება, რომელმაც წარმოქმნა გამოსყიდული უფლება, ხელსაყრელია ან არახელსაყრელია იგივე ან მსგავსი მუხლების მიმდინარე საბაზრო გარიგებების პირობებთან შედარებით, მყიდველმა ერთეულმა ანგარიშსწორების შემოსულობა ან ზარალი უნდა აღიაროს. პუნქტში მგ100 მოცემულია მითითებები ანგარიშსწორების შემოსულობის ან ზარალის შეფასებისთვის.

პერსონალის გუნდი და სხვა მუხლები, რომლებიც იდენტიფიცირებადი არ არის

მგ81. მყიდველი ერთეული შეძენილი არამატერიალური აქტივის, რომელიც შეძენის თარიღით იდენტიფიცირებადი არ არის, ღირებულებას გუდვილში ასახავს. მაგალითად, მყიდველმა ერთეულმა შეიძლება

პერსონალის გუნდის, რაც გულისხმობს თანამშრომელთა ნაკრების ასრებობას, რომელიც მყიდველ ერთეულს შექმნის თარიღიდან შექმნილი ოპერაციის ფუნქციონირების გაგრძელების საშუალებას აძლევს, არსებობას ღრებულეზა მინანიჭოს. პერსონალის გუნდი დახელოვნებული სამუშაო ძალის - (ხშირ შემთხვევაში) ცოდნა და გამოცდილება, რომელიც შექმნილი ოპერაციის პერსონალს აქვს - ინტელექტუალურ კაპიტალს არ წარმოადგენს. რადგან პერსონალის გუნდი იდენტიფიცირებადი აქტივი არ არის, რომელიც გუდვილისგან ან ხელსაყრელი შესყიდვიდან შემოსულობისგან ცალკე აღიარდება, მასზე მიკუთვნებული ნებისმიერი ღირებულეზა გუდვილში ან ხელსაყრელი შესყიდვიდან შემოსულობაში აისახება.

მგ82. მყიდველი ერთეული ასევე გუდვილში ან ხელსაყრელი შესყიდვიდან შემოსულობაში ასახავს ნებისმიერ ღირებულეზას, რომელიც მიკუთვნებულია მუხლზე, რომელიც აქტივის კრიტერიუმებს არ აკმაყოფილებს შექმნის თარიღით. მაგალითად, მყიდველმა ერთეულმა შეიძლება იმ პოტენციურ სავალდებულო შეთანხმებებს, რომელთა თაობაზე შექმნილი ოპერაცია მოლაპარაკებებს აწარმოებს სამომავლო ახალ კლიენტებთან შესყიდვის თარიღით, ღირებულეზა მინანიჭოს. რადგან პოტენციური სავალდებულო შეთანხმებები თავისთავად აქტივებს არ წარმოადგენენ შექმნის თარიღით, მყიდველი ორგანიზაცია მათ არ აღიარებს გუდვილისგან ან ხელსაყრელი შესყიდვიდან შემოსულობისგან განცალკევებით. მყიდველმა ერთეულმა შემდეგში არ უნდა განახორციელოს გუდვილისგან ამ სავალდებულო შეთანხმებების რეკლასიფიკაცია იმ მოვლენების გამო, რომლებიც შექმნის თარიღის შემდეგ მოხდება. თუმცა, მყიდველმა ერთეულმა უნდა შეაფასოს შექმნის შემდეგ მალე მომხდარ მოვლენებთან დაკავშირებული ფაქტები და გარემოებები, რათა განსაზღვროს შექმნის თარიღით არსებობდა თუ არა განცალკევებით აღიარებადი არამატერიალური აქტივი.

მგ83. საწყისი აღიარების შემდეგ მყიდველი ერთეული შექმნისას მიღებულ არამატერიალურ აქტივებს სსბასს 31-ის შესაბამისად აღრიცხავს. თუმცა, როგორც სსბასს 31-ის მე-6 პუნქტშია აღწერილი, საწყისი აღიარების შემდეგ გარკვეული შექმნილი არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა განისაზღვრება სხვა სსბასს-ებით.

მგ84. იდენტიფიცირებადობის კრიტერიუმები განსაზღვრავს, არამატერიალური აქტივი გუდვილისგან განცალკევებით აღიარდება თუ არა. თუმცა, ეს კრიტერიუმები არც მითითებებს უზრუნველყოფენ არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულეზების შეფასებისთვის და არც ზღუდავენ არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულეზების შეფასებისას გამოყენებულ დაშვებებს. მაგალითად, მყიდველმა

ერთეულმა უნდა გაითვალისწინოს დაშვებები, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ მოცემული არამატერიალური აქტივის ფასწარმოქმნისას, როგორცაა მაგალითად, სავალდებულო შეთანხმებების სამომავლო განახლებების მოლოდინები, რეალური ღირებულების შეფასებისას. აუცილებელი არ არის, რომ თვითონ აღნიშნულმა განახლებებმა დააკმაყოფილონ იდენტიფიცირებადობის კრიტერიუმები. (თუმცა, იხ. 83-ე პუნქტი, სადაც განსაზღვრულია შეძენისას აღიარებული გამოსყიდული უფლებების რეალური ღირებულების შეფასების პრინციპის გამონაკლისი.) სსბასს 31-ის პუნქტებში 39დ და 39ე მოცემულია მითითებები იმის თაობაზე, არამატერიალური აქტივები ერთ ანგარიშში უნდა გაერთიანდეს თუ არა სხვა არამატერიალურ ან მატერიალურ აქტივებთან ერთად.

გადასახდელი გადასახადების პატიება შეძენისას (როდესაც შეძენის პირობებში შედის) (იხ. პუნქტები 78–79)

- მგ85. მყიდველმა ერთეულმა შეძენილი ოპერაციის გადასახდელ გადასახადთან დაკავშირებით არავითარი თანხა არ უნდა აღიაროს, როდესაც ამ თანხების გადახდა ნაპატიებია საგადასახადო ორგანოს მიერ შეძენის პირობების ფარგლებში. როდესაც გადასახადების პატიება შეძენის შემდეგ ხდება, წარმოქმნილი ერთეული 118-ე პუნქტში მოცემულ მოთხოვნებს იყენებს. მყიდველმა ერთეულმა შეძენილი ოპერაციის გადასახდელი გადასახადი, რომელიც საგადასახადო ორგანოს მიერ ნაპატიები არ არის, უნდა აღრიცხოს საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტით, რომელიც მოგებიდან გადასახადებს ეხება.
- მგ86. თუ მყიდველი ერთეული თვითონ არის საგადასახადო ორგანო, მან ნაპატიებ შეძენილი ოპერაციის გადასახდელ გადასახადთან დაკავშირებული ნებისმიერი საგადასახადო მოთხოვნა სსბასს 23-ის შესაბამისად უნდა აღრიცხოს.
- მგ87. თუ შეძენის პირობების მიხედვით საგადასახადო ორგანო მყიდველ ერთეულს გადასახდელი გადასახადის თანხას აპატიებს, მყიდველმა ერთეულმა ამ თანხების აღიარება უნდა შეწყვიტოს საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტით, რომელიც მოგებიდან გადასახადებს ეხება.

გარკვეული იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და შეძენილი ოპერაციაში

არამაკონტროლებელი წილის შეფასება შეძენისას (იხ. პუნქტები 72–73)

განუსაზღვრელი ფულადი ნაკადების მქონე აქტივები (შეფასების ანარიცხები)

მგ88. მყიდველმა ერთეულმა შეძენის თარიღით ცალკე არ უნდა აღიაროს შეფასების ანარიცხი შეძენისას მიღებული იმ აქტივებისათვის, რომლებიც შეფასებულია მათი შეძენის თარიღის რეალური ღირებულებით, რადგან სამომავლო ფულად ნაკადებთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის გავლენა ასახულია რეალური ღირებულების შეფასებაში. მაგალითად, რადგან წინამდებარე სტანდარტით მოითხოვება მყიდველი ერთეულის მიერ შეძენილი მოთხოვნების, მათ შორის სესხები, შეძენის თარიღით რეალური ღირებულებით შეფასება შეძენის აღრიცხვისას, მყიდველმა ერთეულმა არ უნდა აღიაროს ცალკე შეფასების ანარიცხის სავალდებულო შეთანხმების ის ფულადი ნაკადები, რომლებიც ამ თარიღით აუნაზღაურებლად არის მიჩნეული.

საოპერაციო იჯარით გაცემული აქტივები, როდესაც შეძენილი ოპერაცია მეიჯარეა

მგ89. მყიდველმა ერთეულმა იჯარის პირობები უნდა გაითვალისწინოს ისეთი აქტივის შეძენის თარიღის რეალური ღირებულების შეფასებისას, როგორცაა მაგალითად შენობა, რომელიც საოპერაციო იაჯრის სუბიექტია, როდესაც შეძენილი ოპერაცია მეიჯარეა. სხვა სიტყვებით, მყიდველი ერთეული ცალკე აქტივს ან ვალდებულებას არ აღიარებს, თუ საოპერაციო იჯარის პირობები ხელსაყრელი ან არახელსაყრელია საბაზრო პირობებთან შედარებით, როგორც პუნქტით მგ73 მოითხოვება მოიჯარისთვის, როდესაც შეძენილი ოპერაცია მოიჯარეა.

აქტივები, რომელთა ისე გამოყენება ან არგამოყენება აქვს განზრახული მყიდველ ერთეულს, რომელიც განსხვავდება იმისგან, როგორც ბაზრის სხვა მონაწილეები გამოიყენებდნენ

მგ90. თავისი კონკურენტული პოზიციის დასაცავად, ან უსაფრთხოების ან სხვა მიზეზების გამო, მყიდველმა ერთეულმა შეიძლება გადაწყვიტოს აქტიურად არ გამოიყენოს შეძენილი არაფინანსური აქტივი და შეიძლება აპირებდეს აქტივის გამოყენებას, მისი მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენების შესაბამისად. მაგალითად, ეს შეიძლება მოხდეს სამეცნიერო-კვლევითი და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოთა არამატერიალური აქტივის შეძენისას, როდესაც მის გამოყენებას გეგმავს, როგორც გარკვეულ დამცავ საშუალებას, ხელს უშლის რა სხვებს მის გამოყენებაში. მიუხედავად ამისა, მყიდველმა ერთეულმა ამგვარი არაფინანსური აქტივის რეალური ღირებულება უნდა შეაფასოს აქტივის

მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენების გათვალისწინებით, ბაზრის მონაწილეების პოზიციიდან, მოცემული აქტივისთვის მისაღები შეფასების წინაპირობის შესაბამისად - როგორც რეალური ღირებულების თავდაპირველად შეფასებისას, ასევე მაშინ, როდესაც შემდგომში აფასებს არაფინანსური აქტივის გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას გაუფასურების შემოწმების მიზნით.

შემენილი ოპერაციის არამაკონტროლებელი წილი

მგ91. წინამდებარე სტანდარტი მყიდველ ერთეულს უფლებას აძლევს, შემენილი ოპერაციის არამაკონტროლებელი წილი შეაფასოს შემენის თარიღით განსაზღვრული რეალური ღირებულებით. ზოგჯერ მყიდველ ერთეულს საშუალება ექნება, არამაკონტროლებელი წილის რეალური ღირებულება შემენის თარიღისათვის შეაფასოს ჩვეულებრივი აქციების (რომელსაც არ ფლობს მყიდველი ერთეული) აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასის საფუძველზე. თუმცა, სხვა სიტუაციებში, ჩვეულებრივი აქციებისთვის აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასი ხელმისაწვდომი არ იქნება. ასეთ შემთხვევაში, მყიდველმა ერთეულმა არამაკონტროლებელი წილის რეალური ღირებულება უნდა შეაფასოს შეფასების სხვა მეთოდებით.

მგ92. შემენილი ოპერაციაში მყიდველი ერთეულის წილის რეალური ღირებულება და არამაკონტროლებელი წილის რეალური ღირებულება, ერთი აქციის საფუძველზე, შეიძლება განსხვავდებოდეს, თუ გამოთვლის საფუძველად გამოიყენება ერთი აქციის რეალური ღირებულების მეთოდი. სავარაუდოდ, ძირითადი განსხვავება შეიძლება იყოს შემენილი ოპერაციაში მყიდველი ერთეულის წილის ერთი აქციის რეალურ ღირებულებაში კონტროლის პრემიის გათვალისწინება, ან პირიქით, არამაკონტროლებელი წილის ერთი აქციის რეალურ ღირებულებაში კონტროლის არქონისათვის დისკონტის (რომელსაც სხვანაირად არამაკონტროლებელი წილის დისკონტსაც უწოდებენ) გათვალისწინება, თუ ბაზრის მონაწილეები არამაკონტროლებელი წილის ფასის დადგენისას მხედველობაში მიიღებდნენ ამგვარ პრემიას, ან დისკონტს.

გუდვილის ან ხელსაყრელი შესყიდვიდან მიღებული შემოსულობის შეფასება შეძენისას (იხ. პუნქტები 85–98)

გუდვილსა და ფულად ნაკადებს შორის ურთიერთობა (იხ. 86-ე პუნქტი)

მგ93. მყიდველმა ერთეულმა გუდვილი უნდა აღიაროს მხოლოდ იმდენად, რამდენადაც მყიდველი ერთეულის შეფასებით ხელსაყრელი ცვლილებები მოხდება მის წმინდა ფულად ნაკადებში, ფულადი ნაკადის შემოსვლის გაზრდით ან ფულადი ნაკადის გასვლის შემცირებით. მყიდველმა ერთეულმა მომსახურების პოტენციალთან, ფულადი ნაკადების გარდა, დაკავშირებული გუდვილი არ უნდა აღიაროს.

შემენილ ერთეულში მყიდველი ერთეულის წილის რეალური ღირებულების შეფასება შეძენის თარიღისთვის, შეფასების მეთოდების გამოყენებით (იხ.87-ე პუნქტი)

მგ94. შეძენაში, რომელიც განხორციელდა კომპენსაციის გადაცემის გარეშე, მყიდველმა ერთეულმა გუდვილის ან ხელსაყრელი შესყიდვიდან მიღებული შემოსულობის ან ზარალის შესაფასებლად უნდა გამოიყენოს გადაცემული კომპენსაციის რეალური ღირებულება შეძენის თარიღისათვის და არა შემენილ ერთეულში თავისი წილის რეალური ღირებულება შეძენის თარიღისთვის (იხ. 87-ე პუნქტი).

სპეციალური მითითებები ერთობლივი ერთეულების გაერთიანებაში შეძენის მეთოდის გამოყენებაზე (87-ე პუნქტის გამოყენება)

მგ95. როდესაც ორი ერთობლივი ერთეული ერთიანდება, შეძენილ ოპერაციაში ერთეულის, ან პარტნიორთა წილის რეალური ღირებულება (ან შეძენილი ოპერაციის რეალური ღირებულება) შესაძლოა უფრო საიმედოდ იყოს შეფასებადი, ვიდრე მყიდველი ერთეულის მიერ გადაცემული პარტნიორთა წილის რეალური ღირებულება. ასეთ სიტუაციაში, 87-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ მყიდველმა ერთეულმა გუდვილის თანხა განსაზღვროს შეძენილი ოპერაციის სააქციო წილის რეალური ღირებულებით შეძენის თარიღისთვის და არა მყიდველი ერთეულის მიერ კომპენსაციის სახით გადაცემული სააქციო წილის რეალური ღირებულებით შეძენის თარიღისთვის. გარდა ამისა, ერთობლივი ერთეულების გაერთიანებაში მყიდველმა ერთეულმა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში უნდა აღიაროს შეძენილი ოპერაციის წმინდა აქტივები, როგორც პირდაპირი დამატება კაპიტალზე ან საკუთარ კაპიტალზე და არა როგორც დაგროვილ ნამეტზე ან დეფიციტზე დამატება, რაც შესაბამისობაში იქნებოდა იმ მეთოდთან, რომლის მიხედვითაც სხვა ტიპის ერთეულები იყენებენ შეძენის მეთოდს.

მგ96. მართალია, ერთობლივი ერთეულები მრავალმხრივ მსგავსნი არიან

სხვა ერთეულების, მაგრამ ერთობლივ ერთეულს გააჩნია განსხვავებული მახასიათებლები. ეს მახასიათებლები, უპირველეს ყოვლისა, იმის გამო წარმოიშობა, რომ მისი წევრები ერთდროულად არიან მომხმარებლებიც და მესაკუთრეებიც. საზოგადოდ, ერთობლივი ერთეულის წევრები წევრობიდან სარგებლის მიღებას ხშირად ისეთი ფორმით მოელიან, როგორცაა: ფასდაკლება საქონელსა და მომსახურებაზე, ან ბენეფიციარული დივიდენდები. თითოეულ წევრზე განაწილებული ბენეფიციარული დივიდენდების წილი ხშირად დაფუძნებულია იმ ბიზნესის ბრუნვაზე, რასაც წევრმა წლის განმავლობაში მიაღწია ერთობლივ ერთეულში.

მგ97. ერთობლივი ერთეულის რეალური ღირებულების შეფასება უნდა მოიცავდეს დაშვებებს, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ მონაწილის მომავალი სარგებლის შესახებ, ასევე სხვა შესაბამის დაშვებებს, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები მიიღებდნენ მხედველობაში ერთობლივ ერთეულთან დაკავშირებით. მაგალითად, ერთობლივი ერთეულის რეალური ღირებულების დასადგენად შესაძლებელია ახლანდელი ღირებულების მეთოდის გამოყენება. ფულადი ნაკადები, რომელიც გამოიყენება ამ მოდელის მონაცემების სახით, უნდა ეყრდნობოდეს ერთობლივი ერთეულის მოსალოდნელ ფულად ნაკადებს, რომელიც მოსალოდნელია, რომ ასახავს წევრების სარგებლის შემცირებას, როგორცაა, მაგალითად ფასდაკლება საქონელსა და მომსახურებაზე.

შემენის ოპერაციის შემადგენელი ნაწილების დადგენა (იხ. პუნქტები 109–111)

მგ98. იმისათვის, რომ დაადგინოს, ესა თუ ის ოპერაცია შეძენილი ოპერაციისთვის განხორციელებული გაცვლის ნაწილია თუ შეძენისგან დამოუკიდებელი ოპერაცია, მყიდველმა ერთეულმა უნდა განიხილოს ქვემოთ ჩამოთვლილი ფაქტორები, რომლებიც არც ურთიერთგამომრიცხავია და არც ინდივიდუალურად სარწმუნო:

(ა) ოპერაციის განხორციელების მიზეზები. იმ მიზეზების გააზრებამ, თუ რისთვის დადეს შეძენის მხარეებმა (მყიდველი ერთეული და შეძენილი ოპერაცია, მათი მესაკუთრეები, დირექტორები და მენეჯერები – და მათი აგენტები) გარიგება ან შეთანხმება, შეიძლება გარკვეული სიცხადე შეიტანოს იმის დადგენაში, ეს გადაცემული კომპენსაციისა და შეძენილი აქტივების ნაწილია თუ აღებული ვალდებულებების. მაგალითად, თუ გარიგება, ძირითადად, დაგეგმილია მყიდველი ერთეულის ან გაერთიანებული ერთეულის სარგებლის მისაღებად და არა შეძენილი ოპერაციის ან გაერთიანებამდე მისი

ყოფილი მესაკუთრებისათვის სარგებლის მოსატანად, გარიგებისთვის გადახდილი ფასის ეს ნაწილი (და ნებისმიერი დაკავშირებული აქტივები, ან ვალდებულებები) ნაკლებად სავარაუდოა, რომ იქნება შეძენილი ოპერაციისთვის განხორციელებული გაცვლის ნაწილი. შესაბამისად, მყიდველი ერთეული ამ ნაწილს შეძენისგან განცალკევებულად ასახავს.

(ბ) ვინ წამოიწყო ოპერაცია. იმის გააზრება, თუ ვინ წამოიწყო ოპერაცია (გარიგება), ასევე ნათელს მოჰფენს, წარმოადგენს თუ არა ის შეძენილი ოპერაციისთვის განხორციელებული გაცვლის ნაწილს. მაგალითად, ოპერაცია ან სხვა მოვლენა, რომელიც ინიცირებულია მყიდველი ერთეულის მიერ, შეიძლება გამიზნული იყოს მომავალში მყიდველი ერთეულისთვის ან გაერთიანებული ერთეულისათვის ეკონომიკური სარგებლის მოსატანად და აქედან შეძენილმა ოპერაციამ ან მისმა ყოფილმა (გაერთიანებამდე) მესაკუთრებმა შეიძლება მცირე სარგებელი მიიღონ, ან არანაირი. მეორე მხრივ, შეძენილი ოპერაციის ან მისი ყოფილი მესაკუთრების მიერ ინიცირებული ოპერაცია ან შეთანხმება, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ გამიზნული იყოს მყიდველი ერთეულის ან გაერთიანებული ერთეულისათვის სარგებლის მოსატანად. უფრო სარწმუნოა, რომ იქნება შეძენის ოპერაციის ნაწილი.

(გ) ოპერაციის განხორციელების დრო. ოპერაციის შესრულების დრომ ასევე შეიძლება შექმნას საფუძველი იმის დასადგენად, წარმოადგენს თუ არა ეს სამეურნეო ოპერაცია შეძენისთვის განხორციელებული გაცვლის ნაწილს. მაგალითად, შეძენის პირობების მოლაპარაკებების პერიოდში მყიდველ ერთეულსა და შეძენილ ოპერაციას შორის გარიგება შეიძლება დადებული იყოს შეძენის საკითხების განსახილველად, რომელიც ეხება მყიდველი ერთეულის ან გაერთიანებული ერთეულის სამომავლო ეკონომიკურ სარგებელს. თუ ასეა, შეძენილი ოპერაცია ან მისი გაერთიანებამდე, ყოფილი მესაკუთრები სავარაუდოა, რომ არანაირ სარგებელს არ მიიღებენ, ან მცირე სარგებელს მიიღებენ ამ ოპერაციიდან, თუ არ გავითვალისწინებთ იმ სარგებელს, რასაც მიიღებენ, როგორც გაერთიანებული ერთეულის ნაწილი.

შეძენისას მყიდველ ერთეულსა და შეძენილი ოპერაციას შორის ადრინდელი ურთიერთობის ფაქტობრივი დარეგულირება (იხ. პუნქტი 110(ა))

მგ99. მყიდველ ერთეულსა და შეძენილ ოპერაციას შეიძლება ურთიერთობა ჰქონდეთ მანამდე, სანამ მიზნად დაისახავდნენ შეძენას (შემდგომში

„ადრინდელი ურთიერთობა). მყიდველ ერთეულსა და შექმნილ ოპერაციას შორის ადრინდელი ურთიერთობა შეიძლება იყოს სავალდებულო შეთანხმებაზე დაფუძნებული (მაგალითად, მომწოდებელი და მომხმარებელი, ან ლიცენზიის გამცემი და ლიცენზიის მიმღები), ან არ იყოს სავალდებულო შეთანხმებაზე დაფუძნებული (მაგალითად, მომწივანი და მოპასუხე).

მგ100. თუ შექმნა, ფაქტობრივად, არეგულირებს ადრინდელ ურთიერთობას, მყიდველი ერთეული აღიარებს შემოსულობას ან ზარალს, რომელიც შეფასებულია შემდეგნაირად:

(ა) სავალდებულო შეთანხმების მიღმა ადრინდელი ურთიერთობის შემთხვევაში (როგორცაა, მაგალითად, სასამართლო პროცესი) – რეალური ღირებულებით;

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

(i) თანხა, რომლის მიხედვითაც სავალდებულო შეთანხმება ხელსაყრელია ან არახელსაყრელია მყიდველი ერთეულის პოზიციიდან, იმავე ან მსგავსი მუხლების მიმდინარე საბაზრო ოპერაციების პირობებთან შედარებით. (არახელსაყრელია ისეთი სავალდებულო შეთანხმება, რომელიც არახელსაყრელია მიმდინარე საბაზრო პირობებიდან გამომდინარე. აუცილებელი არაა, რომ ის იყოს წაგებიანი ხელშეკრულება, რომელშიც სახელშეკრულებო ვალდებულებებთან დაკავშირებული აღმოუფხვრადი დანახარჯები აღემატება სავალდებულო შეთანხმებიდან სავარაუდოდ მისაღებ ეკონომიკურ სარგებელს.);

(ii) სავალდებულო შეთანხმებით დადგენილი ნებისმიერი საანგარიშსწორებო პირობების შესაბამისი თანხა, რომელიც ეხება იმ მხარეს, რომლისთვისაც სავალდებულო შეთანხმება არახელსაყრელია.

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

აღიარებული შემოსულობის ან ზარალის თანხა შეიძლება ნაწილობრივ დამოკიდებული იყოს იმაზე, ჰქონდა თუ არა მყიდველ ერთეულს ადრე აღიარებული შესაბამისი აქტივი ან ვალდებულება. ამიტომ, ანგარიშგებაში წარდგენილი შემოსულობა ან ზარალი შეიძლება

განსხვავდებოდეს ზემოთ მითითებული მოთხოვნების მიხედვით გამოთვლილი თანხისაგან.

მგ101. ადრინდელი ურთიერთობა შეიძლება წარმოადგენდეს სავალდებულო შეთანხმებას, რომელსაც მყიდველი ერთეული აღიარებს, როგორც გამოსყიდულ უფლებას. თუ სავალდებულო შეთანხმებაში შედის ისეთი პირობები, რომლებიც ხელსაყრელია ან არახელსაყრელია იმავე ან მსგავსი მუხლების მიმდინარე საბაზრო ოპერაციების პირობებთან შედარებით, მყიდველი ერთეული შეძენისგან განცალკევებით აღიარებს შემოსულობას ან ზარალს სავალდებულო შეთანხმების ეფექტური ანგარიშსწორებისთვის, რომელიც შეფასდება პუნქტის მგ100 მიხედვით.

შეთანხმებები დაქირავებული პირების ან აქციების გამყიდველი აქციონერებისთვის პირობით გადახდებზე (იხ. პუნქტი 110(ზ))

მგ102. შეთანხმება დაქირავებული პირების ან აქციების გამყიდველი აქციონერებისთვის პირობით გადახდებზე პირობით კომპენსაციას წარმოადგენს მოცემულ შემენაში, თუ განცალკევებული ოპერაციაა, დამოკიდებულია ამ შეთანხმების თავისებურებებზე. იმ მოტივების გააზრება, თუ რატომ შედის პირობითი გადახდის პირობა შეძენის შეთანხმებაში, ვისი ინიცირებულია ეს შეთანხმება და როდის დადეს მხარეებმა შეთანხმება, შესაძლოა გამოდგეს შეთანხმების შინაარსის შესაფასებლად.

მგ103. თუ გაურკვეველია შეთანხმება დაქირავებული პირების ან აქციების გამყიდველი აქციონერებისთვის გადახდებზე, შეძენილი ოპერაციისთვის განხორციელებული გაცვლის ნაწილია თუ შეძენისგან დამოუკიდებელი ოპერაცია, მყიდველმა ერთეულმა უნდა განიხილოს და გაითვალისწინოს შემდეგი ინდიკატორები:

(ა) დასაქმების გაგრძელება. აქციების გამყიდველი იმ აქციონერების დასაქმების გაგრძელების პირობები, რომლებიც წამყვანი დაქირავებული პირები 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 გადახდებზე ზეგავლენას არ მოახდენს, შეიძლება იმაზე მიანიშნებდეს, რომ პირობითი

გადახდები წარმოადგენს დამატებით კომპენსაციას და არა შრომის ანაზღაურებას;

- (ბ) უწყვეტი დასაქმების ხანგრძლივობა. თუ მოთხოვნილი დასაქმების პერიოდი ემთხვევა ან უფრო ხანგრძლივია, ვიდრე პირობითი გადახდის პერიოდი, ეს ფაქტი შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ პირობითი გადახდები, შინაარსით, შრომის ანაზღაურებაა;
- (გ) ანაზღაურების დონე. თუ დაქირავებულ პირთა ანაზღაურება, პირობითი ფულადი ანაზღაურების გარდა, მისაღები დონისაა გაერთიანებული ერთეულის სხვა წამყვანი დაქირავებული პირების შრომის ანაზღაურებასთან შედარებით, ეს ფაქტი შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ პირობითი გადახდები წარმოადგენს დამატებით კომპენსაციას და არა შრომის ანაზღაურებას;
- (დ) დაქირავებული პირების მზარდი ფულადი ანაზღაურება. თუ აქციების გამყიდველი აქციონერები, რომლებიც არ ხდებიან დაქირავებული პირები, უფრო მცირე ანაზღაურებას იღებენ თითო აქციაზე, ვიდრე აქციების გამყიდველი ის აქციონერები, რომლებიც დაქირავებული პირები ხდებიან გაერთიანებულ ერთეულში, ეს ფაქტი შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ პირობითი ფულადი ანაზღაურების მზარდი თანხა არის შრომის ანაზღაურება აქციების გამყიდველი იმ აქციონერებისთვის, რომლებიც ხდებიან დაქირავებული პირები;
- (ე) კუთვნილი აქციების რაოდენობა. აქციები, რომლებიც წარმოადგენს აქციების გამყიდველი იმ აქციონერების საკუთრებას, რომლებიც რჩებიან წამყვან დაქირავებულ პირებად, შეიძლება პირობითი კომპენსაციის შეთანხმების შინაარსის მაჩვენებელი იყოს. მაგ., თუ აქციების გამყიდველი აქციონერები, რომლებიც ფაქტობრივად მთელ აქციებს ფლობდნენ შეძენილ ოპერაციაში, რჩებიან როგორც წამყვანი დაქირავებული პირები, 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 დაქირავებულ პირებად რჩებიან, შეძენილი ოპერაციის 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 შემენამდე ეკუთვნოდათ აქციების გამყიდველ აქციონერებთან დაკავშირებულ მხარეებს, როგორცაა მაგალითად, ოჯახის წევრები, რომლებიც რჩებიან წამყვან დაქირავებულ პირებად;

(ვ) კავშირი შეფასებასთან. თუ შეძენის თარიღისათვის გადაცემული საწყისი კომპენსაცია დაფუძნებულია შეძენილი ოპერაციის 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 მოვალეობა წარმოადგენს შეძენის პირობით კომპენსაციას და ეს ფორმულა გამოიხსნის შეძენილი ოპერაციის რეალური ღირებულების დასადგენად, ან შესამოწმებლად. პირიქით, თუ პირობითი ფულადი ანაზღაურება წარმოადგენს შემოსავლის მიმართ დადგენილ გარკვეულ პროცენტულ თანაფარდობას, ეს შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ დაქირავებული პირების მიმართ არსებული მოვალეობა წარმოადგენს მოგებაში მონაწილეობის შეთანხმებას, რათა ანაზღაურდეს დაქირავებული პირების მიერ გაწეული მომსახურება;

(თ) სხვა შეთანხმებები და საკითხები. აქციების გამყიდველ აქციონერებთან დადებული სხვა სახის შეთანხმებების პირობები (როგორცაა, 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 ოპერაციისთვის კომპენსაციას. მაგალითად,

შემენასთან დაკავშირებით, მყიდველმა ერთეულმა 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 ერთეულმა 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 შემენისთვის პირობით კომპენსაციას.

მყიდველი ერთეულის აქციებზე დაფუძნებული გადახდები, რომელიც გაცვლილია შეძენილი ოპერაციის დაქირავებულ პირთა ჯილდოებზე (იხ. პუნქტი 110(b))

მგ104. მყიდველმა ერთეულმა თავისი აქციებზე დაფუძნებული გადახდები შეიძლება გაცვალოს შეძენილი ოპერაციის დაქირავებული პირების ჯილდოებზე. აქციების ოფციონების ან აქციებზე დაფუძნებული სხვა გადახდები მყიდველმა ერთეულმა უნდა აღრიცხოს შემენასთან ერთად, შესაფერისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტის, რომელიც აქციებზე დაფუძნებულ გადახდებს ეხება, შესაბამისად.

მგ105. ისეთ ვითარებაში, როდესაც შეძენილი ოპერაციის ჯილდოების ვადა ამოიწურება შემენის შედეგად და მყიდველი ერთეულის მიერ ამ ჯილდოების ჩანაცვლებისას, როდესაც მას ამის გაკეთების მოვალეობა არა აქვს, მყიდველმა ერთეულმა გაერთიანების შემდგომი პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში ნებისმიერი დანახარჯი უნდა აღიაროს, როგორც ანაზღაურების დანახარჯი, შესაფერისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტის, რომელიც აქციებზე დაფუძნებულ გადახდებს ეხება, შესაბამისად. აღნიშნული ჯილდოების დანახარჯები არ უნდა აისახოს შემენისას გადაცემულ ანაზღაურებაში.

შემენილი ოპერაციის წილობრივი ინსტრუმენტებით განსაზღვრული აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციები

მგ106. შემენილ ოპერაციას შეიძლება ჰქონდეს გადაუხდელი/შეუსრულებელი აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციები, რომლებსაც მყიდველი ერთეული არ ცვლის თავის აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციებზე. თუ უფლება გადაცემულია, ასეთი აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციები შემენილ ოპერაციაში არამაკონტროლებელი წილის ნაწილია. თუ უფლების გადაცემა არ მომხდარა, ისინი ისე შეფასდება, თითქოს შემენის თარიღი იყო აქციებზე დაფუძნებულ გადახდაზე უფლებების მინიჭების თარიღი. აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციები ფასდება შესაფერისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტის, რომელიც აქციებზე დაფუძნებულ გადახდებს ეხება, შესაბამისად.

შემდგომი შეფასება და აღრიცხვა (იხ. 112-ე პუნქტი)

მგ107. ქვემოთ ჩამოთვლილია სხვა სსბასს-ები, სადაც მოცემულია მითითებები შემენისას შემენილი აქტივებისა და ვალდებულებების, ან წარმოშობილი ვალდებულებების შემდგომი შეფასებისა და აღრიცხვის წესის შესახებ:

- (ა) სსბასს 31 ადგენს შემენისას შემენილი იდენტიფიცირებადი არამატერიალური აქტივების აღრიცხვის წესს. მყიდველი ერთეული გუდვილს აფასებს შემენის თარიღით აღიარებული თანხით, გამოკლებული ნებისმიერი დაგროვილი გაუფასურების ზარალი. სსბასს 26 ადგენს გაუფასურების ზარალის აღრიცხვის წესს;
- (ბ) სსბასს 35-ში მოცემულია მითითებები კონტროლირებულ ერთეულში კონტროლის მოპოვების შემდეგ მაკონტროლებელი ერთეულის საკუთრების წილის ცვლილებების აღრიცხვის შესახებ.

მგ108. მყიდველმა ერთეულმა შესაფერისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები უნდა გამოიყენოს დაზღვევის ხელშეკრულებების, მოგებიდან გადასახადებისა და აქციებზე დაფუძნებული გადახდების შეფასებისა და აღრიცხვისთვის.

მყიდველი ერთეულის ან შემენილი ოპერაციის მიერ ისეთი კრიტერიუმების საფუძველზე მიღებული ტრანსფერების, შეღავათიანი სესხებისა და მსგავსი სარგებლის, რომლებიც შეიძლება შეიცვალოს შემენის შედეგად, შემდგომი

აღრიცხვა (იხ. 114-ე პუნქტი)

- მგ109. შექენამდე მყიდველმა ერთეულმა ან შექენილმა ოპერაციამ შეიძლება ტრანსფერი მიიღოს მესამე მხარისგან, კონკრეტული კრიტერიუმების საფუძველზე. მაგალითად, ეროვნულმა მთავრობამ შეიძლება გრანტი გასცეს მუნიციპალიტეტებზე, სადაც მუნიციპალიტეტის შემოსავალი ერთ სულ მოსახლეზე გარკვეულ ზღვარზე დაბალია. რომელიმე მუნიციპალიტეტის მიერ ფულადი სახსრების წარმომქნელი ოპერაციის შექენამ შეიძლება გაზარდოს ამ მუნიციპალიტეტის შემოსავალი ერთ სულ მოსახლეზე, ისე რომ გადააჭარბოს აღნიშნულ ზღვარს. აღნიშნულმა შეიძლება განაპირობოს მთავრობის მიერ ამ გრანტის გადასინჯვა.
- მგ110. მყიდველმა ერთეულმა შექენის ფარგლებში არ უნდა აღრიცხოს გრანტის თანხის რაიმე გადასინჯვა, მან ნებისმიერი გადასინჯვა სსბასს-ების შესაბამისად უნდა აღრიცხოს იმ მომენტში, როდესაც გრანტის გამცემის განზრახვა ცნობილი გახდება.
- მგ111. მსგავსი ვითარება შეიძლება შეიქმნას შეღავათიან სესხებსა და სხვა სარგებელთან მიმართებით. მყიდველმა ერთეულმა არ უნდა აღრიცხოს ამ ოპერაციების რაიმე გადასინჯვა, მაგრამ ნებისმიერი გადასინჯვა სსბასს-ების შესაბამისად უნდა აღრიცხოს იმ მომენტში, როდესაც გრანტის გამცემის განზრახვა ცნობილი გახდება.

შექენა, რომელიც საანგარიშგებო პერიოდში ხორციელდება

- მგ112. წარმოქმნილი ერთეული ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა საინფორმაციო მოთხოვნილებებს შექენამდე შექენილი ოპერაციის შესახებ დააკმაყოფილებს პუნქტით 120(ს) მოთხოვნილი გამჭვანებების გაკეთებით.
- მგ113. მარეგულირებლის მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად შეიძლება აუცილებელი იქნეს მყიდველი ერთეულის მიერ წინამდებარე სტანდარტით მოთხოვნილი ინფორმაციის გარდა დამატებითი ინფორმაციის წარდგენა ან გამჟღავნება.

დებულებები საჯარო სექტორის გაერთიანებებისთვის, რომლებიც მხოლოდ ერთობლივ ერთეულებს მოიცავს ან მხოლოდ ხელშეკრულებით ხორციელდება (იხ. 133-ე პუნქტი)

- მგ114. 126-ე პუნქტის მიხედვით წინამდებარე სტანდარტი პერსპექტიულად უნდა იქნეს გამოყენებული საჯარო სექტორის გაერთიანებებისთვის, რომელთა შერწყმის თარიღი ან შექენის თარიღი არის 2019 წლის 1 იანვრის შემდეგ დაწყებული წლიური საანგარიშგებო პერიოდის

დაწყების ან მისი შემდეგი თარიღი. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება.

მგ115. წინამდებარე სტანდარტის პერსპექტიულად გამოყენების მოთხოვნას შემდეგი გავლენა აქვს საჯარო სექტორის გაერთიანებაზე, რომელიც მხოლოდ ერთბლივ ერთეულებს მოიცავს ან მხოლოდ ხელშეკრულებით ხორციელდება, თუ ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების შექმნის თარიღი ან შერწყმის თარიღი წინამდებარე სტანდარტის გამოყენების თარიღამდეა:

(ა) კლასიფიკაცია. ერთეულმა უნდა გააგრძელოს ადრინდელი საჯარო სექტორის გაერთიანების კლასიფიცირება მსგავსი გაერთიანებებისთვის ერთეულის ადრინდელი სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად;

(ბ) ადრე აღიარებული გუდვილი. პირველი წლიური პერიოდის დასაწყისში, როდესაც ეს სტანდარტი გამოიყენება, ადრინდელი საჯარო სექტორის გაერთიანებიდან წარმოქმნილი გუდვილის საბალანსო ღირებულება იქნება მისი საბალანსო ღირებულება ამ თარიღისთვის, ერთეულის ადრინდელი სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად. აღნიშნული თანხის განსაზღვრისას ერთეულმა უნდა განახორციელოს ამ გუდვილის ნებისმიერი დაგროვილი ამორტიზაციის ანულირება და შესაბამისად უნდა შეამციროს გუდვილი. სხვა შესწორებები არ უნდა იქნეს შეტანილი გუდვილის საბალანსო ღირებულებაში;

(გ) ადრე კაპიტალიდან გამოქვითვით აღიარებული გუდვილი. ერთეულის ადრინდელმა სააღრიცხვო პოლიტიკამ შეიძლება გამოიწვიოს ადრინდელი საჯარო სექტორის გაერთიანებიდან წარმოქმნილი გუდვილის აღიარება კაპიტალიდან გამოქვითვის სახით. ასეთ ვითარებაში ერთეულმა ეს გუდვილი აქტივის სახით არ უნდა აღიაროს იმ პირველი წლიური პერიოდის დასაწყისში, როდესაც წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება. უფრო მეტიც, ერთეულმა ნამეტში ან დეფიციტში არ უნდა აღიაროს ამ გუდვილის ნაწილი, იმ ოპერაციის მთლიანად ან ნაწილობრივი გასვლისას, რომელთანაც არის დაკავშირებული ეს გუდვილი, ან როდესაც გაუფასურდება ფულადი სახსრების წარმოქმნილი ერთეული, რომელთანაც ეს გუდვილია დაკავშირებული;

(დ) გუდვილის შემდგომი აღრიცხვა. იმ პირველი წლიური პერიოდის დასაწყისიდან, როდესაც წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება, ერთეულმა უნდა შეწყვიტოს ადრინდელი საჯარო სექტორის გაერთიანებიდან წარმოქმნილ გუდვილზე ამორტიზაციის

დარიცხვა და გუდვილის გაუფასურებაზე ტესტირება უნდა ჩაატაროს სსბასს 26-ის შესაბამისად;

- (ე) ადრე აღიარებული უარყოფითი გუდვილი. ერთეულმა, რომელმაც ადრინდელი საჯარო სექტორის გაერთიანება შესყიდვის მეთოდით აღრიცხა, შეიძლება გადავადებული კრედიტი აღიარა შეძენილი ოპერაციის იდენტიფიცირებული აქტივებისა და ვალდებულებების წმინდა რეალურ ღირებულებაში მისი წილის ამ წილის თვითღირებულებაზე ნამეტზე (ზოგჯერ უარყოფით გუდვილს უწოდებენ). თუ ასეა, მაშინ ერთეულმა ამ გადავადებული კრედიტის საბალანსო ღირებულების აღიარება უნდა შეწყვიტოს იმ პირველი წლიური პერიოდის დასაწყისში, როდესაც ეს სტანდარტი გამოიყენა, ამ თარიღისთვის დაგროვილი ნამეტის ან დეფიციტის საწყისი ნაშთების სათანადო შესწორებებით.

ცვლილებები სხვა სსბასს-ებში

ცვლილებები სსბასს 1-ში, *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*

135-ე პუნქტში ცვლილებები იქნა შეტანილი, პუნქტი 153კ დაემატა. ახალი ტექსტი ხაზგასმულია, ხოლო ამოღებულ ტექსტს ხაზი აქვს გადასმული.

განმარტებითი შენიშვნები

...

სააღრიცხვო პოლიტიკის გამჟღავნება

...

135. თითოეული ერთეული ითვალისწინებს თავისი საქმიანობისა და სააღრიცხვო პოლიტიკის იმ სპეციფიკას, რომელსაც მომხმარებელი მოელის, მოცემული ტიპის ერთეულის შემთხვევაში. მაგალითად, საჯარო სექტორის ერთეულმა უნდა განმარტოს გადასახადების აღიარების, შემოწირულობებისა და სხვა არაგაცვლითი ოპერაციებიდან შემოსული შემოსავლებისთვის გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა. როდესაც ერთეული საზღვარგარეთ მნიშვნელოვან ოპერაციებს ან გარიგებებს ახორციელებს უცხოურ ვალუტაში, მომხმარებელს დასჭირდება ამგვარი ოპერაციებიდან მოსალოდნელი საკურსო სხვაობებით გამოწვეული მოგების ან ზარალის აღიარების სააღრიცხვო პოლიტიკის გამჟღავნება, ასევე სხვადასხვა ფრთხილუბის გაერთიანების საჯარო სექტორის გაერთიანებების შემთხვევაში, გუდვილისა და უმცირესობების წილის შეფასებისთვის გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამჟღავნება.

...

ძალაში შესვლის თარიღი

...

153კ. 135-ე პუნქტში ცვლილება შევიდა სსბასს 40-ით, საჯარო სექტორის გაერთიანებები. გამოცემული 2017 წლის იანვარში. ერთეულმა ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2019 წლის 1 იანვარს, ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის. ვადამდელი გამოყენება მისასაღმებელია. თუ ერთეული ამ ცვლილებას 2019 წლის 1 იანვრამდე გამოიყენებს, მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი და იმავდროულად უნდა გამოიყენოს სსბასს 40.

ცვლილებები სსბასს 10-ში, ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში

22-ე პუნქტში ცვლილებები იქნა შეტანილი, პუნქტი 38ე დაემატა. ახალი ტექსტი ხაზგასმულია, ხოლო ამოღებულ ტექსტს ხაზი აქვს გადასმული.

ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშება

...

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

...

22. იმის დასადგენად, მოხდა თუ არა არაფულადი მუხლის გადაანგარიშებული თანხის გაუფასურება და ხომ არ არის საჭირო მისი შემცირება, ერთეული იყენებს შესაბამის გაუფასურების ტექსტს სსბასს 21-ში - *ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება*, ან სსბასს 26-ში - *ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება* —~~ან ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო და/ან ეროვნულ სტანდარტებს, რომლებიც ეხება გუდვილის გაუფასურებას.~~ მაგალითად, ძირითადი საშუალებების, გუდვილის, პატენტებისა და სავაჭრო ნიშნების გადაანგარიშებული თანხები შემცირდება მათ ანაზღაურებად ღირებულებამდე ან მომსახურების ანაზღაურებად ღირებულებამდე, კონკრეტული შემთხვევიდან გამომდინარე, ხოლო სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გადაანგარიშებული თანხები - ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ან მიმდინარე ჩანაცვლების ღირებულებამდე. ერთეულს, სადაც ინვესტიცია განხორციელდა და აღრიცხვის წილობრივი მონაწილეობის მეთოდს (წილობრივ მეთოდს) იყენებს, ანგარიშგების წარდგენა შეუძლია ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის მქონე ქვეყნების ვალუტით. ასეთი ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება და ფინანსური შედეგების ანგარიშგება გადაანგარიშდება მოცემული სტანდარტის მოთხოვნით, რათა გაანგარიშდეს ინვესტორის ხვედრითი წილი ინვესტირებული ერთეულის წმინდა აქტივებსა და ნამეტში ან დეფიციტში. თუ ინვესტირებულ ერთეულში გადაანგარიშებული ფინანსური ანგარიშგება გამოსახულია უცხოური ვალუტით, მისი საანგარიშგებო ვალუტაში გადაანგარიშება ხდება საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისათვის არსებულ ე.წ. „საბოლოო სავალუტო კურსით“.

...

ძალაში შესვლის თარიღი

...

38E. 22-ე პუნქტში ცვლილება შევიდა სსბასს 40-ით, საჯარო სექტორის გაერთიანებები, გამოცემული 2017 წლის იანვარში. ერთეულმა ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2019 წლის 1 იანვარს, ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის. ვადამდელი გამოყენება მისასაღმებელია, თუ ერთეული ამ ცვლილებას 2019 წლის 1 იანვრამდე გამოიყენებს. მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი და იმავდროულად უნდა გამოიყენოს სსბასს 40.

ცვლილებები სსბასს 14-ში, ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები

31-ე პუნქტში ცვლილებები იქნა შეტანილი, პუნქტი 32E-ე პუნქტი დაემატა. ახალი ტექსტი ხაზგასმულია, ხოლო ამოღებულ ტექსტს ხაზი აქვს გადასმული.

გამჟღავნება

...

ანგარიშგების თარიღის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენების გამჟღავნება

...

31. ქვემოთ მოყვანილია ანგარიშგების თარიღის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენების მაგალითები, რომლებიც, როგორც წესი, განმარტებებში აისახება:

- (ა) საბალანსო ღირებულებით აღრიცხული ქონების ღირებულების უჩვეულოდ მკვეთრი შემცირება, როდესაც ეს შემცირება არ არის დაკავშირებული ქონების მდგომარეობასთან ანგარიშგების თარიღისათვის, მაგრამ გამოწვეულია იმ გარემოებებით, რომლებიც ამ თარიღის შემდეგ წარმოიქმნა;
- (ბ) ანგარიშგების თარიღის შემდეგ ერთეული იღებს გადაწყვეტილებას, მომავალში, პირდაპირი თუ არაპირდაპირი გზით, საზოგადოების მომსახურების პროგრამის მონაწილეებზე (რომელსაც იგი მართავს), გასცეს/გაავრცელოს მნიშვნელოვანი დამატებითი სარგებელი და ეს დამატებითი სარგებელი მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ერთეულზე;
- (გ) ძირითადი საჯარო სექტორის გაერთიანება (სსბასს 40-ით, საჯარო სექტორის გაერთიანებები, კონკრეტულად მოითხოვება მსგავსი შემთხვევების გამჟღავნება), აძირითადი

კონტროლირებული ერთეულის შიგნითა ან გარეგანად ან ერთეულის მიმდინარე საქმიანობის მთლიანად ან მისი უდიდესი ნაწილის სხვა ერთეულისთვის გადაცემა საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ;

...

ძალაში შესვლის თარიღი

...

32ე. 31-ე პუნქტში ცვლილება შევიდა სსბასს 40-ით. საჯარო სექტორის გაერთიანებები. გამოცემული 2017 წლის იანვარში. ერთეულმა ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2019 წლის 1 იანვარს, ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის. ვადამდელი გამოყენება მისასალმებელია. თუ ერთეული ამ ცვლილებას 2019 წლის 1 იანვარამდე გამოიყენებს, მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი და იმავდროულად უნდა გამოიყენოს სსბასს 40.

ცვლილებები სსბასს 16-ში, საინვესტიციო ქონება

87-ე და 90-ე პუნქტებში ცვლილებები შევიდა, პუნქტები 18A და 101E დამატა. ახალი ტექსტი ხაზგასმულია, ხოლო ამოღებულ ტექსტს ხაზი აქვს გადასმული.

განმარტებები

...

საინვესტიციო ქონება

...

18ა. მსჯელობა საჭიროა ასევე იმის განსაზღვრისთვის, საინვესტიციო ქონების შემენა აქტივის შემენაა, აქტივების ჯგუფის თუ საჯარო სექტორის გაერთიანებაა, რომელიც სსბასს 40-ის, საჯარო სექტორის გაერთიანებები, მოქმედების სფეროში შედის. სსბასს 40-ზე მინიშნებაა საჭირო, რათა განისაზღვროს არის თუ არა საჯარო სექტორის გაერთიანება. წინამდებარე სტანდარტის პუნქტებში 9-18 განხილულია, ქონება მესაკუთრის მიერ არის დაკავებული თუ საინვესტიციო ქონებაა და არა ის, ქონების შემენა საჯარო სექტორის გაერთიანებაა თუ არა, როგორც ეს განმარტებულია სსბასს 40-ში. იმისათვის, რომ განისაზღვროს კონკრეტული ოპერაცია აკმაყოფილებს თუ არა საჯარო სექტორის გაერთიანების განმარტებას სსბასს 40-ის შესაბამისად და მოიცავს თუ არა საინვესტიციო ქონებას, როგორც ეს წინამდებარე სტანდარტშია განმარტებული, საჭიროა ორივე სტანდარტის გამოყენება.

...

გამჟღავნება

რეალური ღირებულების მოდელი და თვითღირებულების მოდელი

...

რეალური ღირებულების მოდელი

87. 86-ე პუნქტში აღწერილი განმარტებითი შენიშვნების გარდა, რომლის შესახებ ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნოს ერთეულმა, რომელიც იყენებს 42-64-ე პუნქტებში აღწერილ რეალური ღირებულებით აღრიცხვის მოდელს, დამატებით უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და დასასრულისათვის საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულებების შეჯერების შესახებ, შემდეგის მითითებით:

- (ა) მიღებები - ცალკე უნდა იქნას გამჟღავნებული ინფორმაცია ობიექტის შეძენით გამოწვეულ მიღებებზე და ცალკე აქტივის საბალანსო ღირებულებაში აღიარებული მომავალი ხარჯების კაპიტალიზაციით წარმოქმნილ მიღებებზე;
- (ბ) ~~ფრთხულების გაერთიანების~~ საჯარო სექტორის გაერთიანებების გზით შეძენის შედეგად წარმოქმნილი მიღებები;

...

თვითღირებულების მოდელი

90. 86-ე პუნქტში აღწერილი დამატებითი მონაცემების გარდა, რომლის შესახებაც ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნოს ერთეულმა, რომელიც იყენებს 65-ე პუნქტში აღწერილ თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელს, დამატებით უნდა გაამჟავნოს ინფორმაცია:

- (ა) ცვეთის დარიცხვის გამოყენებული მეთოდი;
- ...
- (დ) საინვესტიციო ქონების საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და ბოლოს არსებული საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულების შეჯერება, შემდეგი ინფორმაციის მითითებით:
 - (i) მიღებები - ცალკე უნდა იყოს გამჟღავნებული ინფორმაცია ობიექტის შეძენით წარმოქმნილ მიღებებზე, და ცალკე აქტივად აღიარებული მომავალი ხარჯების კაპიტალიზაციით გამოწვეულ მიღებებზე;
 - (ii) ~~ფრთხულების~~ — ~~გაერთიანების~~ საჯარო სექტორის

გაერთიანებების გზით შექმნის შედეგად წარმოქმნილი მიღებები;

(iii) მთლიანი გასვლების ჯამი;

...

ძალაში შესვლის თარიღი

...

101g. პუნქტი 18ა დაემატა. ხოლო 87-ე და 90-ე პუნქტებში ცვლილება შევიდა სსბასს 40-ით. საჯარო სექტორის გაერთიანებები. გამოცემული 2017 წლის იანვარში. ერთეულმა ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2019 წლის 1 იანვარს. ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის. ვადამდელი გამოყენება მისასაღმებელია. თუ ერთეული ამ ცვლილებას 2019 წლის 1 იანვრამდე გამოიყენებს. მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი და იმავდროულად უნდა გამოიყენოს სსბასს 40.

ცვლილებები სსბასს 17-ში, ძირითადი საშუალებები

60-ე და 88-ე პუნქტებში ცვლილებები შევიდა და პუნქტი 107მ დაემატა. ახალი ტექსტი ხაზგასმულია, ხოლო ამოღებულ ტექსტს ხაზი აქვს გადასმული.

ცვეთა

...

60. ერთეული ძირითადი საშუალებების ცალკეული ობიექტის თავდაპირველად აღიარებული თანხიდან გამოყოფს მნიშვნელოვანი ღირებულების მქონე ნაწილებს, და თითოეულ ასეთ ნაწილს ცვეთას ცალკე აღრიცხავს. მაგალითად, უმეტეს შემთხვევაში, საგზაო სისტემის ნაწილებზე, როგორცაა ხელოვნური საფარები, ფეხით სასიარულო ბილიკები, ხიდები, სადრენაჟო ან წყალსაწრეტი სისტემები და განათებები, ერთეულებს ცვეთის დარიცხვა ცალკე მოეთხოვებათ. ანალოგიურად, შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს, რომ თვითმფრინავის კორპუსი და მისი ძრავები ჩაითვალოს განსხვავებულ ცვეთად აქტივებად, მიუხედავად იმისა, იგი ერთეულის საკუთრებაა, თუ ფინანსური იჯარის ობიექტი. ანალოგიურად, როდესაც ერთეული შეიძენს ძირითად საშუალებას საოპერაციო იჯარის ფარგლებში, სადაც ის მეიჯარეა, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს ამ მუხლის თვითღირებულებაში ასახულ იმ თანხებზე ცვეთის ცალ-ცალკე დარიცხვა, რომლებიც მიკუთვნებადია საბაზრო პირობებთან შედარებით ხელსაყრელ ან არახელსაყრელ იჯარის პირობებზე.

88. ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ძირითადი საშუალებების ყოველი ჯგუფისათვის უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:

(ა) მთლიანი საბალანსო ღირებულების განსაზღვრისას გამოყენებული შეფასების საფუძველი;

...

(ე) პერიოდის საწყისი და საბოლოო საბალანსო ღირებულებების შეჯერება, სადაც ნაჩვენებია იქნება:

(i) მიღება;

(ii) გასვლა;

(iii) შექმნა ერთეულების გაერთიანების საჯარო სექტორის გაერთიანებების გზით;

...

ძალაში შესვლის თარიღი

...

107ბ. 60-ე და 88-ე პუნქტებში ცვლილება შევიდა სსზასს 40-ით. საჯარო სექტორის გაერთიანებები. გამოცემული 2017 წლის იანვარში. ერთეულმა ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2019 წლის 1 იანვარს. ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის. ვადამდელი გამოყენება მისასაღმებელია. თუ ერთეული ამ ცვლილებას 2019 წლის 1 იანვრამდე გამოიყენებს. მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი და იმავდროულად უნდა გამოიყენოს სსზასს 40.

ცვლილებები სსზასს 18-ში, სეგმენტის ანგარიშგება

34-ე და 37-ე პუნქტებში ცვლილებები შევიდა, ხოლო პუნქტი 76ე დაემატა. ახალი ტექსტი ხაზგასმულია, ხოლო ამოღებულ ტექსტს ხაზი აქვს გადასმული.

სეგმენტის შემოსავლების, ხარჯების, აქტივების, ვალდებულებებისა და სააღრიცხვო პოლიტიკის განმარტება

...

სეგმენტის აქტივები, ვალდებულებები, შემოსავალი და ხარჯი

...

34. სახელმწიფოს ან სხვა ერთეულის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებები შესაძლოა მოიცავდეს ოპერაციებს ~~ფრთხულს~~, რომლებიც შექმნილია საჯარო სექტორის გაერთიანებისას, ისე, რომ არსებობს შექმნილი საქმიანი რეპუტაციის/გუდვილის აღრიცხვის საფუძველი (შექმნილი ~~ფრთხულს~~ ოპერაციის აღრიცხვის სახელმძღვანელო პრინციპები ასახულია ~~ფასს 3-ში, ბიზნესის გაერთიანებში~~ სსბასს 40-ში, საჯარო სექტორის გაერთიანებებში). ამგვარ შემთხვევებში სეგმენტის აქტივები მოიცავს გუდვილს, რომელიც პირდაპირ ან დასაბუთებულად მიეკუთვნება სეგმენტს და სეგმენტის ხარჯი მოიცავს შესაბამისი გუდვილის ღირებულების ~~ამორტიზაციას~~ გაუფასურებას.

...

37. ~~ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტები~~ სსბასს 40 შესაძლოა მოითხოვდეს შექმნილი ~~ფრთხულის~~ ოპერაციის იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების ცვლილების განხორციელებას (~~ჩილით, მაგალითად ფასს 3~~). შექმნილი ოპერაციის სეგმენტის აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასებები მოიცავს ცვლილებას იმ შესაფასებელი იდენტიფიცირებადი სეგმენტის აქტივების და ვალდებულებების თავდაპირველ საბალანსო ღირებულებებში, რომლებიც მიღებულია ~~ფრთხულის გაერთიანების გზით~~ შექმენისას და ~~აღრიცხულია როგორც შესყიდვა, მაშინაც კი, როდესაც ამგვარი ცვლილება მხოლოდ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას ისახავს მიზნად და არ აისახება არც მაკონტროლებელი ერთეულის ინდივიდუალურ და არც კონტროლირებული ერთეულის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში~~. ამის მსგავსად, თუ ძირითადი საშუალებები შექმენის შემდგომ გადაფასდება ~~სსბასს 17-ში, ძირითადი საშუალებები, ასახული გადაფასების ღირებულების მოდელის შესაბამისად, მაშინ სეგმენტის აქტივების შეფასება ასახავს ამ გადაფასებებს~~.

...

ძალაში შესვლის თარიღი

...

76ე. 34-ე და 37-ე პუნქტებში ცვლილება შევიდა სსბასს 40-ით, საჯარო სექტორის გაერთიანებში, გამოცემული 2017 წლის იანვარში. ერთეულმა ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2019 წლის 1 იანვარს, ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის.

ვადამდელო გამოყენება მისასაღმებელია. თუ ერთეული ამ ცვლილებას 2019 წლის 1 იანვრამდე გამოიყენებს, მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი და იმავდროულად უნდა გამოიყენოს სსბასს 40.

ცვლილებები სსბასს 19-ში, ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები
აქტივები

პუნქტები 4ა და 111ვ დაემატა. ახალი ტექსტი ხაზგასმულია.

მოქმედების სფერო

...

4ა. წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება საჯარო სექტორის გაერთიანებაში მყიდველი ერთეულის პირობით ანაზღაურებაზე, რაც სსბასს 40-ის, *საჯარო სექტორის გაერთიანებები*, მოქმედების სფეროშია.

...

ძალაში შესვლის თარიღი

...

111ვ. პუნქტი 4ა დაემატა სსბასს 40-ით. *საჯარო სექტორის გაერთიანებები*, გამოცემული 2017 წლის იანვარში. ერთეულმა ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2019 წლის 1 იანვარს, ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის. ვადამდელო გამოყენება მისასაღმებელია. თუ ერთეული ამ ცვლილებას 2019 წლის 1 იანვრამდე გამოიყენებს, მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი და იმავდროულად უნდა გამოიყენოს სსბასს 40.

ცვლილებები სსბასს 21-ში, ფულადი სახსრების არწარმოქმნილი აქტივების გაუფასურება

14-ე პუნქტში ცვლილებები შევიდა, ხოლო პუნქტები 20ა და 82ზ დაემატა. ახალი ტექსტი ხაზგასმულია, ხოლო ამოღებულ ტექსტს ხაზი აქვს გადასმული.

განმარტებები

14. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობებით:

...

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივები არის აქტივები, რომელთა ფლობის უმთავრესი მიზანი კომერციული უკუგების წარმოქმნაა. გაუფასურების მიზნებისთვის გუდვილი ფულადი სახსრების წარმომქმნელ აქტივად მიიჩნევა.

...

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივები

...

20ა. გაუფასურების მიზნებისთვის გუდვილი ფულადი სახსრების წარმომქმნელ აქტივად მიიჩნევა. გუდვილი ეკონომიკურ სარგებელს სხვა აქტივებისგან დამოუკიდებლად არ წარმოქმნის და მისი გაუფასურების შეფასება აქტივების ჯგუფის შემადგენლობაში ხორციელდება. წინამდებარე სტანდარტი ეხება ინდივიდუალურ აქტივებს. გუდვილი აღიარდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც ის წარმოქმნის ფულადი ნაკადის შემოსვლას ან მყიდველი ერთეულის წმინდა ფულადი ნაკადის გასვლის შემცირებას. გუდვილი არ აღიარდება მომსახურების იმ პოტენციალთან დაკავშირებით, რომელიც ფულად ნაკადებს არ წარმოქმნის. გაუფასურების შესაფასებლად წინამდებარე სტანდარტში გამოყენებული მომსახურების ანაზღაურებადი თანხა მოიცავს მომსახურების პოტენციალს. ამიტომ, ერთეული წინამდებარე სტანდარტის ნაცვლად სსბასს 26-ს იყენებს, რათა განსაზღვროს გუდვილი გაუფასურებულია თუ არა.

...

ძალაში შესვლის თარიღი

...

82ზ. ცვლილებები შევიდა 14-ე პუნქტში და პუნქტი 20ა დაემატა სსბასს 40-ით. საჯარო სექტორის გაერთიანებები. გამოცემული 2017 წლის იანვარში, ერთეულმა ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2019 წლის 1 იანვარს, ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის. ვადამდელი გამოყენება მისასალმებელია, თუ ერთეული ამ ცვლილებას 2019 წლის 1 იანვრამდე გამოიყენებს. მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი და იმავდროულად უნდა გამოიყენოს სსბასს 40.

დასკვნის საფუძველი

დასკვნის საფუძველი თან ერთვის, მაგრამ არ არის სსბასს 21-ის შემადგენელი

ნაწილი.

...

ფულადი სახსრების წარმომქნელი აქტივები

...

დს5ა. სსბასს 40. საჯარო სექტორის გაერთიანებები, გამოიცა 2017 წლის იანვარში. სსბასს 40 მოიცავს გუდვილის ალიარებისა და შეფასების მოთხოვნებს. სსბასს 40-ის შემუშავებისას სსბასსს-მა განიხილა მოთხოვნები გუდვილის გაუფასურებისთვის. სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ გუდვილი სხვა აქტივებისგან დამოუკიდებლად არ წარმოქმნის ეკონომიკურ სარგებელს და ამიტომ, მისი გაუფასურების შეფასება ხდება აქტივების ჯგუფის შემადგენლობაში. გუდვილის შეფასება შესაძლებელია მხოლოდ ფულადი ნაკადების გათვალისწინებით. იქნება ეს დადებითი ფულადი ნაკადების შემოსვლა თუ წმინდა ფულადი ნაკადების გასვლის შემცირება. სსბასსს-მა ასევე აღნიშნა, რომ სსბასს 21 ეხება მხოლოდ ინდივიდუალური აქტივების გაუფასურებას და გუდვილს აფასებს ამ აქტივის დარჩენილი მომსახურების პოტენციალის ახლანდელი (დისკონტირებული) ღირებულების გათვალისწინებით. ამიტომ, სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ გუდვილის გაუფასურების განსაზღვრისთვის სსბასს 21-ის გამოყენება არ იქნება შესაფერისი. სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ გუდვილის გაუფასურების მიზნებისთვის გუდვილი განხილულ უნდა იქნეს, როგორც ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეული, მიუხედავად იმისა, ოპერაცია, რომელთანაც ის არის დაკავშირებული, არის თუ არა ფულადი სახსრების წარმომქნელი ოპერაცია. სსბასსს დათანხმდა სსბასს 21-სა და სსბასს 26-ში დამატებითი მითითებების ასახვაზე, რომ გუდვილი ფულადი სახსრების წარმომქნელ აქტივად უნდა იქნეს მიჩნეული გაუფასურების მიზნებისთვის.

ცვლილებები სსბასს 23-ში, შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები)

პუნქტებში 1, 2 და 6 ცვლილებები იქნა შეტანილი, პუნქტი 124E დაემატა. ახალი ტექსტი ხაზგასმულია, ხოლო ამოღებულ ტექსტს ხაზი აქვს გადასმული.

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია განსაზღვროს არაგაცვლითი

ოპერაციებიდან, გარდა ერთეულთა გაერთიანების საჯარო სექტორის გაერთიანების გამომწვევი არაგაცვლითი ოპერაციებისა, მიღებული შემოსავლის ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნები. მოცემული სტანდარტი განიხილავს იმ საკითხებს, რომელთა გათვალისწინება, მფლობელთა შენატანების იდენტიფიცირების ჩათვლით, საჭიროა არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლის აღიარებისას და შეფასებისას.

მოქმედების სფერო

- ერთეულმა, რომელიც ამზადებს და წარადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდით, არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის უნდა გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტი. მოცემული სტანდარტი არ გამოიყენება ერთეულთა გაერთიანების საჯარო სექტორის გაერთიანების მიმართ, რომელიც წარმოადგენს არაგაცვლით ოპერაციას.

...

- მთავრობებმა შეიძლება განახორციელონ საჯარო სექტორის რეორგანიზაცია საჯარო სექტორის ზოგიერთი ერთეულის გაერთიანების, და სხვა ერთეულთა ორ ან მეტ ცალკეულ ერთეულად დაშლის გზით. ერთეულთა გაერთიანებას საჯარო სექტორის გაერთიანებას ადგილი აქვს მაშინ, როდესაც ხდება ორი ან მეტი ანგარიშვალდებული ერთეულის ოპერაციის გაერთიანება, რის შედეგადაც მიიღება ერთი ანგარიშვალდებული ერთეული. ასეთი რესტრუქტურირება ჩვეულებრივ, ერთი ოპერაციის ან ერთეულის მიერ მეორის შესყიდვას არ გულისხმობს, მაგრამ შესაძლოა გამოიწვიოს ახალი, ან უკვე არსებული ერთეულის მიერ მეორე ოპერაციის ან ერთეულის მთლიანი აქტივებისა და ვალდებულებების შექმნა. სსბასსს არ განუხილავს ერთეულთა გაერთიანებები და ისინი გამორიცხა ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროდან. შესაბამისად, წინამდებარე სტანდარტი არ აკონკრეტებს, წარმოქმნის თუ არა შემოსავალს ერთეულთა გაერთიანებები, რომლებიც არაგაცვლით ოპერაციას წარმოადგენს. საჯარო სექტორის გაერთიანებები უნდა აღირიცხოს სსბასს 40-ის, საჯარო სექტორის გაერთიანებები, შესაბამისად.

...

ძალაში შესვლის თარიღი

...

124ე. პუნქტებში 1, 2 და 6 ცვლილებები იქნა შეტანილი სსბასს 40-ით, საჯარო სექტორის გაერთიანებები. გამოცემული 2017 წლის იანვარში, ერთეულმა ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2019 წლის 1 იანვარს, ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის. ვადაძველი გამოყენება მისასალომებელია, თუ ერთეული ამ ცვლილებას 2019 წლის 1 იანვარამდე გამოიყენებს. მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი და იმავდროულად უნდა გამოიყენოს სსბასს 40.

დასკვნის საფუძველი

დასკვნის საფუძველი თან ერთვის, მაგრამ არ არის სსბასს 23-ის შემადგენელი ნაწილი.

...

საჯარო სექტორის ერთეულების გაერთიანებები

დს8. როდესაც გამოიცა, წინამდებარე სტანდარტი არ აკონკრეტებდა აკონკრეტებს არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად ერთეულთა გაერთიანებები წარმოქმნის თუ არა შემოსავალს - ეს განპირობებული იყო იმით, რომ სსბასსს-ს არ ჰქონდა განხილული განუხილავს საჯარო სექტორში ერთეულთა გაერთიანებების ფინანსური ანგარიშგება, მათ შორის არც ფასს 3-ის, ერთეულთა გაერთიანებები, საჯარო სექტორის ერთეულებისთვის გამოყენება.

დს8A. ამიტომ, სსბასსს-მა გამოსცა სსბასს 40, საჯარო სექტორის გაერთიანებები. სსბასს 40-ში განსაზღვრულია საჯარო სექტორის გაერთიანებების აღრიცხვა, მათ შორის ნებისმიერი შემოსულობის ან ზარალის აღრიცხვა. ამგვარად, საჯარო სექტორის გაერთიანებები ამოღებულ იქნა წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროდან.

ცვლილებები სსბასს 26-ში, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება

პუნქტებში 2, 23, 71, 76, 88, 91, 92, 98–100, 102, 103, 106–108, 110, 111, 120, 122 და 123–125 და პუნქტების 71 და 76 წინ მოცემულ სათაურებში ცვლილებები იქნა შეტანილი. დაემატა პუნქტები 18ა, 20ა, 90ა–90ჰ, 97ა–97თ, 111ა, 111ბ, 122ა და 126ი და სათაურები პუნქტების 90, 97 და 111 შემდეგ. პუნქტები 7 და 96 ამოღებულ იქნა. ახალი ტექსტი ხაზგასმულია, ხოლო ამოღებულ ტექსტს ხაზი აქვს გადასმული.

მოქმედების სფერო

2. ერთეულმა, რომელიც ამზადებს და წარადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას

ბულალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდით, წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურების ბულალტრული აღრიცხვისას, გარდა ქვემოთ ჩამოთვლილისა:

...

(i) გუდვილი;

...

7. წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება გუდვილს. ერთეულებს მოეთხოვებათ იხელმძღვანელონ შესაბამისი საერთაშორისო და ეროვნული ბულალტრული აღრიცხვის სტანდარტებით, სადაც განსაზღვრულია გუდვილის გაუფასურების აღრიცხვის მოთხოვნები, გუდვილის განაწილება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე და ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების გაუფასურების ტესტირება გუდვილის საშუალებით.

...

განმარტებები

...

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული

...

18A. გაუფასურების მიზნებისთვის გუდვილი ფულადი სახსრების წარმომქმნელ აქტივად მიიჩნევა. გუდვილი ეკონომიკურ სარგებელს სხვა აქტივებისგან დამოუკიდებლად არ წარმოქმნის და მისი გაუფასურების შეფასება აქტივების ჯგუფის შემადგენლობაში ხორციელდება. სსბასს 21 ეხება ინდივიდუალურ აქტივების შეფასებას. გუდვილი აღიარდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც ის წარმოქმნის ფულადი ნაკადის შემოსვლას ან მყიდველი ერთეულის წმინდა ფულადი ნაკადის გასვლის შემცირებას. გუდვილი არ აღიარდება მომსახურების იმ პოტენციალთან დაკავშირებით, რომელიც ფულად ნაკადებს არ წარმოქმნის. გაუფასურების შესაფასებლად სსბასს 21-ში გამოყენებული მომსახურების ანაზღაურებადი თანხა მოიცავს მომსახურების პოტენციალს. ამიტომ, ერთეული წინამდებარე სტანდარტს იყენებს, რათა განსაზღვროს გუდვილი გაუფასურებულია თუ არა.

...

შესაძლო გაუფასურებული აქტივის იდენტიფიცირება

20ა. პუნქტებში 21–30 მითითებულია, როდის უნდა განისაზღვროს ანაზღაურებადი ღირებულება. ამ მოთხოვნებში გამოყენებულია ტერმინი „აქტივი“. მაგრამ ის თანაბრად ეხება როგორც ინდივიდუალურ აქტივს, ისე ფულადი სახსრების წარმომქნელ ერთეულს. წინამდებარე სტანდარტის სტრუქტურა შემდეგნაირად არის ორგანიზებული:

- (ა) პუნქტებში 31–70 მოცემულია მოთხოვნები ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებისთვის. ამ მოთხოვნებშიც გამოყენებულია ტერმინი „აქტივი“, მაგრამ ის თანაბრად ეხება როგორც ინდივიდუალურ აქტივს, ისე ფულადი სახსრების წარმომქნელ ერთეულს.
- (ბ) პუნქტებში 71–97 მოცემულია მოთხოვნები გაუფასურების ზარალის აღიარებისა და შეფასებისთვის, გუდვილის გარდა სხვა ინდივიდუალური აქტივების აღიარებასა და შეფასებას ეხება პუნქტები 71–75. პუნქტები 76–97 ეხება ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულებისა და გუდვილის გაუფასურების ზარალის აღიარებასა და შეფასებას.
- (გ) პუნქტებში 98–105 მოცემულია მოთხოვნები აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულისთვის გასულ პერიოდებში აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირებისთვის. ამ მოთხოვნებშიც გამოყენებულია ტერმინი „აქტივი“, მაგრამ ის თანაბრად ეხება როგორც ინდივიდუალურ აქტივს, ისე ფულადი სახსრების წარმომქნელ ერთეულს. ამასთან, მოთხოვნები ინდივიდუალური აქტივებისათვის მოცემულია პუნქტებში 106–109. ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულებისთვის მოცემულია პუნქტებში 110–111, ხოლო გუდვილისთვის – პუნქტებში 111A–111B.
- (დ) პუნქტებში 112–113 მოცემულია მოთხოვნები აქტივის კლასიფიკაციის შეცვლისთვის ფულადი სახსრების წარმომქნელი აქტივიდან ფულადი სახსრების არწარმომქნელ აქტივად ან ფულადი სახსრების არწარმომქნელი აქტივიდან ფულადი სახსრების წარმომქნელ აქტივად.
- (ე) პუნქტებში 114–122ა განსაზღვრულია ინფორმაცია, რომელიც უნდა გამჟღავნდეს აქტივებისა და ფულადი სახსრების წარმომქნელი აქტივების გაუფასურების ზარალისა და გაუფასურების ზარალის კომპენსირების შესახებ. პუნქტებში 123–125 მოცემულია დამატებითი გამჟღავნების მოთხოვნები იმ

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივებისთვის, რომლებზეც გაუფასურების ტესტირების მიზნებისთვის არის მიკუთვნებული განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე გუდვილი ან არამატერიალური აქტივები.

...

23. ასევე, მიუხედავად იმისა, არსებობს თუ არა მინიშნება, გაუფასურებაზე, ერთეული ვალდებულია:

(ა) ყოველწლიურად შეამოწმოს განუსაზღვრელი მომსახურების ვადის მქონე და ჯერ გამოუყენებადი არამატერიალური აქტივები გაუფასურებაზე, მათი საბალანსო და ანაზღაურებადი ღირებულების შედარების გზით. ასეთი შემოწმება შეიძლება განხორციელდეს ნებისმიერ დროს საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში იმ პირობით, რომ ეს მოხდება ყოველწლიურად ერთსა და იმავე დროს. სხვადასხვა არამატერიალური აქტივის შემოწმება გაუფასურებაზე შეიძლება განხორციელდეს სხვადასხვა დროს. თუმცა, თუ არამატერიალური აქტივის თავდაპირველი აღიარება ხდება მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში, მისი შემოწმება ხდება იმავე საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე;

(ბ) შემდინასას მიღებული გუდვილის გაუფასურებაზე შემოწმება ყოველწლიურად განხორციელოს პუნქტების 90ა-90ბ შესაბამისად.

...

ცალკეული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება და შეფასება

71. 72-75-ე პუნქტებში განსაზღვრულია ცალკეული აქტივის გუდვილის გარდა, გაუფასურების ზარალის აღიარებისა და შეფასების კრიტერიუმები, ხოლო 76-97-ე პუნქტებში - გაუფასურების ზარალის აღიარებისა და შეფასების კრიტერიუმები ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულებისა და გუდვილისთვის.

...

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულები და გუდვილი

76. 77-97-ე პუნქტებში განსაზღვრულია იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისა და გუდვილის იდენტიფიცირების, მისი საბალანსო ღირებულების განსაზღვრისა და გაუფასურების ზარალის აღიარების კრიტერიუმები, რომელსაც აქტივი განეკუთვნება.

...

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი და საბალანსო ღირებულება

...

88. როდესაც აქტივები ჯგუფდება მათი ანაზღაურებადი ღირებულების შესაფასებლად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში უნდა ჩაირთოს ყველა აქტივი, რომელიც წარმოქმნის, ან მონაწილეობს შესაბამისი ფულადი სახსრების შემოდინებაში. წინააღმდეგ შემთხვევაში, შესაძლოა მიჩნეულ იქნეს, რომ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული სრულად ანაზღაურებადია მაშინ, როდესაც ფაქტობრივად ადგილი ჰქონდა გაუფასურების ზარალს. გადაწყვეტილებების საილუსტრაციო ხეში მოცემულია ფულადი სახსრების ნაკადების დიაგრამა, სადაც ნაჩვენებია ისეთი ცალკეული აქტივების ასახვის წესი, რომლებიც წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილს. ზოგიერთ შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა, რომ გარკვეულ აქტივებს წვლილი შეაქვთ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის სამომავლო შეფასებულ ფულად ნაკადებში, შეუძლებელია მათი ამ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისთვის გონივრულ და თანმიმდევრულ საფუძველზე მიკუთვნება. შეიძლება ასე მოხდეს გუდვილის შემთხვევაში. პუნქტებში 90ა–90კ ახსნილია ამ აქტივებისადმი მიდგომა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების შემოწმებისას.

...

გუდვილი

გუდვილის განაწილება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე

90ა. გაუფასურებაზე შემოწმების მიზნებისთვის შეძენისას მიღებული გუდვილი, შეძენის თარიღიდან, მყიდველი ერთეულის იმ თითოეულ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების ჯგუფზე უნდა გადანაწილდეს, რომლებიც, მოსალოდნელია, რომ სარგებელს მიიღებენ გაერთიანების სინერჯით, მიუხედავად იმისა, შეძენილი ოპერაციის სხვა აქტივები ან ვალდებულებები მიკუთვნებულია თუ არა ამ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების ჯგუფებზე, როდესაც გუდვილი მიიღება ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი ოპერაციის შეძენისას, რომელიც განაპირობებს მყიდველი ერთეულის წმინდა ფულადი ნაკადების შემცირებას, მყიდველი ერთეული განიხილულ უნდა იქნეს, როგორც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული, გარდა იმ შემთხვევისა,

როდესაც გუდვილი დაკავშირებულია ფულადი სახსრების არწარმომქნელი ოპერაციის შექმნასთან, თითოეული ერთეული ან ჯგუფი, რომელზეც განაწილდა გუდვილი:

- (ა) უნდა წარმოადგენდეს უმდაბლეს დონეს, რომელზეც გუდვილის მონიტორინგი ხორციელდება შიდა მენეჯმენტის მიზნებისთვის; და
- (ბ) არ უნდა იყოს სსბასს 18-ში, სეგმენტს ანგარიშგება, განსაზღვრულ სეგმენტზე დიდი.

90ბ. შექმნისას აღიარებული გუდვილი არის აქტივი, რომელიც წარმოადგენს შექმნისას მიღებული იმ სხვა აქტივებიდან წარმოქმნილ სამომავლო ეკონომიკურ სარგებელს, რომლებიც ინდივიდუალურად არ იდენტიფიცირდება და ცალკე არ აღიარდება. გუდვილი ეკონომიკურ სარგებელს სხვა აქტივებისგან დამოუკიდებლად არ წარმოქმნის და ხშირ შემთხვევაში ხელს უწყობს მრავალი ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის ფულადი ნაკადების წარმოქმნას. ზოგჯერ გუდვილის არასუბიექტურ საფუძველზე ინდივიდუალურ ფულადი სახსრების წარმომქნელ ერთეულებზე განაწილება შეუძლებელია და შესაძლებელია მხოლოდ მისი ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულების ჯგუფებზე განაწილება. ამიტომ, ზოგიერთ შემთხვევაში ერთეულში უმდაბლესი დონე, რომელზეც გუდვილის მონიტორინგი ხორციელდება შიდა მენეჯმენტის მიზნებისთვის, მოიცავს მრავალ ფულადი სახსრების წარმომქნელ ერთეულს, რომლებთანაც ეს გუდვილია დაკავშირებული, მაგრამ რომლებზე მისი განაწილება შეუძლებელია. პუნქტებში 90დ–90ვ და 97ა–97თ მოცემული მინიშნება ფულადი სახსრების ერთეულზე, რომელზეც გუდვილია განაწილებული, წაკითხულ უნდა იქნეს, როგორც ასევე მინიშნება ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულების ჯგუფებზე, რომლებზეც გუდვილია განაწილებული, ფულადი სახსრების არწარმომქნელი ოპერაციის შექმნისას მიღებული გუდვილის შემთხვევაში, როდესაც ეს განაპირობებს მყიდველი ერთეულის წმინდა ფულადი ნაკადების შემცირებას, პუნქტებში 90დ–90თ და 97ა–97თ მოცემული მინიშნება ფულადი სახსრების წარმომქნელ ერთეულზე, რომელზეც გუდვილია განაწილებული, წაკითხულ უნდა იქნეს, როგორც ასევე მინიშნება მყიდველ ერთეულზე.

90გ. პუნქტში 90ა მოცემული მოთხოვნების გამოყენება განაპირობებს გუდვილის გაუფასურებაზე შემოწმებას ისეთ დონეზე, რომელიც ასახავს ერთეულის მიერ თავისი ოპერაციების მართვის გზას და რომელთანაც გუდვილი ბუნებრივად ასოცირდება. ამგვარად, როგორც წესი, დამატებითი საანგარიშგებო სისტემის შექმნა აუცილებელი არ

არის.

90დ. ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეული, რომელზეც გუდვილია განაწილებული გაუფასურებაზე შემოწმების მიზნებისათვის, შეიძლება არ ემთხვეოდეს იმ დონეს, რომელზეც გუდვილი სავალუტო შემოსულობებისა და ზარალის შეფასების მიზნებისთვის არის განაწილებული სსბასს 4-ის, უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები, შესაბამისად, მაგალითად, თუ ერთეულს სსბასს 4-ის შესაბამისად მოეთხოვება სავალუტო შემოსულობებისა და ზარალის შეფასების მიზნებისთვის გუდვილის განაწილება დაბალ დონეზე, არ მოითხოვება გუდვილის გაუფასურებაზე შემოწმება იგივე დონეზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ერთეული ამ დონეზეც ახორციელებს გუდვილის მონიტორინგს შიდა მენეჯმენტის მიზნებისთვის.

90ე. თუ შეუძლებელია შეძენისას მიღებული გუდვილის თავდაპირველი განაწილების დასრულება იმ წლიურ პერიოდის ბოლოს, როდესაც შეძენა განხორციელდა, მაშინ აღნიშნული თავდაპირველი განაწილება უნდა დასრულდეს შეძენის თარიღის შემდეგ პირველი წლიური პერიოდის დასასრულისთვის.

90ვ. სსბასს 40-ის, საჯარო სექტორის გაერთიანებები, შესაბამისად, თუ შეძენის საწყისი აღრიცხვა მხოლოდ პირობითად შეიძლება განისაზღვროს იმ პერიოდის ბოლოს, როდესაც გაერთიანება განხორციელდა, მაშინ მყიდველი ერთეული:

- (ა) შეძენას აღრიცხავს აღნიშნული პირობითი ღირებულებების გამოყენებით; და
- (ბ) აღიარებს ამ პირობითი ღირებულებების ნებისმიერ შესწორებას, რომელიც გამოწვეულია შეფასების პერიოდში, რომელიც არ უნდა აჭარბებდეს შეძენის თარიღიდან თორმეტ თვეს, დასრულებული საწყისი აღრიცხვით.

მსგავს ვითარებაში შეიძლება ასევე შეუძლებელი იყოს შეძენისას აღიარებული გუდვილის თავდაპირველი განაწილების დასრულება იმ პერიოდის დასასრულს, როდესაც გაერთიანება განხორციელდა, თუ ეს ასეა, მაშინ ერთეული პუნქტით 122ა მოთხოვნილ ინფორმაციას გაამჟღავნებს.

90ზ. თუ გუდვილი განაწილდა ფულადი სახსრების წარმომქნელ ერთეულზე და ერთეული ამ ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის ფარგლებში ოპერაციის გასვლას განახორციელებს, მაშინ გასულ ოპერაციასთან დაკავშირებული გუდვილი უნდა:

- (ა) შევიდეს ამ ოპერაციის საბალანსო ღირებულებაში გასვლიდან მიღებული შემოსულობის ან ზარალის განსაზღვრისას; და
- (ბ) უნდა შეფასდეს გასული ოპერაციისა და ამ ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის დარჩენილი ნაწილის ფარდობითი ღირებულებების საფუძველზე. გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ერთეულს არ შეუძლია აჩვენოს, რომ რომელიმე სხვა მეთოდი უკეთესად ასახავს გასულ ოპერაციასთან დაკავშირებულ გუდვილს.

90თ. თუ ერთეული თავისი საანგარიშგებო სტრუქტურის ისეთ რეორგანიზებას განახორციელებს, რომ შეიცვლება იმ ერთი ან მეტი ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის შემადგენლობა, რომელზეც გუდვილია მიკუთვნებული, მაშინ გუდვილი უნდა გადანაწილდეს იმ ერთეულებზე, რომლებმაც გავლენა განიცადეს. ეს გადანაწილება უნდა განხორციელდეს ფარდობითი ღირებულებების მიდგომის გამოყენებით, რომელიც მსგავსია მიდგომისა, რომელიც გამოყენებულ იქნა, როდესაც ერთეულიდან ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის შემადგენელი ოპერაციის გასვლა განხორციელდა. გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ერთეულს არ შეუძლია აჩვენოს, რომ რომელიმე სხვა მეთოდი უკეთესად ასახავს რეორგანიზებულ ერთეულებთან დაკავშირებულ გუდვილს.

გუდვილის შემცველი ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულების გაუფასურებაზე შემოწმება

90ი. როდესაც, როგორც კუნქტში 90ბ არის აღწერილი, გუდვილი დაკავშირებულია ფულადი სახსრების წარმომქნელ ერთეულთან, მაგრამ ის განაწილებული არ არის ამ ფულადი სახსრების წარმომქნელ ერთეულზე, მაშინ საჭიროა ამ ერთეულის გაუფასურებაზე შემოწმება, თუ არსებობს ნიშანი, რომ შეიძლება ეს ერთეული გაუფასურებული იყოს, ამ ერთეულის საბალანსო ღირებულების, გუდვილის გარეშე, შედარებით მის ანაზღაურებად ღირებულებასთან. ნებისმიერი გაუფასურების ზარალი უნდა აღიარდეს 91-ე კუნქტის შესაბამისად.

90კ. თუ კუნქტში 90ი აღწერილი ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულება მოიცავს რომელიმე არამატერიალურ აქტივს, რომელსაც იდენტიფიცირებადი სასარგებლო მომსახურების ვადა აქვს ან გამოყენებისთვის ხელმისაწვდომი არ არის და ამ აქტივის გაუფასურებაზე შემოწმება შესაძლებელია მხოლოდ ამ ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის შემადგენლობაში, მაშინ 23-ე კუნქტით მოითხოვება გაუფასურებაზე ამ ერთეულის ყოველწლიურად შემოწმებაც.

90ლ. ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის, რომელზეც გუდვილია განაწილებული, გაუფასურების შემოწმება ყოველწლიურად არის საჭირო, ასევე მისი გაუფასურების ნიშნების არსებობისას, ამ ერთეულის საბალანსო ღირებულების, გუდვილის ჩათვლით, ამ ერთეულის ანაზღაურებად ღირებულებასთან შედარებით, თუ ამ ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას, მაშინ მიჩნეულ უნდა იქნეს, რომ ეს ერთეული და მასზე განაწილებული გუდვილი გაუფასურებული არ არის, თუ ამ ერთეულის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის ანაზღაურებადი ღირებულებას, მაშინ ერთეულმა გაუფასურების ზარალი უნდა აღიაროს 91-ე პუნქტის შესაბამისად.

გაუფასურებაზე შემოწმების ვადები

90მ. იმ ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის, რომელზეც გუდვილია განაწილებული, გაუფასურებაზე წლიური შემოწმება შეიძლება ჩატარდეს ნებისმიერ დროს წლიური პერიოდის განმავლობაში, თუ შემოწმება ყოველ წელს ერთიდაიმავე დროს ტარდება, შეიძლება განსხვავებული ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულების გაუფასურებაზე შემოწმებების სხვადასხვა დროს ჩატარება, თუმცა, თუ ფულადი სახსრების წარმომქნელ ერთეულზე განაწილებული გუდვილი მთლიანად ან ნაწილობრივ მიღებულ იქნა მიმდინარე წლიური პერიოდის განმავლობაში შეძენისას, მაშინ ამ ერთეულის გაუფასურებაზე შემოწმება უნდა ჩატარდეს მიმდინარე წლიური პერიოდის დასრულებამდე.

90ნ. თუ იმ ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის, რომელზეც გუდვილია განაწილებული, შემადგენელი აქტივების გაუფასურებაზე შემოწმება იგივე დროს ტარდება, როდესაც გუდვილის შემცველი ერთეულის, მაშინ ამ აქტივების გაუფასურებაზე შემოწმება გუდვილის შემცველი ერთეულის გაუფასურებაზე შემოწმებამდე უნდა ჩატარდეს, ანალოგიურად, თუ ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულები იმ ფულადი სახსრების წარმომქნელი ჯგუფის ნაწილია, რომელზეც გუდვილია განაწილებული, გაუფასურებაზე შემოწმება იგივე დროს ტარდება, როდესაც გუდვილის შემცველი ერთეულების ჯგუფის, მაშინ ინდივიდუალური ერთეულების გაუფასურებაზე შემოწმება გუდვილის შემცველი ერთეულების ჯგუფის გაუფასურებაზე შემოწმებამდე უნდა ჩატარდეს.

90ო. იმ ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის, რომელზეც გუდვილია განაწილებული, გაუფასურებაზე შემოწმებისას შეიძლება არსებობდეს გაუფასურების შემცველი ამ ერთეულის შემადგენელი

რომელიმე აქტივის გაუფასურების ნიშანი, ასეთ ვითარებაში ერთეულმა ჯერ ამ აქტივის გაუფასურებაზე შემოწმება უნდა ჩაატაროს და გაუფასურების ზარალი უნდა აღიაროს გუდვილის შემცველი ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის გაუფასურებაზე შემოწმებამდე. ანალოგიურად, შეიძლება არსებობდეს გუდვილის შემცველი ერთეულების შემადგენელი რომელიმე ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის გაუფასურების ნიშანი, ასეთ ვითარებაში ერთეულმა ჯერ ამ ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის გაუფასურებაზე შემოწმება უნდა ჩაატაროს და გაუფასურების ზარალი უნდა აღიაროს გუდვილის შემცველი ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულების გაუფასურებაზე შემოწმებამდე.

903. მიმდინარე პერიოდში ამ ერთეულის გაუფასურებაზე შემოწმებისას შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის, რომელზეც გუდვილია განაწილებული, ანაზღაურებადი ღირებულების გასულ პერიოდში გაკეთებული უახლოესი გაანგარიშება, თუ დაკმაყოფილებულია ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი კრიტერიუმი:

- (ა) ერთეულის შემადგენელი აქტივები და ვალდებულებები მნიშვნელოვნად არ შეცვლილა ანაზღაურებადი ღირებულების უახლოესი გაანგარიშების შემდეგ;
- (ბ) ანაზღაურებადი ღირებულების უახლოესი გაანგარიშების შედეგად მიღებულ იქნა ღირებულება, რომელიც ამ ერთეულის საბალანსო ღირებულებას მნიშვნელოვნად აღმატებოდა; და
- (გ) ანაზღაურებადი ღირებულების უახლოესი გაანგარიშების შემდეგ მთმდარი მოვლენებისა და შეცვლილი გარემოებების ანალიზის საფუძველზე, უმნიშვნელოა ალბათობა, რომ მიმდინარე ანაზღაურებადი ღირებულება ნაკლები იყოს ამ ერთეულის მიმდინარე საბალანსო ღირებულებაზე.

ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალი

91. ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის (ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულების, რომლებზეც გუდვილია განაწილებული) გაუფასურების ზარალის აღიარება უნდა მოხდეს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც მისი (ერთეულების ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება ნაკლებია მის (ერთეულების ჯგუფის) საბალანსო ღირებულებაზე. გაუფასურების ზარალი უნდა განაწილდეს ისე, რომ შემცირდეს ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის (ერთეულების ჯგუფის) საბალანსო ღირებულება, შემდეგი თანმიმდევრობით:

~~(ა) პირველი, შემცირდეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულზე (ერთეულების ჯგუფზე) განაწილებული გუდვილის საბალანსო ღირებულება; და~~

~~(ბ) შემდეგ ამ ერთეულის (ერთეულების ჯგუფის) სხვა აქტივების, პროპორციულად, მოცემულ ერთეულში შემავალი თითოეული აქტივის საბალანსო ღირებულების საფუძველზე.~~

საბალანსო ღირებულების ეს შემცირებები უნდა აისახოს როგორც თითოეული აქტივის გაუფასურების ზარალი და აღიარდეს 73-ე პუნქტის შესაბამისად.

92. 91-ე პუნქტის მიხედვით, გაუფასურების ზარალის მიკუთვნებისას აქტივის საბალანსო ღირებულება არ უნდა შემცირდეს, ქვემოთ მითითებული სიდიდეებიდან, უდიდესზე ნაკლებ სიდიდემდე:

(ა) მისი გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება (თუ შესაძლებელია მისი განსაზღვრა);

(ბ) მისი გამოყენების ღირებულება (თუ შესაძლებელია მისი განსაზღვრა); და

(გ) ნოლი.

გაუფასურების ზარალი, რომელიც, სხვა შემთხვევაში, მიკუთვნებული იქნებოდა აქტივზე, პროპორციულად უნდა განაწილდეს მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულების ჯგუფის) სხვა აქტივებზე.

...

96. ~~როდესაც აქტივი შეიცავს მომსახურების პოტენციალს ერთი ან რამდენიმე ფულადი სახსრების წარმომქმნელი საქმიანობისათვის და არა ფულადი სახსრების არაწარმომქმნელი საქმიანობების მომსახურებისათვის, ერთეულებმა უნდა იხელმძღვანელონ შესაბამისი საერთაშორისო და ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტით, რომელიც განიხილავს ასეთ გარემოებებს.~~

...

გუდვილის შემცველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულებისა და არამაკონტროლებელი წილის გაუფასურებაზე შემოწმება

97ა. სსბასს 40-ის შესაბამისად მყიდველი ერთეული გუდვილის შეძენის თარიღით აფასებს და აღიარებს, როგორც ქვემოთ მოცემული (ა)-ს ნამეტს (ბ)-ზე:

(ა) შემდეგის ჯამი:

- (i) სსბასს 40-ის შესაბამისად შეფასებული გადაცემული კომპენსაცია, რაც, როგორც წესი, გულისხმობს შეძენის თარიღით რეალურ ღირებულებას;
 - (ii) სსბასს 40-ის შესაბამისად შეფასებული შეძენილ ოპერაციაში არამაკონტროლებელი წილის ღირებულება;
და
 - (iii) ეტაპობრივად განხორციელებული შეძენისას, შეძენილ ოპერაციაში მყიდველი ერთეულის მიერ ადრე ფლობილი სააქციო წილის რეალური ღირებულება შეძენის თარიღით.
- (ბ) შეძენის თარიღით იდენტიფიცირებადი შეძენილი აქტივებისა და ალებული ვალდებულებების წმინდა ღირებულება, შეფასებული სსბასს 40-ის შესაბამისად.

გუდვილის განაწილება

97ბ. წინამდებარე სტანდარტის პუნქტით 90ა მოითხოვება, რომ შეძენისას მიღებული გუდვილი, შეძენის თარიღიდან, მყიდველი ერთეულის იმ თითოეულ ფულადი სახსრების წარმომქნელ ერთეულზე ან ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულების ჯგუფზე უნდა გადანაწილდეს, რომლებიც, მოსალოდნელია, რომ სარგებელს მიიღებენ გაერთიანების სინერჯით, მიუხედავად იმისა, შეძენილი ოპერაციის სხვა აქტივები ან ვალდებულებები მიკუთვნებულია თუ არა ამ ფულადი სახსრების წარმომქნელ ერთეულზე ან ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულების ჯგუფებზე. მოსალოდნელია, რომ შეძენის შედეგად წარმოქმნილი გარკვეული სინერჯია განაწილდება იმ ფულადი სახსრების წარმომქნელ ერთეულზე, რომელშიც არამაკონტროლებელი წილი არ მონაწილეობს.

გაუფასურებაზე შემოწმება

97გ. გაუფასურებაზე შემოწმება მოიცავს ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების შედარებას ამ ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულებასთან.

97დ. თუ ერთეული არამაკონტროლებელ წილს აფასებს, როგორც მის პროპორციულ წილს კონტროლირებული ერთეულის წმინდა იდენტიფიცირებად აქტივებში შეძენის თარიღით, რეალური ღირებულების ნაცვლად, მაშინ არამაკონტროლებელ წილზე მიკუთვნებადი გუდვილი შედის დაკავშირებული ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის ანაზღაურებად ღირებულებაში, მაგრამ არ აღიარდება მაკონტროლებელი ერთეულის კონსოლიდირებულ

ფინანსურ ანგარიშგებაში, ამიტომ, ერთეულმა ამ ფულადი სახსრების წარმომქნელ ერთეულზე განაწილებული გუდვილი უნდა მიამატოს, რათა არამაკონტროლებელ წილზე მიკუთვნებადი გუდვილი აისახოს. შემდეგ ეს შესწორებული საბალანსო ღირებულება შეუდარდება ამ ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულებას, რათა განისაზღვროს გაუფასურებულია თუ არა ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეული.

გაუფასურების ზარალის განაწილება

97გ. 91-ე პუნქტით მითითდება ნებისმიერი იდენტიფიცირებული გაუფასურების ზარალის ისე განაწილება, რომ პირველ რიგში შემცირდეს ფულადი სახსრების წარმომქნელ ერთეულზე მიკუთვნებული გუდვილის საბალანსო ღირებულება, შემდეგ კი ამ ერთეულის სხვა აქტივების საბალანსო ღირებულება. პროპორციულად, მოცემულ ერთეულში შემავალი თითოეული აქტივის საბალანსო ღირებულების საფუძველზე.

97ვ. თუ არამაკონტროლებელი წილის მქონე კონტროლირებული ერთეული ან კონტროლირებული ერთეულის ნაწილი თავისთავად ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულია, მაშინ გაუფასურების ზარალი განაწილდება მაკონტროლებელ ერთეულსა და არამაკონტროლებელ წილზე, იგივე საფუძველზე, რომელიც გამოიყენება ნამეტის ან დეფიციტის მისაკუთვნებლად.

97ზ. თუ არამაკონტროლებელი წილის მქონე კონტროლირებული ერთეული ან კონტროლირებული ერთეულის ნაწილი არის უფრო დიდი ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის ნაწილი, მაშინ გუდვილის გაუფასურების ზარალის განაწილება ამ ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის იმ ნაწილებზე, რომლებიც შეიცავს არამაკონტროლებელ წილს და იმ ნაწილებზე, რომლებიც არ შეიცავს, გაუფასურების ზარალი ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის აღნიშნულ ნაწილებზე უნდა განაწილდეს შემდეგის საფუძველზე:

- (ა) იდენადა, რამდენადაც გაუფასურება დაკავშირებულია ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის გუდვილთან, გაუფასურებამდე ამ ნაწილების გუდვილის ფარდობითი საბალანსო ღირებულებები; და
- (ბ) იდენადა, რამდენადაც გაუფასურება დაკავშირებულია ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის იდენტიფიცირებად აქტივებთან, გაუფასურებამდე ამ ერთეულის წმინდა იდენტიფიცირებადი აქტივების ფარდობით საბალანსო ღირებულებები. მსგავსი გაუფასურება ამ ნაწილების აქტივებზე

განაწილდება პრეპროცედიულად, ამ ნაწილში თითოეული აქტივის საბალანსო ღირებულების საფუძველზე.

იმ ნაწილებზე, რომლებიც არამაკონტროლებელ წილს შეიცავს, გაუფასურების ზარალი განაწილდება მაკონტროლებელ ერთეულსა და არამაკონტროლებელ წილს შორის, იგივე საფუძველზე, რომელიც გამოიყენება ნამეტიის ან დეფიციტის მისაკუთვნიებლად.

97თ. თუ არამაკონტროლებელ წილზე მიკუთვნიებადი გაუფასურების ზარალი დაკავშირებულია გუდვილთან, რომელიც მაკონტროლებელი ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული არ არის (იხ. პუნქტი 97დ), მაშინ გაუფასურება გუდვილის გაუფასურების ზარალის სახით არ აღიარდება, მსგავს ვითარებაში გუდვილის გაუფასურების ზარალის სახით აღიარდება მხოლოდ გაუფასურების ის ზარალი, რომელიც დაკავშირებულია მაკონტროლებელ ერთეულზე მიკუთვნიებულ გუდვილთან.

გაუფასურების ზარალის კომპენსირება

98. 99-105-ე პუნქტებში განსაზღვრულია წინა წლებში აღიარებული აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის კომპენსირების მოთხოვნები. აღნიშნულ პუნქტებში გამოყენებულია ტერმინი „აქტივი“, თუმცა იგი ეხება როგორც ცალკეულ აქტივს, ასევე ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს. 106-109-ე პუნქტებში მოცემულია დამატებითი მოთხოვნები ცალკეული აქტივებისთვის, ~~ხოლო~~ 110-111-ე პუნქტებში კი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისთვის, ხოლო პუნქტებში 111ა და 111ბ გუდვილისთვის.

99. ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ერთეულმა უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა რაიმე ნიშანი, რომლის მიხედვით წინა წლებში აღიარებული აქტივის, გუდვილის გარდა, გაუფასურების ზარალი შესაძლოა აღარ არსებობდეს ან შემცირებული იყოს. მისი არსებობის შემთხვევაში, ერთეულმა უნდა შეაფასოს მოცემული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება.

100. როდესაც ერთეული შეაფასებს, არსებობს თუ არა რაიმე ნიშანი, რომლის მიხედვითაც წინა წლებში აღიარებული აქტივის, გუდვილის გარდა, გაუფასურების ზარალი შესაძლოა აღარ არის ან შემცირებულია, მან უნდა გაითვალისწინოს, სულ მცირე, შემდეგი მაჩვენებლები:

...

102. თუ არსებობს რაიმე ნიშანი იმისა, რომ აქტივისათვის, გუდვილის

გარდა აღიარებული გაუფასურების ზარალი შესაძლოა უკვე აღარ არსებობს ან შემცირდა, ეს შესაძლებელია მიუთითებდეს: (ა) დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის, (ბ) ცვეთის (ამორტიზაციის) მეთოდის ან (გ) ნარჩენი ღირებულების გადასინჯვისა და მოცემული აქტივის შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის მიხედვით მათი კორექტირების საჭიროებაზე, თუნდაც მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის კომპენსირება არ მოხდეს.

103. მოცემული აქტივის, გუდვილის გარდა, წინა წლებში აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირება უნდა მოხდეს მხოლოდ მაშინ, როცა ბოლო გაუფასურების ზარალის აღიარების შემდეგ ადგილი ექნება აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრისათვის გამოყენებულ შეფასებების ცვლილებებს. ამ შემთხვევაში, აქტივის საბალანსო ღირებულება, გარდა 106-ე პუნქტში აღწერილი შემთხვევისა, უნდა გაიზარდოს მის ანაზღაურებად ღირებულებამდე. აღნიშნული ზრდა წარმოადგენს გაუფასურების ზარალის კომპენსირებას.

...

ცალკეული აქტივის აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირება

106. გაუფასურების ზარალის კომპენსირების შედეგად გაზრდილი აქტივის, გუდვილის გარდა, საბალანსო ღირებულება არ უნდა აღმატებოდეს იმ საბალანსო ღირებულებას (ამორტიზაციის ან ცვეთის გამოკლებით), რომელიც მიღებული იქნებოდა, წინა წლებში გაუფასურების აღიარება რომ არ მომხდარიყო.
107. აქტივის, გუდვილის გარდა, საბალანსო ღირებულების ზრდა, იმ საბალანსო ღირებულებასთან (ამორტიზაციისა და ცვეთის გამოკლებით) შედარებით, რომელიც მიღებული იქნებოდა საბალანსო ღირებულების შეფასებით, წინა წლებში მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება რომ არ მომხდარიყო, წარმოადგენს გადაფასებას. ამგვარი გადაფასების აღრიცხვისას ერთეული იყენებს მოცემული აქტივის შესაბამის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტს.
108. აქტივის, გუდვილის გარდა, გაუფასურების ზარალის კომპენსირება დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც აქტივი ასახულია გადაფასებული ღირებულებით, სხვა სტანდარტის (მაგალითად, სსბასს 17-ში და სსბასს 31-ში მოცემული გადაფასების მოდელი) შესაბამისად. გადაფასებული აქტივის გაუფასურების ზარალის ნებისმიერი კომპენსირება უნდა აღირიცხოს გადაფასების ზრდის სახით, აღნიშნული

სხვა სტანდარტის შესაბამისად.

...

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის კომპენსირება

110. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის კომპენსირების თანხა უნდა განაწილდეს ამ ერთეულში შემავალ აქტივებზე, გუდვილის გარდა, მათი საბალანსო ღირებულების პროპორციულად. ასეთი ზრდა აქტივების საბალანსო ღირებულებებში ხორციელდება როგორც ცალკეული აქტივების გაუფასურების ზარალის კომპენსირება და აღირიცხება 108-ე პუნქტის შესაბამისად. ამგვარი კომპენსირების თანხის განაწილება არ მოხდება ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ ისეთ აქტივზე, რომელსაც წვლილი შეაქვს, ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში, მომსახურების პოტენციალის სახით.

111. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის კომპენსირების განაწილებისას, 110-ე პუნქტის მიხედვით, თითოეულ აქტივის საბალანსო ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს უმცირესს, შემდეგი სიდიდეებიდან:

- (ა) ანაზღაურებადი ღირებულება (თუ შესაძლებელია მისი განსაზღვრა); და
- (ბ) საბალანსო ღირებულება (ამორტიზაციის ან ცვეთის გამოკლებით), რომელიც იქნებოდა, მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება წინა წლებში რომ არ მომხდარიყო.

გაუფასურების ზარალის კომპენსირება, რომელიც, სხვა შემთხვევაში, მიკუთვნებული იქნებოდა აქტივზე, პროპორციულად უნდა განაწილდეს მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის აქტივებზე, გუდვილის გარდა.

გუდვილის გაუფასურების ზარალის კომპენსირება

111ა. გუდვილის აღიარებული გაუფასურების ზარალის შემდეგ პერიოდში კომპენსირება დაუშვებელია.

111ბ. სსბასს 31-ით აკრძალულია შიდა წარმოშობის გუდვილის აღიარება, გუდვილის გაუფასურების ზარალის აღიარების შემდეგ პერიოდებში ამ გუდვილის ანაზღაურებადი თანხის ნებისმიერი ზრდა, სავარაუდოდ, იქნება შიდა წარმოშობის გუდვილის ზრდა, ნაცვლად აღიარებული შემდენილი გუდვილის გაუფასურების ზარალის კომპენსირებისა,

...

განმარტებითი შენიშვნები

...

120. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ცალკეული აქტივის (გუდვილის ჩათვლით) ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალი და იგი მნიშვნელოვანია ანგარიშვალდებული ერთეულის ფინანსური ანგარიშგებისთვის, ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს:

(a) ის მოვლენები ან გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია გაუფასურების ზარალის აღიარება ან კომპენსირება;

...

(e) აქტივის (ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის) ანაზღაურებადი ღირებულება ტოლია თუ არა გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ან მისი გამოყენების ღირებულების;

...

122. სასურველია, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში ასახოს მოცემულ პერიოდში აქტივების ანაზღაურებადი ღირებულების დასადგენად გამოყენებული დაშვებები. ამასთანავე, 123-ე პუნქტის შესაბამისად, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს ინფორმაცია ფულადი სახსრების წარმომქმნელი იმ ერთეულის, რომლის მიმდინარე ღირებულებაში შეტანილია გუდვილი ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივი, ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებების შესახებ.

122ა. თუ, პუნქტის 90ე შესაბამისად პერიოდის განმავლობაში შეძენისას მიღებული გუდვილის რაიმე ნაწილი განაწილებული არ არის ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე (ან ერთეულების ჯგუფზე) საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, გაუნაწილებელი გუდვილის თანხა უნდა გამჟღავნდეს იმ მიზეზებთან ერთად, რის გამოც ეს თანხა გაუნაწილებელია.

განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების შემცველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების ანაზღაურებადი ღირებულების განსასაზღვრად გამოყენებული შეფასებები

123. ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს „ა“ - ჟ“„ჰ“ ქვეპუნქტებით განსაზღვრული ინფორმაცია, თითოეული ისეთი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) შესახებ, რომლისთვისაც მიკუთვნებული განუსაზღვრელი სასარგებლო

მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება მნიშვნელოვანია, გუდვილის ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის მთლიან საბალანსო ღირებულებასთან მიმართებაში:

(ა) ამ ერთეულზე (ერთეულების ჯგუფზე) მიკუთვნებული გუდვილის საბალანსო ღირებულება;

(ა)(ბ) ერთეულზე (ერთეულების ჯგუფზე) მიკუთვნებული განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება;

(ა)(გ) ერთეულის (ერთეულების ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრის საფუძველი (ე.ი. გამოყენების ღირებულება, თუ გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება);

(ა)(დ) თუ ერთეულის (ერთეულების ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება ეყრდნობა მის გამოყენების ღირებულებას:

(i) ხელმძღვანელობის მიერ უახლეს ბიუჯეტებზე/პროექტებზე დაყრდნობით, ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების შეფასებისას გაკეთებული საკვანძო დაშვებების აღწერა. საკვანძოდ მიიჩნევა ისეთი დაშვებები, რომელთა მიმართ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულების ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება ყველაზე მეტად მგრძობიარეა;

(ii) თითოეული საკვანძო დაშვების განსაზღვრისადმი ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მიდგომის აღწერა, ეფუძნებოდა თუ არა იგი წარსულ გამოცდილებას, ან შეესაბამება თუ არა იგი ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროებს და თუ არა, როგორ და რატომ განსხვავდება გამოყენებული მიდგომა წარსული გამოცდილებისა და ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროებისაგან;

(iii) პერიოდი, რომელზედაც გაკეთდა ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების პროგნოზირება, ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებულ ფინანსურ ბიუჯეტებზე/პროგნოზებზე დაყრდნობით და როდესაც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისთვის (ერთეულების ჯგუფისთვის) გამოყენებულია ხუთ წელზე მეტი პერიოდი, განმარტება, თუ რატომ არის გამართლებული ასეთი ხანგრძლივი პერიოდის გამოყენება;

- (iv) ზრდის ტემპი, რომელიც გამოყენებულ იქნა უახლეს ბიუჯეტებში/პროგნოზებში ფულადი სახსრების ნაკადების გრძელვადიანი პროგნოზების შეფასებისას. თუ გამოყენებულია საქონლის, დარგის, ქვეყნის ან ქვეყნების, რომლებშიც ერთეული (ერთეულების ჯგუფი) ეწევა საქმიანობას, მიზნობრივი ბაზრისათვის დამახასიათებელ გრძელვადიან საშუალო ზრდის ტემპზე უფრო მაღალი მაჩვენებელი - ამგვარი ქმედების დასაბუთება
 - (v) ფულადი სახსრების ნაკადების შეფასებისას გამოყენებული დისკონტის განაკვეთი (განაკვეთები).
- (4)(ე) თუ ერთეულის (ერთეულების ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება ეყრდნობა გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას - ამ უკანასკნელის დასადგენად გამოყენებული მეთოდოლოგია. თუ გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება განსაზღვრული არაა ერთეულის დაკვირვებადი საბაზრო ფასით, განმარტებით შენიშვნებში დამატებით უნდა აისახოს შემდეგი:
- (i) ხელმძღვანელობის მიერ გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების შეფასებისას გაკეთებული საკვანძო დაშვებების აღწერა. საკვანძოდ მიიჩნევა ისეთი დაშვებები, რომელთა მიმართ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულების ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება ყველაზე მეტად მგრძნობიარეა; და
 - (ii) თითოეული საკვანძო დაშვების დასადგენად ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მიდგომის აღწერა, ეფუძნებოდა თუ არა იგი წარსულ გამოცდილებას, ან შეესაბამება თუ არა იგი ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროებს და თუ არა, როგორ და რატომ განსხვავდება გამოყენებული მიდგომა წარსული გამოცდილებისა და ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროებისაგან.

თუ გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება განისაზღვრება დისკონტირებული ფულადი ნაკადების პროგნოზირების მეშვეობით, ერთეულმა დამატებით უნდა გააშუქოს შემდეგი ინფორმაცია:
 - (iii) პერიოდი, რომელსაც ეხება ხელმძღვანელობის მიერ პროგნოზირებული ფულადი სახსრების ნაკადები;

- (iv) ფულადი სახსრების ნაკადების ექსტრაპოლაციისთვის გამოყენებული ზრდის ტემპი; და
- (v) ფულადი სახსრების ნაკადების პროგნოზირებისთვის გამოყენებული დისკონტირების განაკვეთი (განაკვეთები).

(ჟ)(3) თუ ერთ-ერთ საკვანძო დაშვებაში, რომელსაც ხელმძღვანელობა დაეყრდნო ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებისას, გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელმა ცვლილებამ შეიძლება გამოიწვიოს ერთეულის (ერთეულების ჯგუფის) საბალანსო ღირებულების მეტობა ანაზღაურებად ღირებულებაზე:

- (i) სიდიდე, რომლითაც ერთეულის (ერთეულების ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება აჭარბებს საბალანსოს;
- (ii) აღნიშნული საკვანძო დაშვებისათვის დადგენილი მნიშვნელობა; და
- (iii) თანხა, რომლითაც უნდა შეიცვალოს ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრისათვის გამოყენებული საკვანძო დაშვებისათვის დადგენილი მნიშვნელობა. ასეთ ცვლილებაზე სხვა ცვლადების ნებისმიერი ორიბი გავლენის გათვალისწინების შემდეგ, რათა ერთეულის (ერთეულების ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება გაუტოლდეს საბალანსო ღირებულებას.

124.

თუ გუდვილის ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების საბალანსო ღირებულება მთლიანად ან ნაწილობრივ გადანაწილებულია მრავალ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე (ერთეულების ჯგუფზე) და ასეთი გადანაწილებული ღირებულება უმნიშვნელოა, ერთეულის (ერთეულების ჯგუფის) გუდვილის ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების მთლიან საბალანსო ღირებულებასთან შედარებით, მაშინ განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს აღნიშნული ფაქტი და გუდვილის ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების საბალანსო ღირებულების მთლიანი სიდიდე. ამასთანავე, თუ ამგვარი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი რომელიმე ერთეულის (ერთეულების ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება ეყრდნობა ერთსა და იმავე დაშვებას (დაშვებებს) და გუდვილის ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების აღნიშნულ ერთეულებზე

გადანაწილებული აგრეგირებული საბალანსო ღირებულება მნიშვნელოვანია, ერთეულის გუდვილის ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების მთლიან საბალანსო ღირებულებასთან შედარებით; ერთეული განმარტებით შენიშვნებში ამ ფაქტს, ქვემოთ ჩამოთვლილ ინფორმაციასთან ერთად ასახავს:

(ა) აღნიშნულ ერთეულებზე (ერთეულების ჯგუფზე) მიკუთვნებული გუდვილის აგრეგირებული საბალანსო ღირებულება;

(ა)(ბ) ამ ერთეულებზე (ერთეულების ჯგუფზე) მიკუთვნებული განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების აგრეგირებული საბალანსო ღირებულება;

(ა)(გ) საკვანძო დაშვების (დაშვებების) აღწერა;

(ა)(დ) საკვანძო დაშვებების ღირებულების დასადგენად ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მიდგომის აღწერა, ეფუძნებოდა თუ არა იგი წარსულ გამოცდილებას, ან, შეძლებისდაგვარად, თანმიმდევრულია თუ არა იგი, ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროების მიმართ და თუ არა, როგორ და რატომ განსხვავდება გამოყენებული მიდგომა წარსული გამოცდილებისა და ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროებისაგან;

(ა)(ე) თუ საკვანძო დაშვებაში/დაშვებებში, გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელმა ცვლილებებმა შეიძლება გამოიწვიოს ერთეულების (ერთეულების ჯგუფის) აგრეგირებული საბალანსო ღირებულების მეტობა აგრეგირებულ ანაზღაურებად ღირებულებაზე:

(i) სიდიდე, რომლითაც ერთეულების (ერთეულების ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება აჭარბებს მათ საბალანსო ღირებულებას;

(ii) აღნიშნული საკვანძო დაშვებისათვის (დაშვებებისათვის) დადგენილი მნიშვნელობა; და

(iii) ღირებულების განსაზღვრისათვის გამოყენებული საკვანძო დაშვებისათვის დადგენილი მნიშვნელობა, ასეთ ცვლილებაზე სხვა ცვლადების ნებისმიერი ირიბი გავლენის გათვალისწინების შემდეგ, რათა ერთეულის (ერთეულების ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება გაუტოლდეს საბალანსო ღირებულებას.

125. 37-ე ან 90კ პუნქტის თანახმად, გასულ საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულების ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო შეფასება შესაძლოა გამოყენებული იყოს მიმდინარე პერიოდში ამ ერთეულის (ერთეულების ჯგუფის) გაუფასურებაზე შემოწმებისას, სათანადო კრიტერიუმების დაკმაყოფილების შემთხვევაში. როდესაც ასე ხდება, ინფორმაცია ამ ერთეულის (ერთეულების ჯგუფის) შესახებ, რომელიც 123-ე და 124-ე პუნქტებით განსაზღვრული განმარტებით ინფორმაციაშია ასახული, უკავშირდება მიმდინარე პერიოდში გადმოტანილ ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებას.

ძალაში შესვლის თარიღი

...

120ღ. პუნქტებში 2, 23, 71, 76, 88, 91, 92, 98–100, 102, 103, 106–108, 110, 111, 120, 122 და 123–125 ცვლილებები იქნა შეტანილი. პუნქტები 18ა, 20ა, 90ა–90კ, 97ა–97თ, 111ა, 111ბ და 122ა დაემატა და პუნქტები 7 და 96 ამოღებულ იქნა სსბასს 40-ით. საჯარო სექტორის გაერთიანებები. გამოცემული 2017 წლის იანვარში. ერთეულმა ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2019 წლის 1 იანვარს. ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის. ვადამდელი გამოყენება მისასალმებელია, თუ ერთეული ამ ცვლილებას 2019 წლის 1 იანვრამდე გამოიყენებს. მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი და იმავდროულად უნდა გამოიყენოს სსბასს 40.

დასკვნის საფუძველი

წინამდებარე დასკვნის საფუძველი თან ერთვის, მაგრამ არ წარმოადგენს სსბასს 26-ის ნაწილს.

სსბასს 26-ის დახვეწა, ბასსს-ის მიერ გადასინჯული 2004 წელს გამოცემული ბასს 36-ის საფუძველზე

...

გუდვილის ამოღება სტანდარტის მოქმედების სფეროდან

დს8. ბასს 36 შეიცავს საკმაოდ ვრცელ მოთხოვნებს და სახელმძღვანელო მითითებებს: (ა) გუდვილის გაუფასურების შესახებ, (ბ) გუდვილის ფულადი სახსრების წარმომქმნელ აქტივებზე განაწილების შესახებ და (გ) გუდვილის შემცველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების გაუფასურებაზე შემოწმების შესახებ. სსბასს 26-ის შემუშავებისას სსბასსს-მა იმსჯელა, უნდა გავრცელდეს თუ არა

წინამდებარე სტანდარტი გუდვილზე. სსბასსს-ს ჯერ კიდევ არ გამოცემული არ ჰქონდა სსბასს-ი, რომელიც განიხილავს ერთეულთა გაერთიანებებს და მიიჩნევდა, რომ ერთეულთა გაერთიანებების შემთხვევაში წამოიჭრებოდა საჯარო სექტორის მრავალი ერთეულისთვის სპეციფიური საკითხები, კერძოდ: ყოველთვის უნდა მოხდეს თუ არა მყიდველის იდენტიფიკაცია საჯარო სექტორის ერთეულთა გაერთიანებებში. სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ გუდვილი უნდა გამოირიცხოს წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროდან. სსბასს 3-ის - ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკა, ცვლილებები ბუღალტრულ შეფასებებში და შეცდომები - იერარქიის მიხედვით მომხმარებლებს მდუთითებდენ, რომ იხელმძღვანელონ შესაბამისი საერთაშორისო და ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტით, რომელიც განიხილავს გუდვილის გაუფასურებას, გუდვილის განაწილებას ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე. დასასრულ, გუდვილის შემცველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების შემოწმებას გაუფასურებაზე.

დსზა. სსბასს 40. საჯარო სექტორის გაერთიანებები. გამოცემულ იქნა 2017 წლის იანვარში. სსბასს 40-ში მოცემულია მოთხოვნები გუდვილის აღიარებისა და შეფასებისთვის. სსბასს 40-ის შემუშავებისას სსბასსს-მა განიხილა მოთხოვნები გუდვილის გაუფასურებისთვის. სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ გუდვილი ეკონომიკურ სარგებელს სხვა აქტივებისგან დამოუკიდებლად არ წარმოქმნის და ამიტომ. მისი გაუფასურების შეფასება აქტივების ჯგუფის შემადგენლობაში ხორციელდება. გუდვილის შეფასება შესაძლებელია მხოლოდ ფულად ნაკადებზე მიწინააღმდეგობით. იქნება ეს დადებითი ფულადი ნაკადის შემოსვლა თუ წმინდა ფულადი ნაკადის გასვლის შემცირება. სსბასსს-მა ასევე აღნიშნა, რომ სსბასს 21 ეხება მხოლოდ ინდივიდუალური აქტივების გაუფასურებას და გაუფასურებას აფასებს აქტივის დარჩენილი მომსახურების პოტენციალის ახლანდელი ღირებულების გათვალისწინებით. ამგვარად, სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ შეუფერებელი იქნებოდა სსბასს 21-ის გამოყენება გუდვილის გაუფასურებისათვის. სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ გაუფასურების მიზნებისათვის გუდვილი ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულად უნდა იქნეს მიჩნეული. მიუხედავად იმისა, ოპერაცია, რომელთანაც ის არის დაკავშირებული, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულია თუ არა. სსბასსს დათანხმდა სსბასს 21-ში და სსბასს 26-ში დამატებითი მითითებების ასახვაზე, რომ გუდვილი ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულად უნდა იქნეს მიჩნეული გაუფასურების მიზნებისათვის.

დს8ბ. სსბასსს-ის გადაწყვეტილების შედეგად, რომ გუდვილი ფულადი სახსრების წარმომქნელ ერთეულად უნდა იქნეს მიჩნეული გაუფასურების მიზნებისათვის, სსბასსს დათანხმდა სსბასს 26-ში აესახა დეტალური მოთხოვნები და მითითებები (ა) გუდვილის გაუფასურების შესახებ, (ბ) გუდვილის ფულადი სახსრების წარმომქნელ ერთეულებზე მიკუთვნების შესახებ, და (გ) სსბასს 36-ში მოცემული გუდვილის შემცველი ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულების გაუფასურებაზე შეფასების შესახებ.

მითითებები დანერგვაზე

წინამდებარე მითითებები თან ერთვის სსბასს 26-ს, მაგრამ არ წარმოადგენს მის ნაწილს.

...

გუდვილის ასახვა ოპერაციის საბალანსო ღირებულებაში მისი გასვლისას

მოცემულობა

მდ24ს. მუნიციპალიტეტი ოპერაციას, რომელიც იმ ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის ნაწილი იყო, რომელზეც გუდვილი იყო მიკუთვნებული, ფ.ე.100-ად ყიდის. სუბიექტური განსჯის გარეშე შეუძლებელია ამ ფულადი სახსრების წარმომქნელ ერთეულზე მიკუთვნებული გუდვილის იდენტიფიცირება ან დაკავშირება აქტივების ჯგუფთან, რომელიც ამ ერთეულზე დაბალ დონეზეა, ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის შენარჩუნებული ნაწილის ანაზღაურებადი ღირებულებაა ფ.ე.300.

აღრიცხვის მეთოდი

მდ24ბ. რადგან შეუძლებელია ობიექტურად ამ ფულადი სახსრების წარმომქნელ ერთეულზე მიკუთვნებული გუდვილის იდენტიფიცირება ან დაკავშირება აქტივების ჯგუფთან, რომელიც ამ ერთეულზე დაბალ დონეზეა, გასულ ოპერაციასთან დაკავშირებული გუდვილი ფასდება გასული ოპერაციისა და ერთეულის შენარჩუნებული ნაწილის ფარდობითი ღირებულებების საფუძველზე. ამგვარად, ფულადი სახსრების წარმომქნელ ერთეულზე მიკუთვნებული გუდვილის 25 პროცენტი ასახულია გაყიდული ოპერაციის საბალანსო ღირებულებაში.

გუდვილის მიკუთვნება ფულადი სახსრების წარმომქნელი ერთეულის

რესტრუქტურიზაციისას

მოცემულობა

მდ24გ. ადრე გუდვილი მიკუთვნებული იყო ფულადი სახსრების წარმომქნელ „ა“-ზე ერთეულზე. სუბიექტური განსჯის გარეშე შეუძლებელია „ა“-ზე მიკუთვნებული გუდვილის იდენტიფიცირება ან დაკავშირება აქტივების ჯგუფთან, რომელიც „ა“-ზე დაბალ დონეზეა, თავის მხრივ „ა“ დაყოფილია და ინტეგრირებულია სხვა ფულადი სახსრების წარმომქნელ ერთეულებში - ბ, გ და დ.

აღრიცხვის მეთოდი

მდ24დ. რადგან სუბიექტური განსჯის გარეშე შეუძლებელია „ა“-ზე მიკუთვნებული გუდვილის იდენტიფიცირება ან დაკავშირება აქტივების ჯგუფთან, რომელიც „ა“-ზე დაბალ დონეზეა, ის ბ, გ და დ ერთეულებზე განაწილდება „ა“-ს ამ სამი ნაწილის ფარდობითი ღირებულებების საფუძველზე მანამდე, სანამ ეს ნაწილები ინტეგრირდებოდა ბ, გ და დ-ში.

ბასს 36-თან შედარება

სსბასს 26 - ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება - განიხილავს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურებას საჯარო სექტორში და მოიცავს ბასს-36-ში (2004) - აქტივების გაუფასურება - შესულ ცვლილებებს, როგორც ფასს-ების გაუმჯობესების პროექტის ნაწილს, რომელიც გამოიცა 2008 წლის მაისში. მთავარი განსხვავება სსბასს 26-სა და ბასს 36-ს შორის მდგომარეობს შემდეგში:

...

* ~~გუდვილი არ შედის სსბასს 26-ის მოქმედების სფეროში. ბასს 36 მოიცავს ვრცელ მოთხოვნებს და სახელმძღვანელო მითითებებს გუდვილის გაუფასურებასთან, გუდვილის ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე განაწილებასთან და გუდვილის შემცველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების გაუფასურებაზე შემოწმებასთან დაკავშირებით.~~

...

ცვლილებები სსბასს 27-ში, სოფლის მეურნეობა

48-ე პუნქტში ცვლილებები იქნა შეტანილი და პუნქტი 56ვ დაემატა. ახალი

ტექსტი ხაზგასმულია, ხოლო ამოღებულ ტექსტს ხაზი აქვს გადასმული.

განმარტებითი შენიშვნები

ზოგადი ინფორმაცია

...

48. ერთეულმა უნდა წარადგინოს მიმდინარე პერიოდის დასაწყისსა და ბოლოს შორის ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებების შეჯერება. შეჯერება უნდა მოიცავდეს:

...

(გ) ერთეულების გაერთიანების საჯარო სექტორის გაერთიანების შედეგად მიღებულ ზრდას;

...

ძალაში შესვლის თარიღი

...

56ვ. 48-ე პუნქტში ცვლილება შევიდა სსბასს 40-ით. საჯარო სექტორის გაერთიანებები. გამოცემული 2017 წლის იანვარში. ერთეულმა ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2019 წლის 1 იანვარს. ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის. ვადამდელი გამოყენება მისასაღმებელია. თუ ერთეული ამ ცვლილებას 2019 წლის 1 იანვრამდე გამოიყენებს. მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი და იმავდროულად უნდა გამოიყენოს სსბასს 40.

ცვლილებები სსბასს 29-ში, ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება პუნქტებში 2, მგ35, მგ131 და ბ4 ცვლილებები იქნა შეტანილი, პუნქტი 125ვ დაემატა. ახალი ტექსტი ხაზგასმულია, ხოლო ამოღებულ ტექსტს ხაზი აქვს გადასმული.

მოქმედების სფერო

2. ნებისმიერმა ერთეულმა აღნიშნული სტანდარტი უნდა გამოიყენოს ყველა სახის ფინანსური ინსტრუმენტის მიმართ, გარდა:

...

(f) ერთეულთა გაერთიანებისას საჯარო სექტორის გაერთიანებისას მყიდველსა და გამყიდველს შორის შესყიდვაზე შეძენილ

დაპროექტებზე მომავალი თარიღით დადებული ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებისა. ხელშეკრულების ხანგრძლივობა არ უნდა აღემატებოდეს გონივრულ ფარგლებში ხელშეკრულების დამტკიცებისა და გარიგების დასრულებისათვის აუცილებელ პერიოდს.

...

ძალაში შესვლის თარიღი

...

125ვ. პუნქტებში 2, მგ35, მგ131 და B4 ცვლილებები იქნა შეტანილი სსბასს 40-ით. საჯარო სექტორის გაერთიანებები. გამოცემული 2017 წლის იანვარში. ერთეულმა ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2019 წლის 1 იანვარს. ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის. ვადამდელი გამოყენება მისასაღმებელია. თუ ერთეული ამ ცვლილებას 2019 წლის 1 იანვრამდე გამოიყენებს, მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი და იმავდროულად უნდა გამოიყენოს სსბასს 40.

მითითებები გამოყენებაზე

წინამდებარე დანართი სსბასს 29-ის განუყოფელი ნაწილია.

...

განმარტებები (მე-9 და მე-10 პუნქტები)

...

დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციები

...

მგ35. დაფარვის ვადამდე განხორციელებული გაყიდვები შეიძლება, აკმაყოფილებდეს მე-10 პუნქტის მოთხოვნებს და არ წამოჭრას კითხვა ერთეულის განზრახვის შესახებ, შეინარჩუნოს თუ არა სხვა ინვესტიციები დაფარვის ვადამდე მაშინ, როდესაც ისინი უკავშირდება ქვემოთ ჩამოთვლილ რომელიმე შემთხვევას:

...

- (გ) დიდმასშტაბიანი ~~ფრთხულთა გაერთიანება~~ საჯარო სექტორის გაერთიანება ან დიდმასშტაბიანი გაყიდვები (მაგ., როგორც არის სემენტის გაყიდვა), რომელიც მოითხოვს დაფარვის ვადამდე

ფლობილი ინვესტიციების გაყიდვას ან გადაცემას, რათა შენარჩუნდეს ერთეულის საკრედიტო განაკვეთის რისკის არსებული მდგომარეობა ან საკრედიტო რისკის პოლიტიკა (მიუხედავად იმისა, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანება ფრთხილად გაფრთხილებს ერთეულის კონტროლს დაქვემდებარებული პროცესია, მის საინვესტიციო პორტფელში საპროცენტო განაკვეთის რისკის არსებული მდგომარეობის ან საკრედიტო რისკის პოლიტიკის შენარჩუნების მიზნით შეტანილი ცვლილებები, შეიძლება, უფრო ლოგიკური იყოს, ვიდრე წინასწარ განსაზღვრული).

...

ჰეჯირება (პუნქტები 80–113)

...

ჰეჯირებული მუხლები (87-94-ე პუნქტები)

კვალიფიცირებადი მუხლები (87-94-ე პუნქტები)

მგ.131. ~~ფრთხილად გაფრთხილებისას~~ საჯარო სექტორის გაერთიანების ერთეულის შესყიდვის მყარი ვალდებულება არ შეიძლება ჰეჯირებული მუხლი იყოს. გამონაკლისს წარმოადგენს მხოლოდ უცხოური ვალუტის გადაცვლის რისკი იმის გამო, რომ სხვა სახის ჰეჯირებული რისკების სპეციფიურად განსაზღვრა და შეფასება შეუძლებელია, ხოლო სხვა რისკები ბიზნესის მთავარი რისკებია.

დანართი „ბ“

ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტების ხელახლა შეფასება

წინამდებარე დანართი სსბას 29-ის განყოფილები ნაწილია.

შესავალი

...

ბ4. წინამდებარე დანართი ეხება სსბას 29-ის მოქმედების სფეროში შემავალ ყველა ჩართულ წარმოებულ ინსტრუმენტს, ~~ფრთხილად გაფრთხილებისას~~ საჯარო სექტორის გაერთიანებისას ჩართული წარმოებულების შემცველი კონტრაქტების ან შეძენის თარიღისათვის მოსალოდნელი მათი ხელახალ შეფასების საკითხის გარდა.

მითითებები დანერგვაზე

წინამდებარე მითითებები თან ერთვის, მაგრამ არ წარმოადგენს სსბასს 29-ის შემადგენელ ნაწილს.

...

განყოფილება ვ: ჰეჯირება

...

ვ.2 ჰეჯირებული მუხლები

...

ვ.2.3 ჰეჯირების აღრიცხვა: ძირითადი არამატერიალური დეპოზიტები

ძირითადი არამატერიალური დეპოზიტების რეალური ღირებულების ჰეჯირებისათვის დაშვებულია თუ არა ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება?

დამოკიდებულია იმაზე, ძირითადი არამატერიალური დეპოზიტები ერთეულის შიგნით არის წარმოქმნილი თუ შექმნილია (მაგ., როგორც ~~ფრთხილთა-გაერთიანების~~ საჯარო სექტორის გაერთიანების ნაწილი).

...

ცვლილებები სსბასს 31-ში, *არამატერიალური აქტივები*

პუნქტებში 3, 6, 18, 24, 40, 41, 66, 67, და 117 ცვლილებები იქნა შეტანილი, პუნქტები 18ა, 26ა, 39ა–39ე, 93ა, 114ა და 132თ დაემატა. სათაურები დაემატა პუნქტების 17 და 39 შემდეგ. ახალი ტექსტი ხაზგასმულია, ხოლო ამოღებულ ტექსტს ხაზი აქვს გადასმული.

მოქმედების სფერო

...

3. წინამდებარე სტანდარტი უნდა იქნეს გამოყენებული არამატერიალური აქტივების აღრიცხვისთვის, გარდა:

(a) არამატერიალური აქტივების, რომლებიც განიხილება სხვა სტანდარტების ფარგლებში;

...

(e) ~~არამატერიალური აქტივების, შექმნილი ბიზნეს-გაერთიანების შედეგად (იხ. შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტი ბიზნეს-გაერთიანებებთან დაკავშირებით);~~

(f) ~~გუდვილის, შექმნილი ბიზნეს-გაერთიანების შედეგად (იხ. შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტი ბიზნეს~~

გაერთიანებასთან დაკავშირებით);

...

6. თუ არამატერიალური აქტივების განსაზღვრული ტიპებისათვის სხვა სსბასს ადგენს აღრიცხვის პირობებს, ერთეული იყენებს იმ სსბასს-ს, ნაცვლად წინამდებარე სტანდარტისა. მაგალითად, ეს სტანდარტი არ გამოიყენება:

...

(d) ფინანსური აქტივებითვის, რომლებიც განსაზღვრულია სსბასს 28-ით. ფინანსური აქტივების აღიარებასა და შეფასებასა ეხება სსბასს 34, *კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებები*, სსბასს 36, *ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებსა ერთობლივ საქმიანობაში*; ~~და~~

(e) შეღავათიანი მომსახურების აქტივების აღიარებისა და თავდაპირველი შეფასებისთვის, რომლებიც შედის სსბასს 32-ის - *შეღავათიანი მომსახურების აქტივები - უფლების გადამცემი* - სფეროში. თუმცა, ეს სტანდარტი გამოიყენება ასეთი აქტივების შესაბამისი შეფასებისა და განმარტებისთვის; და

(f) გუდვილი (იხ. სსბასს 40. საჯარო სექტორის გაერთიანებები).

...

განმარტებები

...

არამატერიალური აქტივები

...

იდენტიფიცირებადობა

18. მე-17 მუხლში აღწერილი ყველა მუხლი არ აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის განსაზღვრებას, ანუ იდენტიფიცირებადობის, რესურსებზე კონტროლის და მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის არსებობის კრიტერიუმებს. ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში არსებული მუხლი თუ არ აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის განსაზღვრებას, მათ შემენაზე ან საკუთარი ძალებით შექმნაზე გაწეული დანახარჯები აღიარდება ხარჯებად მათი წარმოქმნისთანავე. თუმცა, თუ მუხლი შემენისას არის მიღებული, ის არის შემენის თარიღით აღიარებული გუდვილის ნაწილი (იხ. 66-ე პუნქტი).

18ა. არამატერიალური აქტივის განმარტებით მოითხოვება, რომ არამატერიალური აქტივი იდენტიფიცირებადი იყოს, მისი გუდვილისგან გარჩევისთვის. შეძენისას აღიარებული გუდვილი არის აქტივი, რომელიც წარმოადგენს შეძენისას მიღებული სხვა აქტივებისგან, რომლებიც ინდივიდუალურად არ იდენტიფიცირდება და ცალკე არ აღიარდება, წარმოქმნილ სამომავლო ეკონომიკურ სარგებელს.

...

აქტივის კონტროლი

...

24. ერთეულს შესაძლოა გააჩნდეს მომსახურების მომხმარებელთა პორტფელი ან წარმატების კოეფიციენტი, მიაღწიოს მისი მომსახურების მოსალოდნელ მომხმარებელთა რიცხვს და მოლოდინი, რომ მის მიერ მომხმარებლებთან ურთიერთობების ჩამოყალიბებისათვის გაწეული ძალისხმევის გამო, მომხმარებლები გააგრძელებენ მისი მომსახურების გამოყენებას. თუმცა, მომსახურების მომხმარებლებთან ურთიერთობის ან ერთეულისადმი მათი ლოლიალობის დაცვის ან სხვა გზებით კონტროლის იურიდიული უფლებების არარსებობისას, მომსახურების მომხმარებლებთან ურთიერთობის ან ერთეულისადმი მათი ლოლიალობის შედეგად მოსალოდნელ მომავალ ეკონომიკურ სარგებელზე ან მომსახურების პოტენციალზე, ერთეულს არასაკმარისი კონტროლი გააჩნია იმისთვის, რომ ასეთმა მუხლებმა (მაგალითად, მომსახურების მომხმარებელთა პორტფელი, საბაზრო წილი ან მომსახურების წარმატების კოეფიციენტი, ურთიერთობები მომსახურების მომხმარებლებთან და მათი ლოლიალობა) არამატერიალური აქტივის განსაზღვრის მოთხოვნები დააკმაყოფილოს. მსგავსი ურთიერთობების დაცვისათვის იურიდიული უფლებების არარსებობისას, გაცვლითი ოპერაციები იმავე ან მსგავსი არასახელშეკრულებო მომხმარებელთა ურთიერთობებისთვის იმას ამტკიცებს, რომ ერთეულს მაინც შეუძლია სერვისის მომხმარებლებთან ურთიერთობის (გარდა შეძენისას ურთიერთობის ფარგლებში) შედეგად მოსალოდნელი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის გაკონტროლება. ვინაიდან, ამგვარი გაცვლითი ოპერაციები ასევე ამტკიცებს, რომ მომსახურების მომხმარებელთა ურთიერთობები არის განცალკევებადი და ეს ურთიერთობები აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის განმარტებას.

...

ალიარება და შეფასება

...

26ა. პუნქტები 32–39 ეხება ინდივიდუალურად შეძენილი არამატერიალური აქტივებისთვის ალიარების კრიტერიუმების გამოყენებას, პუნქტი 39ა–41 ეხება მათ გამოყენებას საჯარო სექტორის გაერთიანებისას, პუნქტები 42–43 არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად შეძენილი არამატერიალური აქტივების საწყის შეფასებას, პუნქტები 44–45 ეხება არამატერიალური აქტივების გაცვლას და პუნქტები 46–48 ეხება შიდა წარმოშობის გუდვილის აღრიცხვას, პუნქტები 49–65 ეხება შიდა წარმოშობის აქტივების თავდაპირველ ალიარებასა და შეფასებას.

...

შემენისას მიღებული არამატერიალური აქტივი (საჯარო სექტორის გაერთიანება)

39ა. სსბასს 40-ის მიხედვით, თუ არამატერიალური აქტივი შეძენისას არის მიღებული, მაშინ ამ არამატერიალური აქტივის ღირებულება არის მისი რეალური ღირებულება შეძენის თარიღით. არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულება ასახავს ბაზრის მონაწილეთა მოლოდინს შეძენის თარიღით იმის ალბათობის თაობაზე, რომ აქტივში განიცთებული სამომავლო ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი ერთეულში შევა, სხვა სიტყვებით, ერთეული მოელის ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლას, თუნდაც განუსაზღვრელობა არსებობდეს ამ შემოსვლის ვადებთან ან ოდენობასთან დაკავშირებით. ამგვარად, მიჩნეულია, რომ პუნქტში 28(ა) მოცემული ალიარების ალბათობის კრიტერიუმი ყოველთვის დაკმაყოფილებულია შეძენისას მიღებული არამატერიალური აქტივებისთვის, თუ შეძენისას მიღებული აქტივი განცალკევებადია ან წარმოიშობა სავალდებულო შეთანხმებებიდან (მათ შორის სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებიდან), საკმარისი ინფორმაცია არსებობს ამ აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შესაფასებლად. ამგვარად, მიჩნეულია, რომ პუნქტში 28(ბ) მოცემული საიმედოდ შეფასების კრიტერიუმი ყოველთვის დაკმაყოფილებულია შეძენისას მიღებული არამატერიალური აქტივებისთვის.

39ბ. წინამდებარე სტანდარტისა და სსბასს 40-ის შესაბამისად, მყიდველი ერთეული შეძენის თარიღით გუდვილისგან განვალკევებით ალიარებს შეძენილი ოპერაციის არამატერიალურ აქტივს, მიუხედავად იმისა, ეს აქტივი შეძენამდე ალიარებული ჰქონდა თუ არა შეძენილ ოპერაციას. ეს ნიშნავს, რომ მყიდველი გუდვილისგან ცალკე ალიარებს შეძენილი ოპერაციის წარმოების პროცესში მყოფი სამეცნიერო-კვლევითი და საცდელ-საკონსტრუქტორო პროექტის აქტივს, თუ პროექტი

აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის განმარტებას, შეძენილი ოპერაციის წარმოების პროცესში მყოფი სამეცნიერო-კვლევითი და საცდელ-საკონსტრუქტორო პროექტი არამატერიალური აქტივის განმარტებას დააკმაყოფილებს, თუ ის:

- (ა) აკმაყოფილებს აქტივის განმარტებას; და
- (ბ) იდენტიფიცირებადია, ანუ განცალკევებადია ან წარმოიქმნება სავალდებულო შეთანხმებებისგან (მათ შორის სახელშეკრულებელ და სხვა იურიდიული უფლებებისგან).

შემენისას მიღებული არამატერიალური აქტივი (საჯარო სექტორის გაერთიანება)

39გ. თუ შემენისას მიღებული არამატერიალური აქტივი განცალკევებადია ან წარმოიქმნება სავალდებულო შეთანხმებებისგან (მათ შორის სახელშეკრულებელ და სხვა იურიდიული უფლებებისგან), საკმარისი ინფორმაცია არსებობს ამ აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შესაფასებლად. როდესაც არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებულ შეფასებებთან მიმართებით არსებობს სხვადასხვა ალბათობის მქონე შესაძლო საბოლოო შედეგების დიაპაზონი, მაშინ განუსაზღვრელობა წარმოიქმნება ამ აქტივის რეალური ღირებულების შეფასებასთან დაკავშირებით.

39დ. შემენისას მიღებული არამატერიალური აქტივი შეიძლება განცალკევებადი იყოს, მაგრამ მხოლოდ დაკავშირებულ სავალდებულო შეთანხმებასთან, იდენტიფიცირებად აქტივთან ან ვალდებულებასთან ერთად, ასეთ შემთხვევაში მყიდველი ერთეული ამ არამატერიალურ აქტივს გუდვილისგან ცალკე აღიარებს, დაკავშირებულ მუხლთან ერთად.

39ე. მყიდველმა ერთეულმა შეიძლება ერთი აქტივის სახით აღიაროს ურთიერთშემავსებელი არამატერიალური აქტივების ჯგუფი, თუ ინდივიდუალურ აქტივებს მსგავსი სასარგებლო მომსახურების ვადები აქვთ, მაგალითად, ხშირ შემთხვევაში ტერმინები „ბრენდი“ და „ბრენდის სახელი“ იხმარება სავაჭრო ნიშნისა და სხვა ნიშნების სინონიმების სახით. თუმცა, პირველი მათგანი მარკეტინგის ზოგადი ტერმინია, რომელიც საზოგადოდ, გამოიყენება ისეთი ურთიერთშემავსებელი აქტივების აღსანიშნავად, როგორიცაა სავაჭრო ნიშანი (ან მომსახურების ნიშანი) და მისი დაკავშირებული სავაჭრო სახელი, ფორმულები, რეცეპტები და ტექნოლოგიური ექსპერტული ცოდნა.

წარმოების პროცესში მყოფი კვლევებისა და განვითარების შედეგად
პროექტებზე გაწეული შემდგომი დანახარჯები

40. კვლევის და განვითარების დანახარჯი, რომელიც:
- (ა) დაკავშირებულია ცალკე შედეგად ან შედეგისას მიღებულ დაუმთავრებელ კვლევის და განვითარების პროექტებთან და აღიარებულია არამატერიალურ აქტივად; და
 - (ბ) გაწეულია ამ პროექტის შედეგის შემდეგ;
- უნდა აღირიცხოს 52-60-ე პუნქტების შესაბამისად.
41. 52-60-ე პუნქტების მოთხოვნების გამოყენება გულისხმობს, რომ ცალკე შედეგად ან შედეგისას მიღებულ დაუმთავრებელ კვლევების და განვითარების სამუშაოების პროექტებზე შემდგომ პერიოდში გაწეული და არამატერიალურ აქტივად აღიარებული დანახარჯები:
- (ა) გაწევისთანავე აღიარდება დანახარჯად, თუ ეს კვლევითი დანახარჯია;
 - (ბ) გაწევისთანავე აღიარდება დანახარჯად, თუ განვითარების სამუშაოთა დანახარჯია, რომელიც არ აკმაყოფილებს 55-ე პუნქტში მოცემულ არამატერიალურ აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს; და
 - (გ) დაემატება შედეგად დაუმთავრებელ კვლევის ან განვითარების სამუშაოების პროექტის საბალანსო ღირებულებას, თუ ეს განვითარების სამუშაოთა დანახარჯია, რომელიც აკმაყოფილებს 55-ე პუნქტის აღიარების კრიტერიუმს.

...

ხარჯის აღიარება

66. არამატერიალურ აქტივებზე გაწეული დანახარჯები ხარჯის სახით უნდა აღიარდეს გაწევისთანავე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც:
- (ა) ის არის არამატერიალური აქტივის იმ დანახარჯების ნაწილი, რომელიც აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს (იხ. პუნქტები 26-65); ან
 - (ბ) მუხლი შედეგისას არის მიღებული და შეუძლებელია მისი არამატერიალური აქტივის სახით აღიარება, თუ ასეა, მაშინ ის არის შედეგის თარიღით გუდვილის სახით აღიარებული თანხის ნაწილი (იხ. სსსპსს 40).
67. ზოგიერთ შემთხვევაში, დანახარჯი გაიწევა ერთეულისთვის მომავალი

ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მიღების მიზნით, მაგრამ არ ხდება ისეთი არამატერიალური აქტივის ან სხვა აქტივის შექმნა ან შექმნა, რომლის აღიარება შესაძლებელი იქნება. საქონლის მიწოდების შემთხვევებში, ერთეული ამგვარ დანახარჯებს აღიარებს ხარჯის სახით, თუ მას ამ საქონლით სარგებლობის უფლება აქვს. მომსახურების გაწევის შემთხვევაში, ერთეული ამგვარ დანახარჯებს მაშინ აღიარებს, როდესაც მომსახურებას იღებს. მაგალითად, სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების დანახარჯი ხარჯის სახით აღიარდება დანახარჯის გაწევისთანავე (იხ. პუნქტი 52). გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ის შექმნისას არის მიღებული, მაგალითები სხვა დანახარჯებისა, რომელთა ხარჯის სახით აღიარება ხდება დანახარჯის გაწევისას, მოიცავს შემდეგს:

- (ა) დანახარჯები ახალი საქმიანობის დაწყებაზე (დანახარჯი გაშვებაზე), თუ ეს დანახარჯები არ შედის ძირითადი საშუალებების თვითღირებულებაში, სსბას 17-ის შესაბამისად. გაშვებაზე დანახარჯი შესაძლოა მოიცავდეს ერთეულის დაფუძნების დანახარჯებს, როგორებიცაა, იურიდიული პირის დაფუძნებისას გაწეული იურიდიული მომსახურებისა და სამდივნო დანახარჯები, ახალი საწარმოო სიმძლავრეების გაშვების ან ბიზნესის დაწყების (გახსნის წინა დანახარჯები) დანახარჯები და ახალი ოპერაციების დაწყების ან ახალი პროდუქციის წარმოების ან ახალი პროცესების გაშვების დანახარჯები (წინა საოპერაციო დანახარჯები);
- (ბ) დანახარჯი ტრენინგებზე;
- (გ) დანახარჯი რეკლამასა და რეალიზაციის ხელშეწყობაზე (მათ შორის, კატალოგების და საინფორმაციო ბუკლეტების ფოსტით შეკვეთაზე); და
- (დ) დანახარჯი მთელი ერთეულის ან მისი ნაწილის ადგილის შეცვლაზე ან რეორგანიზაციაზე.

...

სასარგებლო მომსახურების ვადა

...

93ა. სასარგებლო მომსახურების ვადა:

- (ა) ლიცენზიის ან მსგავსი უფლების, რომელიც ერთ-ერთ გაერთიანებულ ოპერაციას ჰქონდა მიცემული ადრე მეორე გაერთიანებული ოპერაციისათვის, რომელიც აღიარებულია გაერთიანებისას წარმოქმნილი ერთეულის მიერ; ან

(ბ) გამოსყიდული უფლების, რომელიც შეძენისას აღიარებულია არამატერიალური აქტივის სახით.

არის სავალდებულო შეთანხმების (მათ შორის სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებების) დარჩენილი პერიოდი, რომელი პერიოდითაც იქნა გაცემული და არ მოიცავს განახლების პერიოდებს.

...

მომველება და გასვლა

...

114ა. შემდეგის შემთხვევაში:

(ა) ლიცენზიის ან მსგავსი უფლების, რომელიც ერთ-ერთ გაერთიანებულ ოპერაციას ჰქონდა მიცემული ადრე მეორე გაერთიანებული ოპერაციისათვის, რომელიც აღიარებულია გაერთიანებისას წარმოქმნილი ერთეულის მიერ; ან

(ბ) გამოსყიდული უფლების, რომელიც შეძენისას აღიარებულია არამატერიალური აქტივის სახით.

თუ ეს უფლება შემდეგში ხელახლა იქნება გაცემული (გაყიდული) მესამე მხარეზე, დაკავშირებული საბალანსო ღირებულება, თუ ასეთი არსებობს, უნდა იქნეს გამოყენებული ხელახლა გაცემიდან წარმოქმნილი შემოსულობის ან ზარალის განსაზღვრისთვის.

...

განმარტებითი შენიშვნები

117. თითოეული ჯგუფის არამატერიალური აქტივისათვის შენიშვნებში უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია, შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივების და სხვა არამატერიალური აქტივების გამოიჯნით:

(ა) სასარგებლო მომსახურების ვადა განუსაზღვრელია თუ განსაზღვრული და თუ განსაზღვრულია, აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადები ან გამოყენებული ამორტიზაციის ნორმები;

...

(ე) საბალანსო ღირებულების შეჯერება პერიოდის ბოლოს და დასაწყისში, რომელიც აჩვენებს:

(i) გაფართოებას, რომელიც ცალ-ცალკე მიუთითებს შიდა საც-

დელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებზე, ღა ცალკე შეძენილზე და შეძენისას მიღებულზე ;

...

ძალაში შესვლის თარიღი

...

132ზტ. პუნქტებში 3, 6, 18, 24, 40, 41, 66, 67 და 117 ცვლილებები იქნა შეტანილი და პუნქტები 18ა, 26ა, 39ა-39ე, 93ა და 114ა დაემატა სსბასს 40-ით. საჯარო სექტორის გაერთიანებები. გამოცემული 2017 წლის იანვარში. ერთეულმა ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2019 წლის 1 იანვარს, ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის, ამგვარად, ადრინდელ საჯარო სექტორის გაერთიანებებში არამატერიალური აქტივებისა და გუდვილისთვის აღიარებული თანხები არ უნდა შესწორდეს. ვადამდელი გამოყენება მისასალომებელია. თუ ერთეული ამ ცვლილებას 2019 წლის 1 იანვრამდე გამოიყენებს, მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი და იმავდროულად უნდა გამოიყენოს სსბასს 40.

დასკვნის საფუძველი

დასკვნის საფუძველი თან ერთვის სსბასს 31-ს, მაგრამ მისი ნაწილი არ არის.

...

მოქმედების სფერო

...

დს4. ბასს 38 მოიცავს მოთხოვნებს და წესებს, რომლებიც ვრცელდება ბიზნესების გაერთიანების ფარგლებში შეძენილ გუდვილსა და არამატერიალურ აქტივებზე. სსბასს 31-ის გამოცემისას სსბასსს-მა განიხილა, ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში ბიზნესების გაერთიანების ფარგლებში შეძენილი გუდვილი და არამატერიალური აქტივები უნდა ჩართულიყო თუ არა. სსბასსს-ს ჯერ არ გამოუცხადა ჰქონდა გამოცემული სსბასსს, რომელიც ბიზნესების გაერთიანებას ეხება. ის, სავარაუდოდ, მხედველობაში მოგვს მიიღო, რომ საჯარო სექტორის სპეციფიური საკითხები საჯარო სექტორის ერთეულების გაერთიანებისას წარმოიშობა. ამ დროს სსბასსს ასკვნის, რომ ბიზნესების გაერთიანების ფარგლებში შეძენილი გუდვილი და არამატერიალური აქტივები არ უნდა იქნეს ჩართული ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში. სსბასს 3-ში – სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკებში და შეცდომები – მოცემული

იერარქიის შესაბამისად, მომხმარებლებისთვის მინიშნებაა ცუდ გაკეთებული ბიზნესების გაერთიანების ფარგლებში შექმნილ გუდვილთან და არამატერიალურ აქტივებთან დაკავშირებულ შესაბამის საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტების მოთხოვნებზე.

დს4ა. შემდეგ სსბასსს-მა გამოსცა სსბასს 40, საჯარო სექტორის გაერთიანებები. სსბასს 40-ში განსაზღვრულია საჯარო სექტორის გაერთიანებების აღრიცხვა, მათ შორის არამატერიალური აქტივების თავდაპირველი აღიარება და შეფასება. სსბასს 40-ში განსაზღვრული არ არის საჯარო სექტორის გაერთიანებისას აღიარებული არამატერიალური აქტივების შემდგომი შეფასება და განმარტებითი შენიშვნები. ამიტომ, სსბასსს-მა ხელახლა განიხილა, საჯარო სექტორის გაერთიანებისას აღიარებული გუდვილი და არამატერიალური აქტივები უნდა შედიოდეს თუ არა ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში. სსბასს 40-ის გამოცემით და წინამდებარე სტანდარტში შესაბამისი ცვლილებების შეტანით სსბასსს დათანხმდა, რომ მსგავსი აქტივები უნდა შედიოდეს ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში.

ბასს 38-თან შედარება

სსბასს 31, *არამატერიალური აქტივები*, ძირითადად, ეფუძნება ბასს 38-ს - *არამატერიალური აქტივები* (2008 წლის 31 დეკემბერი). სსბასს 31-სა და ბასს 38-ს შორის ძირითადი განსხვავებები არის შემდეგი:

...

• ბასს 38 მოიცავს ბიზნეს გაერთიანებების შედეგად შექმნილ გუდვილთან და არამატერიალურ აქტივებთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს და წესებს. სსბასს 31-ს ასეთი წესები არ აქვს.

...

ცვლილებები სსბასს 33-ში, დარიცხვის მეთოდის საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს) პირველად გამოყენება

პუნქტებში 86, 129, 130 და 132 ცვლილებები იქნა შეტანილი, პუნქტები 62ა-62გ, და 156 დაემატა. სათაური დაემატა 62-ე პუნქტის შემდეგ. ახალი ტექსტი ხაზგასმულია, ხოლო ამოღებულ ტექსტს ხაზი აქვს გადასმული.

გათავისუფლებები, რომლებიც გავლენას ახდენენ სამართლიან წარდგენასა და დარიცხვის მეთოდის სსბასს-ებთან შესაბამისობაზე გარდამავალ პერიოდში

...

სამ-წლიან გარდამავალ პერიოდში აქტივებისა და/ან ვალდებულებების აღიარებისა და/ან შეფასებისგან გათავისუფლება

...

სხვა გათავისუფლებები

...

სსბასს 40, საჯარო სექტორის გაერთიანებები

62ა. როდესაც პირველად შემომღები 36-ე პუნქტში მოცემულ გათავისუფლებებს იყენებს, რაც გულისხმობს სამ-წლიან გარდამავალ პერიოდში აქტივებისა და/ან ვალდებულებების აღიარებისა და/ან შეფასებისგან გათავისუფლებას, პირველად შემომღები შეიძლება იყოს საჯარო სექტორის გაერთიანების მხარე აღნიშნულ სამ-წლიან გარდამავალ საშელავათო პერიოდში. პირველად შემომღებს არ მოეთხოვება საჯარო სექტორის გაერთიანებასთან დაკავშირებული აქტივების და/ან ვალდებულებების აღიარება და/ან შეფასება მანამ, სანამ გათავისუფლების ვადა ამოიწურება და/ან შესაბამისი აქტივები და/ან ვალდებულებები შესაფერისი სსბასს-ის შესაბამისად აღიარდება და/ან შეფასდება. (რომელიც უფრო ადრე იქნება).

62ბ. როდესაც პირველად შემომღები 62ა პუნქტში მოცემულ გათავისუფლებებს იყენებს, მან შეძენასთან დაკავშირებით გულდვილი არ უნდა აღიაროს. პირველად შემომღებმა წმინდა აქტივებში/ვაპიტალში უნდა აღიაროს ქვემოთ მოცემულ (ა)-სა და (ბ)-ს შორის სხვაობა:

- (ა) აგრეგირებული:
 - (i) ნებისმიერი გადაცემული კომპენსაცია;
 - (ii) შემენილ ოპერაციაში ნებისმიერი არამაკონტროლებელი წილი; და
 - (iii) შემენილ ოპერაციაში ადრე ფლობილი ნებისმიერი სააქციო წილი.
- (ბ) შემენილი იდენტიფიცირებული აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების წმინდა თანხა.

62გ. სსბასს 40 რეტროსპექტულად გამოიყენება. ამიტომ, პირველად შემომღებს არ სჭირდება სსბასს 40-ის გამოყენებამდე საჯარო სექტორის გაერთიანების შედეგად აღიარებული გულდვილის შესწორება.

გათავისუფლებები, რომლებიც გავლენას არ ახდენენ სამართლიან წარდგენასა და დარიცხვის მეთოდის სსბასს-ებთან შესაბამისობაზე გარდამავალ პერიოდში

...

სსბასს 4, უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები

86. პირველად შემომღებმა სსბასს-ების შემოღების თარიღით პერსპექტიულად უნდა გამოიყენოს უცხოური ოპერაციის შექმნისას წარმოქმნილი გუდვილისა (იხ. შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტი სსბასს 40) და აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებების რეალური ღირებულებების ნებისმიერი შესწორების აღრიცხვის მოთხოვნა, რომ ისინი მიჩნეულ იქნეს ამ უცხოური ოპერაციის აქტივებად და ვალდებულებებად.

...

სსბასს 34, ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება, სსბასს 35, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება და სსბასს 36, ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებსა და ერთობლივ საქმიანობაში

129. თუ კონტროლირებული ერთეული მაკონტროლებელი ერთეულის შემდეგ გახდება პირველად შემომღები, გარდა საინვესტიციო ერთეულის მაკონტროლებელი ერთეულისა, მაშინ კონტროლირებულმა ერთეულმა თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში აქტივები და ვალდებულებები უნდა შეაფასოს:

- (ა) წინამდებარე სსბასს-ის შესაბამისად განსაზღვრული საბალანსო ღირებულებით, რომელიც აისახება მაკონტროლებელი ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, კონტროლირებული ერთეულის მიერ სსბასს-ების შემოღების თარიღის საფუძველზე, თუ შესწორებები არ იქნება შეტანილი კონსოლიდირების პროცედურებისა და ფრეფულაა-გაეროიანგბის საჯარო სექტორის იმ გაერთიანების გავლენისთვის, სადაც მაკონტროლებელმა ერთეულმა შეიძინა კონტროლირებული ერთეული; ან

...

130. თუმცა, თუ მაკონტროლებელი ერთეული კონტროლირებული ერთეულის (ან მეკავშირე ერთეულის, ან ერთობლივი საქმიანობის) შემდეგ გახდება პირველად შემომღები, მაშინ მაკონტროლებელმა ერთეულმა თავის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში კონტროლირებული

ერთეულის (ან მეკავშირე ერთეულის, ან ერთობლივი საქმიანობის) აქტივები და ვალდებულებები უნდა შეაფასოს იმავე საბალანსო ღირებულებებით, რომლითაც კონტროლირებული ერთეულის (ან მეკავშირე ერთეულის, ან ერთობლივი საქმიანობის) ფინანსურ ანგარიშგებაშია ასახული, კონსოლიდირებისა და კაპიტალ-მეთოდით აღრიცხვის შესწორებებისა და ერთეულთა—გაერთიანების საჯარო სექტორის იმ გაერთიანების გავლენისთვის შესწორების შემდეგ, სადაც მაკონტროლებელმა ერთეულმა შეიძინა კონტროლირებული ერთეული (ან მეკავშირე ერთეული, ან ერთობლივი საქმიანობა), იმ გათავისუფლებების გათვალისწინებით, რომლებიც შეიძლება გამოყენებულია წინამდებარე სსბასს-ის შესაბამისად. ანალოგიურად, როდესაც კონტროლირებული ერთეული თავისი ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგებისათვის ადრე ან გვიან გახდება პირველად შემომღები, ვიდრე კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებისათვის, მან თავისი აქტივები და ვალდებულებები ერთიდაიმავე თანხებით უნდა ასახოს ორივე ფინანსურ ანგარიშგებაში, წინამდებარე სსბასს-ით გათვალისწინებული გათავისუფლებების გათვალისწინებით, კონსოლიდირების შესწორებების გარდა.

...

სსბასს 37, ერთობლივი შეთანხმებები

132. როდესაც პირველად შემომღებს ერთობლივ საქმიანობაში თავისი ინვესტიცია თავისი ადრინდელი ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლების შესაბამისად წილობრივი კონსოლიდირების გამოყენებით აქვს აღრიცხული, მაშინ ერთობლივ საქმიანობაში ინვესტიცია უნდა შეფასდეს შემოღების თარიღით, როგორც იმ აქტივებისა და ვალდებულებების აგრეგირებული საბალანსო თანხა, რომელთა კონსოლიდირება ერთეულმა ადრე განახორციელა, შეძენის ოპერაციებიდან წარმოქმნილი შეძენილი გუდვილის ჩათვლით (იხ. შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტი, რომელიც ეხება ერთეულთა გაერთიანებას სსბასს 40).

...

ძალაში შესვლის თარიღი

...

156. პუნქტებში 86, 129, 130 და 132 ცვლილებები იქნა შეტანილი და პუნქტები 62ა–62გ დაემატა სსბასს 40-ით. საჯარო სექტორის გაერთიანებები, გამოცემული 2017 წლის იანვარში. ერთეულმა ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2019 წლის 1 იანვარს, ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის. ვადამდელი გამოყენება

მისასაღმებელია, თუ ერთეული ამ ცვლილებას 2019 წლის 1 იანვრამდე გამოიყენებს. მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი და იმავდროულად უნდა გამოიყენოს სსბასს 40.

დასკვნის საფუძველი

დასკვნის საფუძველი დაერთვის, მაგრამ არ წარმოადგენს სსბასს 33-ის ნაწილს.

...

გათავისუფლებები, რომლებიც გავლენას ახდენენ სამართლიან წარდგენასა და დარიცხვის მეთოდის სსბასს-ზე

...

სსბასს 40. საჯარო სექტორის გაერთიანებები

დს79ა. სსბასს 40-ის, საჯარო სექტორის გაერთიანებები. შემუშავებისას სსბასსს-მა განიხილა საჭირო იყო თუ არა გარდამავალი საშეღავათო პერიოდი, რომელიც პირველად შემომღებებს საშუალებას მისცემთ არ აღიარონ და/ან შეაფასონ საჯარო სექტორის გაერთიანებებთან დაკავშირებული ყველა აქტივი და/ან ვალდებულება. სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ სსბასს 40 რეტროსპექტულად გამოიყენება, ამიტომ მისი გამოყენებით პირველად შემომღებებისგან არ მოითხოვება საჯარო სექტორის გაერთიანების აღრიცხვის კორექტირება, რომელსაც ადგილი ჰქონდა ამ სტანდარტის გამოყენებამდე. თუმცა, საჯარო სექტორის გაერთიანება შეიძლება მოხდეს პირველად შემომღებების სამ-წლიანი საშეღავათო პერიოდის განმავლობაში. სსბასსს-მა გააცნობიერა, რომ პირველად შემომღებებისთვის საჯარო სექტორის გაერთიანებასთან დაკავშირებული ყველა აქტივისა და ვალდებულების აღიარებისა და შეფასების მოთხოვნა, მათგან ყველა მსგავსი აქტივის აღიარებისა და შეფასების მოთხოვნის გარეშე, ვერ უზრუნველყოფს სასარგებლო ინფორმაციას ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის.

დს79ბ. ამიტომ, სსბასსს დათანხმდა გარდამავალი პერიოდის გათავისუფლების განსაზღვრაზე, რომელიც საშუალებას აძლევს პირველად შემომღებს, რომ არ აღიაროს და/ან შეაფასოს საჯარო სექტორის გაერთიანებასთან დაკავშირებული არცერთი აქტივი და/ან ვალდებულება ამ სტანდარტის ფარგლებში. სსბასსს ასევე დათანხმდა, რომ პირველად შემომღებმა არ უნდა აღიაროს გუდვილი, როდესაც მას არ აუღიარებია საჯარო სექტორის გაერთიანებასთან დაკავშირებული ყველა აქტივი და/ან ვალდებულება.

მითითებები დანერგვაზე

მითითებები დანერგვაზე თან ახლავს, მაგრამ არ არის სსბასს 33-ის ნაწილი.

...

სსბასს 35, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება

მდ82. თუ პირველად შემომდებს ბუღალტრული აღრიცხვის ადრინდელი საფუძვლების შესაბამისად არ განუხორციელებია კონტროლირებული ერთეულის კონსოლიდირება, მაშინ ის თავის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში კონტროლირებული ერთეულის აქტივებსა და ვალდებულებებს შეაფასებს იმავე საბალანსო ღირებულებით, როგორც ეს შეფასებულია კონტროლირებული ერთეულის დარიცხვის მეთოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, მის მიერ სსბასს-ების მიღების შემდეგ, კონსოლიდირების პროცედურებისა და ~~ეროვნული~~ ~~გაერთიანების~~ საჯარო სექტორის გაერთიანების, სადაც მან შეიძინა კონტროლირებული ერთეული, გავლენისთვის შესწორებების შემდეგ (სსბასს 33-ის 130-ე პუნქტი). თუ კონტროლირებულ ერთეულს დარიცხვის მეთოდის სსბასს-ები არ გამოუყენებია თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში, წინა წინადადებაში აღწერილი საბალანსო ღირებულება იქნება ის საბალანსო ღირებულება, რომელიც სსბასს-ებით მოითხოვებოდა აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ცვლილებები სსბასს 35-ში, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება

პუნქტებში 4, 40, 52, 56, 57 და 63 ცვლილებები იქნა შეტანილი და პუნქტები 55ა, 79ბ და 79გ დაემატა. ახალი ტექსტი ხაზგასმულია, ხოლო ამოღებულ ტექსტს ხაზი აქვს გადასმული.

მოქმედების სფერო

...

საჯარო სექტორის გაერთიანებები

4. წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება სააღრიცხვო მოთხოვნებს საჯარო სექტორის გაერთიანებებისათვის და მათ გავლენას კონსოლიდირებაზე, საჯარო სექტორის გაერთიანებისას წარმოქმნილი გუდვილის ჩათვლით (იხ. შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტი, რომელიც ეხება საჯარო სექტორის გაერთიანებებს სსბასს 40).

...

სააღრიცხვო მოთხოვნები

...

კონსოლიდირების პროცედურები

40. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება:

...

- (ბ) თითოეულ კონტროლირებულ ერთეულში მაკონტროლებელი ერთეულის ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებისა და თითოეული კონტროლირებული ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში მაკონტროლებელი ერთეულის წილის გადაფარვა (გაუქმება) (~~შესაბამის საერთაშორისო ან ეროვნულ ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებში~~ სსბასს 40-ში ახსნილია, როგორ უნდა აღირიცხოს ნებისმიერი დაკავშირებული გუდვილი).

...

კონტროლის დაკარგვა

52. თუ მაკონტროლებელი ერთეული დაკარგავს კონტროლს კონტროლირებულ ერთეულზე, კონტროლირებული ერთეული:

- (ა) თავის კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში წყვეტს ყოფილი კონტროლირებული ერთეულის აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარებას;
- (ბ) ყოფილ კონტროლირებულ ერთეულში შენარჩუნებულ ნებისმიერ ინვესტიციას აღიარებს მისი ~~რეალური ღირებულებით~~ კონტროლის დაკარგვისას და შემდეგ მას შესაფერისი სსბასს-ების შესაბამისად აღრიცხავს ყოფილი კონტროლირებული ერთეულის ან მის მიმართ ვალის ასახვისთვის. შენარჩუნებული წილი რეალური ღირებულება ხელახლა შეფასდება, როგორც აღწერილია პუნქტებში 54(ბ)(iii) და 55ა. კონტროლის დაკარგვის თარიღით ხელახლა შეფასებული ღირებულება მიჩნეულ უნდა იქნეს რეალურ ღირებულებად ფინანსური აქტივის თავდაპირველი აღიარებისას, სსბასს 29-ის შესაბამისად, ან თვითღირებულებად, მკავშირე ერთეულში ან ერთობლივ საქმიანობაში ინვესტიციის თავდაპირველი აღიარებისას, თუ შესაფერისია; და
- (გ) აღიარებს ყოფილ მაკონტროლებელ წილზე კონტროლის დაკარგვასთან დაკავშირებულ შემოსულობას ან ზარალს, როგორც ეს მითითებულია პუნქტებში 54-55ა.

...

55ა. თუ მაკონტროლებელი ერთეული კონტროლს კარგავს კონტროლირებულ ერთეულზე, რომელიც ოპერაციას არ შეიცავს, როგორც სსბასს 40-ში არის განმარტებული, ოპერაციის შედეგად, რომელშიც მონაწილეობენ მეკავშირე ერთეული ან ერთობლივი საქმიანობა, რომელიც კაპიტალ-მეთოდით არ აღირიცხება, მაშინ მაკონტროლებელი ერთეული შემოსულობას ან ზარალს განსაზღვრავს პუნქტების 54-55 შესაბამისად, ამ ოპერაციის შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობა ან ზარალი აღიარდება მაკონტროლებელი ერთეულის ნამეტში ან დეფიციტში მხოლოდ ამ მეკავშირე ერთეულში ან ერთობლივ საქმიანობაში, დაუკავშირებელი ინვესტორების წილების ფარგლებში, შემოსულობის დარჩენილი ნაწილი ანუ აღიარდება ამ მეკავშირე ერთეულში ან ერთობლივ საქმიანობაში ინვესტიციის საბალანსო ღირებულების საწინააღმდეგოდ, ამასთან, თუ მაკონტროლებელი ერთეული ყოფილ კონტროლირებულ ერთეულში ინვესტიციას ინარჩუნებს და ყოფილი მაკონტროლებელი ერთეული ახლა მეკავშირე ერთეულია ან ერთობლივი საქმიანობაა, რომელიც აღირიცხება კაპიტალ-მეთოდით, მაშინ მაკონტროლებელი ერთეული შემოსულობის ან ზარალის მხოლოდ იმ ნაწილს აღიარებს თავის ნამეტში ან დეფიციტში, მხოლოდ ახალ მეკავშირე ერთეულში ან ერთობლივ საქმიანობაში დაუკავშირებელი ინვესტორების წილების ფარგლებში, რომელიც წარმოიქმნება ყოფილ კონტროლირებულ ერთეულში შენარჩუნებული ინვესტიციის რეალური ღირებულებით ხელახლა შეფასებისგან, შემოსულობის დარჩენილი ნაწილი ანუ აღიარდება ყოფილ კონტროლირებულ ერთეულში ინვესტიციის საბალანსო ღირებულების საპირისპიროდ, თუ მაკონტროლებელი ერთეული ინვესტიციას ინარჩუნებს ყოფილ კონტროლირებულ ერთეულში, რომელიც ახლა სსბასს 29-ის შესაბამისად აღირიცხება, შემოსულობის ან ზარალის მხოლოდ ის ნაწილი, რომელიც წარმოიქმნება ყოფილ კონტროლირებულ ერთეულში შენარჩუნებული ინვესტიციის რეალური ღირებულებით ხელახლა შეფასებისგან, სრულად აღიარდება მაკონტროლებელი ერთეულის ნამეტში ან დეფიციტში.

საინვესტიციო ერთეულები: რეალური ღირებულების მოთხოვნები

56. გარდა 57-ე პუნქტში აღწერილი შემთხვევისა, საინვესტიციო ერთეულმა არ უნდა განახორციელოს თავისი კონტროლირებული ერთეულების კონსოლიდირება ან გამოიყენოს სსბასს 40, როდესაც ის სხვა ერთეულზე კონტროლს მოიპოვებს. სანაცვლოდ, საინვესტიციო ერთეულმა კონტროლირებულ ერთეულში ინვესტიცია რეალური ღირებულებით უნდა შეაფასოს ნამეტის ან დეფიციტის მეშვეობით, სსბასს 29-ის

შესაბამისად.

57. მიუხედავად 56-ე პუნქტში მოცემული მოთხოვნისა, თუ საინვესტიციო ერთეული კონტროლს ახორციელებს ერთეულზე, რომელიც თავისთავად საინვესტიციო ერთეული არ არის და რომლის ძირითადი მიზანი და საქმიანობაა საინვესტიციო ერთეულის საინვესტიციო საქმიანობასთან დაკავშირებული მომსახურების გაწევა (იხ. პუნქტები მგ98–მგ100), მან ამ კონტროლირებული ერთეულის კონსოლიდირება უნდა განახორციელოს წინამდებარე სტანდარტის პუნქტების 38–55 შესაბამისად და სსბასს 40-ის მოთხოვნები უნდა გამოიყენოს ნებისმიერი მსგავსი კონტროლირებული ერთეულის შეძენისას.

...

საინვესტიციო ერთეულის სტატუსის ცვლილების აღრიცხვა

63. როდესაც ერთეული აღარ არის საინვესტიციო ერთეული, მან ~~შესაფერხოს საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტი, რომელიც საჯარო სექტორის გაერთიანებებს ეხება, სსბასს 40~~ უნდა გამოიყენოს იმ კონტროლირებული ერთეულის აღრიცხვისთვის, რომელიც ადრე ნამეტის ან დეფიციტის მეშვეობით რეალური ღირებულებით იყო შეფასებული 56-ე პუნქტის შესაბამისად. სტატუსის ცვლილების თარიღად მიიჩნევა შეძენის თარიღი. დასაშვებია შეძენის თარიღით კონტროლირებული ერთეულის რეალური ღირებულება უნდა წარმოადგენდეს გადაცემულ დასაშვებ ანგარიშსწორებას გუდვილის შეფასებისას ან შემოსულობას ხელსაყრელი შესყიდვიდან, რომელიც წარმოიქმნება დასაშვები შეძენისგან. ყველა კონტროლირებული ერთეული სტატუსის ცვლილების თარიღიდან უნდა კონსოლიდირდეს წინამდებარე სტანდარტის პუნქტების 38–51 შესაბამისად.

...

ძალაში შესვლის თარიღი

...

- 79ბ. პუნქტებში 4, 40, 56, 57 და 63 ცვლილებები იქნა შეტანილი სსბასს 40-ით, საჯარო სექტორის გაერთიანებები. გამოცემული 2017 წლის იანვარში, ერთეულმა ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2019 წლის 1 იანვარს. ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის. ვადამდელო გამოყენება მისასალომებელია, თუ ერთეული ამ ცვლილებას 2019 წლის 1 იანვრამდე გამოიყენებს. მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი და

იმავდროულად უნდა გამოიყენოს სსბასს 40.

79გ. პუნქტში 52 ცვლილება იქნა შეტანილი და პუნქტი 55A დაემატა სსბასს 40-ით. საჯარო სექტორის გაერთიანებები, გამოცემული 2017 წლის იანვარში. ერთეულმა ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს იმ თარიღით, ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის, რომელსაც სსბასსს განსაზღვრავს. ვადამდელი გამოყენება ნებადართულია, თუ ერთეული ამ ცვლილებას 2019 წლის 1 იანვრამდე გამოიყენებს, მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი და იმავდროულად უნდა გამოიყენოს სსბასს 40, თუ ეს უკვე არ გაუკეთებია.

დასკვნის საფუძველი

დასკვნის საფუძველი თან ერთვის, მაგრამ არ არის სსბასს 35-ის შემადგენელი ნაწილი.

...

ინვესტორსა და მის მეკავშირე ერთეულს ან ერთობლივ საქმიანობას შორის აქტივების გაყიდვა ან შეტანა

...

დს57. როდესაც სსბასსს-მა შეიმუშავა განსახილველი 60-ე პროექტი, საჯარო სექტორის გაერთიანებები, მან ხელახლა განიხილა, აესახა თუ არა მითითებები იმის თაობაზე, როგორ უნდა აღირიცხოს ინვესტორის მეკავშირე ერთეულში ან ერთობლივ საქმიანობაში ყოფილ კონტროლირებულ ერთეულზე კონტროლის დაკარგვა. სსბასსს-მა მიმოიხილა ბასსს-ის მიერ გამოცემული მითითებები - ინვესტორსა და მის მეკავშირე ერთეულს ან ერთობლივ საქმიანობას შორის აქტივების გაყიდვა ან შეტანა (ცვლილებები ფასს 10-ში და ბასსს 28-ში). თუ სსბასსს 35-ში აისახება ბასსს-ის ცვლილებები, შედეგად მიიღება, რომ ინვესტორსა და მის მეკავშირე ერთეულს ან ერთობლივ საქმიანობას შორის ოპერაციების ნაწილობრივი შემოსულობა ან ზარალი გაზრდილება მხოლოდ შემოსულობაზე ან ზარალზე, რომელიც წარმოიქმნება იმ ყოფილ კონტროლირებულ ერთეულზე კონტროლის დაკარგვიდან, რომელიც ოპერაციას არ შეიცავს. სსბასსს-ს არ გამოუვლინია საჯარო სექტორთან მიმართებით რომელიმე მიზეზი ბასსს-ის ამ მიდგომიდან გადახვევისთვის. შედეგად, სსბასსსს დათანხმდა წინამდებარე მითითებების (შესწორებული, 60-ე განსახილველ პროექტში მოცემულ ტერმინებსა და განმარტებებთან შესაბამისობისთვის) სსბასსს 35-ში ასახვაზე.

დს58. 2015 წლის დეკემბერში ბასსს-მა გადაავადა მითითებების დანერგვა – ინვესტორსა და მის მეკავშირე ერთეულს ან ერთობლივ საქმიანობას შორის აქტივების გაყიდვა ან შეტანა (ცვლილებები ფასს 10-ში და ბასს 28-ში). აღნიშნულის მიზეზი იყო ის, რომ ბასსს დამატებით ვვლევას აწარმოებდა ამ სფეროში წილობრივი აღრიცხვის შესახებ თავისი პროექტის ფარგლებში და მას არ სურდა საწარმოებისთვის აღრიცხვის ორჯერ შეცვლა მოეთხოვა მოკლევადიან პერიოდში. ძალაში შესვლის თარიღის გადავადების შემდეგ ბასსს-მა არ გააუქმა ამ მითითებების ვადაზე ადრე გამოყენების ნებართვა. რადგან მას არ სურდა აეკრძალა უკეთესი ფინანსური ანგარიშის გამოყენება. სსბასსს-მა მიმოიხილა ბასსს-ის ეს გადაწყვეტილება და ვერ გამოავლინა საჯარო სექტორთან მიმართებით რაიმე მიზეზი ბასსს-ის მიდგომიდან გადახვევისთვის, შედეგად, სსბასსს დათანხმდა წინამდებარე მითითებების (შესწორებული, 60-ე განსახილველ პროექტში მოცემულ ტერმინებსა და განმარტებებთან შესაბამისობისთვის) სსბასსს 35-ში ასახვაზე, რომელიც ძალაშია თარიღით, რომელსაც სსბასსს დაადგენს.

საილუსტრაციო მაგალითები

წინამდებარე მაგალითები თან ერთვის, მაგრამ სსბასს 35-ის ნაწილი არ არის.

...

სააღრიცხვო მოთხოვნები: კონტროლის დაკარგვა (პუნქტები 52–55ა)

მდ13ა. ქვემოთ მოცემულ მაგალითში ნაჩვენებია ისეთ კონტროლირებულ ერთეულში წილის გაყიდვის აღრიცხვა, რომელიც ოპერაციას არ შეიცავს.

მაგალითი 44ა

მაკონტროლებელ ერთეულს 100 პროცენტთან წილი აქვს კონტროლირებულ ერთეულში, რომელიც ოპერაციას არ შეიცავს. მაკონტროლებელი ერთეული კონტროლირებულ ერთეულში თავისი წილის 70 პროცენტს ყიდის მეკავშირე ერთეულზე, რომელშიც მისი წილი 20 პროცენტია. ამ ოპერაციის შედეგად მაკონტროლებელი ერთეული კონტროლს კარგავს ამ კონტროლირებულ ერთეულზე. შვილობილი ერთეულის წმინდა აქტივების ღირებულებაა ფ.ე.100, ხოლო გაყიდული წილის საბალანსო ღირებულებაა ფ.ე.70 (ფ.ე.70=ფ.ე.100 × 70%). მიღებული ანაზღაურების რეალური ღირებულებაა ფ.ე.210, რაც ასევე გაყიდული წილის რეალური ღირებულებაა. ყოფილ კონტროლირებულ ერთეულში შენარჩუნებული ინვესტიციანა მეკავშირე ერთეული, რომელიც აღირიცხება კაპიტალ-მეთოდით და მისი რეალური ღირებულებაა ფ.ე.90. კუნქტების 54-55 შესაბამისად, კუნქტით 55A მოთხოვნილ ანუღირებამდე, განსაზღვრული შემოსულობა არის ფ.ე. 200 (ფ.ე.200 = ფ.ე.210 + ფ.ე.90 – ფ.ე.100). ეს შემოსულობა ორი ნაწილისაგან შედგება:

(ა) შემოსულობა (ფ.ე.140), რომელიც წარმოიქმნება კონტროლირებულ ერთეულში წილის 70 პროცენტის მეკავშირე ერთეულზე მიყიდვიდან. ეს შემოსულობა არის სხვაობა მიღებული ანაზღაურების რეალურ ღირებულებასა (ფ.ე.210) და გაყიდული წილის რეალურ ღირებულებას (ფ.ე.70) შორის. კუნქტის 55ა შესაბამისად მაკონტროლებელი ერთეული თავის ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებს არსებულ მეკავშირე ერთეულში დაუკავშირებელი ინვესტორების წილებზე მიკუთვნებული შემოსულობას. ეს გახლავთ ამ შემოსულობის 80 პროცენტი, ანუ ფ.ე.112 (ფ.ე.112 = ფ.ე.140 × 80%). შემოსულობის დარჩენილი 20 პროცენტი (ფ.ე.28 = ფ.ე.140 × 20%) ანუღირდება არსებულ მეკავშირე ერთეულში დარჩენილი ინვესტიციის საბალანსო ღირებულების საპირისპიროდ.

(ბ) შემოსულობა (ფ.ე.60) წარმოიქმნება უშუალოდ ყოფილ კონტროლირებულ ერთეულში შენარჩუნებული ინვესტიციის რეალური ღირებულებით ხელახლა შეფასებისგან. ეს შემოსულობა არის სხვაობა ყოფილ კონტროლირებულ ერთეულში შენარჩუნებული

ინვესტიციის რეალურ ღირებულებასა (ფ.ე.90) და კონტროლირებული ერთეულის წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულების 30 პროცენტს შორის (ფ.ე.30 = ფ.ე.100 × 30%). პუნქტის 55ა შესაბამისად მაკონტროლებელი ერთეული თავის ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებს ახალ მეკავშირე ერთეულში დაუკავშირებელი ინვესტიორების წილებზე მიკუთვნებულ შემოსულობას. ეს არის შემოსულობის 56 პროცენტი (70% × 80%), ანუ

ფ.ე.34 (ფ.ე.34 = ფ.ე.60 × 56%). შემოსულობის დარჩენილი 44 პროცენტი ფ.ე.26 (ფ.ე.26 = ფ.ე.60 × 44%) ანულირდება ყოფილ კონტროლირებულ ერთეულში შენარჩუნებული ინვესტიციის საბალანსო ღირებულების საპირისპიროდ.

ცვლილებები სსზასს 36-ში, ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებსა და ერთობლივ საქმიანობაში

პუნქტებში 26, 31 და 33 ცვლილებები იქნა შეტანილი და პუნქტები 34ა, 34ბ, 51ბ და 51გ დაემატა. ახალი ტექსტი ხაზგასმულია, ხოლო ამოღებულ ტექსტს ხაზი აქვს გადასმული.

კაპიტალ-მეთოდის გამოყენება

...

კაპიტალ-მეთოდის გამოყენების შეწყვეტა

26. ერთეულმა კაპიტალ-მეთოდის გამოყენება უნდა შეწყვიტოს იმ თარიღიდან, როდესაც მისი ინვესტიცია აღარ იქნება მეკავშირე ერთეული ან ერთობლივი საქმიანობა, როგორც ქვემოთ არის მოცემული:

- (ა) თუ ინვესტიცია კონტროლირებული ერთეული გახდება, მაშინ ერთეულმა თავისი ინვესტიცია უნდა აღრიცხოს შესაფერისი საერთაშორისო ან ეროვნული დოკუმენტების, რომლებიც საჯარო სექტორის გაერთიანებებს ეხება, სსზასს 40-ის, საჯარო სექტორის გაერთიანებები და სსზასს 35-ის შესაბამისად.

...

კაპიტალ-მეთოდის პროცედურები

...

31. შემოსულობა და ზარალი, რომელიც წარმოიშობა ინვესტორსა (მისი კონსოლიდირებული კონტროლირებული ერთეულების ჩათვლით) და მის მეკავშირე, ან ერთობლივ საქმიანობაში შორის „ქვემოდან ზემოთ“ და „ზემოდან ქვემოთ“ ოპერაციების, რომლებიც მოიცავს აქტივებს, რომლებიც ოპერაციას არ წარმოადგენენ, როგორც ეს სსბასს 40-ში არის განმარტებული, შედეგად, ინვესტორის ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება მხოლოდ მეკავშირე ერთეულში ან ერთობლივ საქმიანობაში სხვა არადაკავშირებული ინვესტორების წილის შესაბამისად. „ქვემოდან ზემოთ“ ოპერაციის მაგალითია მეკავშირე ერთეულის ან ერთობლივი საქმიანობის მიერ აქტივების მიყიდვა ინვესტორისათვის. ამ ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილ მეკავშირე ერთეულის ან ერთობლივი საქმიანობის შემოსულობებში ან ზარალში ერთეულის წილი ანულირდება, „ზემოდან ქვემოთ“ ოპერაციის მაგალითია ინვესტორის მიერ აქტივების მიყიდვა ან შეტანა მეკავშირე ერთეულში ან ერთობლივი საქმიანობაში. ~~ინვესტორის წილი ამ ოპერაციებიდან წარმოქმნილ მეკავშირე ერთეულის ან ერთობლივი საქმიანობის შემოსულობებში ან ზარალში ანულირდება.~~

...

33. შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც წარმოიქმნება არაფულადი აქტივების შეტანით, რომელიც ოპერაციას არ წარმოადგენს, როგორც ეს სსბასს 40-ში არის განმარტებული, მეკავშირე ერთეულში ან ერთობლივ საქმიანობაში, ამ მეკავშირე ერთეულში ან ერთობლივ საქმიანობაში სააქციო წილის სანაცვლოდ, უნდა აღირიცხოს 31-ე პუნქტის შესაბამისად, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ამ შენატანს კომერციული შინაარსი არა აქვს, სსბასს 17-ში, *ძირითადი საშუალებები*, ამ ტერმინის განმარტების შესაბამისად. თუ მსგავს შენატანს კომერციული შინაარსი არა აქვს, მაშინ შემოსულობა ან ზარალი არარეალიზებულად მიიჩნევა და არ აღიარდება, თუ 34-ე პუნქტიც არ ვრცელდება. მსგავსი არარეალიზებული შემოსულობები და ზარალი უნდა ანულირდეს კაპიტალ-მეთოდით აღრიცხული ინვესტიციის საპირისპიროდ და არ უნდა იქნეს წარდგენილი გადავადებული შემოსულობების ან ზარალის სახით ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ან ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, სადაც ინვესტიციები კაპიტალ-მეთოდის გამოყენების არის აღრიცხული.

...

34ა. „ქვემოლდან ზემოთ” ოპერაციის, რომელიც მოიცავს აქტივებს, რომელიც ოპერაციას არ წარმოადგენს სსბასს 40-ში მოცემული განმარტების შესაბამისად, შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობა ან ზარალი ერთეულსა (მისი კონსოლიდირებული კონტროლირებული ერთეულების ჩათვლით) და მის მეკავშირე ერთეულს ან ერთობლივ საქმიანობას შორის, სრულად აღიარდება ინვესტორის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

34ბ. ერთეულმა შეიძლება აქტივების გაყიდვა ან შეტანა ორი ან მეტი შეთანხმებით (ოპერაციით) განახორციელოს, იმის განსაზღვრისას, გაყიდული ან შეტანილი აქტივები წარმოადგენს თუ არა ოპერაციას სსბასს 40-ის შესაბამისად, ერთეულმა უნდა გაითვალისწინოს ამ აქტივების გაყიდვა ან შეტანა არის თუ არა მრავალი შეთანხმების ნაწილი, რომელიც ერთ ოპერაციად უნდა აღირიცხოს სსბასს 35-ის 53-ე პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად.

...

ძალაში შესვლის თარიღი

...

51ბ. 26-ე პუნქტში ცვლილება შევიდა სსბასს 40-ით, საჯარო სექტორის გაერთიანებები, გამოცემული 2017 წლის იანვარში, ერთეულმა ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2019 წლის 1 იანვარს, ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის, ვადამდეელი გამოყენება მისასაღმებელია, თუ ერთეული ამ ცვლილებას 2019 წლის 1 იანვრამდე გამოიყენებს, მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი და იმავდროულად უნდა გამოიყენოს სსბასს 40.

51გ. პუნქტებში 31 და 33 ცვლილებები იქნა შეტანილი და პუნქტები 34ა და 34ბ დაემატა სსბასს 40-ით, საჯარო სექტორის გაერთიანებები, გამოცემული 2017 წლის იანვარში, ერთეულმა ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს სსბასს-ის მიერ დადგენილი თარიღით ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის, ვადამდეელი გამოყენება ნებადართულია, თუ ერთეული ამ ცვლილებას ერთი პერიოდით ადრე გამოიყენებს, მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი და თუ ეს უკვე არ გაუკეთებია, სსბასს 40 უნდა გამოიყენოს.

დასკვნის საფუძველი

დასკვნის საფუძველი თან ერთვის, მაგრამ არ არის სსბასს 36-ის შემადგენელი

ნაწილი.

...

ინვესტორსა და მის მეკავშირე ერთეულს ან ერთობლივ საქმიანობას შორის აქტივების გაყიდვა ან შეტანა

...

დს15. როდესაც სსბასსს-მა შეიმუშავა 60-ე განსახილველი პროექტი, საჯარო სექტორის გაერთიანებები, მან ხელახლა განიხილა, ჩაერთო თუ არა მითითებები იმის თაობაზე, როგორ უნდა აღირიცხოს ინვესტორსა და მის მეკავშირე ერთეულს ან ერთობლივ საქმიანობას შორის აქტივების გაყიდვა ან შეტანა. სსბასსს-მა მიმოიხილა ბასსს-ის მიერ გამოცემული მითითებები - ინვესტორსა და მის მეკავშირე ერთეულს ან ერთობლივ საქმიანობას შორის აქტივების გაყიდვა ან შეტანა (ცვლილებები ფასს 10-ში და ბასს 28-ში), თუ სსბასსს 36-ში აისახება ბასსს-ის ცვლილებები. შედეგად მიიღება, რომ ინვესტორსა და მის მეკავშირე ერთეულს ან ერთობლივ საქმიანობას შორის ოპერაციების ნაწილობრივი შემოსულობა ან ზარალი გავრცელება მხოლოდ შემოსულობაზე ან ზარალზე, რომელიც წარმოიქმნება ინვესტორსა და მის მეკავშირე ერთეულს ან ერთობლივ საქმიანობას შორის აქტივების გაყიდვიდან ან შეტანიდან, რომელიც ოპერაციას არ შეიცავს. სსბასსს-ს არ გამოუვლენია საჯარო სექტორთან მიმართებით რომელიმე მიზეზი ბასსს-ის ამ მიდგომიდან გადახვევისთვის. შედეგად, სსბასსსს დათანხმდა წინამდებარე მითითებების (შესწორებული, 60-ე განსახილველ პროექტში მოცემულ ტერმინებსა და განმარტებებთან შესაბამისობისთვის) სსბასსს 36-ში ასახვაზე.

დს16. 2015 წლის დეკემბერში ბასსსს-მა გადაავადა მითითებების დანერგვა - ინვესტორსა და მის მეკავშირე ერთეულს ან ერთობლივ საქმიანობას შორის აქტივების გაყიდვა ან შეტანა (ცვლილებები ფასს 10-ში და ბასს 28-ში), აღნიშნულის მიზეზი იყო ის, რომ ბასსსსს დამატებით ვკლევას აწარმოებდა ამ სფეროში წილობრივი აღრიცხვის შესახებ თავისი პროექტის ფარგლებში და მას არ სურდა საწარმოებისთვის აღრიცხვის ორჯერ შეცვლა მოეთხოვა მოკლევადიან პერიოდში, ძალაში შესვლის თარიღის გადავადების შემდეგ ბასსსს-მა არ გააუქმა ამ მითითებების ვადაზე ადრე გამოყენების ნებართვა, რადგან მას არ სურდა აკუმალა უკეთესი ფინანსური ანგარიშის გამოყენება. სსბასსსს-მა მიმოიხილა ბასსსს-ის ეს გადაწყვეტილება ამ მითითებების გამოყენების გადავადების შესახებ. მან ვერ გამოავლინა საჯარო სექტორთან მიმართებით რაიმე მიზეზი ბასსსს-ის მიდგომიდან გადახვევისთვის. შედეგად, სსბასსსს დათანხმდა წინამდებარე მითითებების ჩართვაზე

(შესწორებული, 60-ე განსახილველ პროექტში მოცემულ ტერმინებსა და განმარტებებთან შესაბამისობისთვის) სსბასს 36-ში, რომელიც ძალაშია თარიღით, რომელსაც სსბასსს დაადგენს.

ცვლილებები სსბასს 37-ში, *ერთობლივი შეთანხმებები*

პუნქტში 32 ცვლილებები იქნა შეტანილი და პუნქტები 24ა, 41ა, 42ბ, 42გ და მგ33ა–მგ33დ დაემატა. ცვლილება იქნა შეტანილი სათაურში 23-ე პუნქტის წინ. სათაურები დაემატა პუნქტების 41ა და მგ33ა წინ. ახალი ტექსტი ხაზგასმულია, ხოლო ამოღებულ ტექსტს ხაზი აქვს გადასმული.

ერთობლივი საქმიანობის მონაწილე მხარეთა ფინანსური ანგარიშგება (იხ. პუნქტები მგ34–მგ33ა–მგ37)

ერთობლივი ოპერაციები

...

24ა. როდესაც ერთეული წილს იძენს ისეთ ერთობლივ ოპერაციაში, რომლის საქმიანობა წარმოადგენს ოპერაციას სსბასს 40-ში, საჯარო სექტორის გაერთიანებები, მოცემული განმარტების თანახმად, მან 23-ე პუნქტის შესაბამიდად განსაზღვრულ წილთან მიმართებით უნდა გამოიყენოს სსბასს 40-ით და სხვა სტანდარტებით გათვალისწინებული ყველა პრინციპი, რომელიც ეხება შეძენის აღრიცხვას და არ ეწინააღმდეგება წინამდებარე სტანდარტის მითითებებს, ასევე უნდა გაამჟღავნოს ყველანაირი ინფორმაცია, რომელიც ამ სტანდარტებით მოითხოვება შეძენასთან დაკავშირებით. ეს მოთხოვნა ეხება როგორც თავდაპირველი წილის შეძენას, ისე დამატებით შეძენილ წილებს ისეთ ერთობლივ ოპერაციაში, რომლის საქმიანობა წარმოადგენს ოპერაციას. ამგვარ ერთობლივ ოპერაციაში წილის შეძენის აღრიცხვის წესი აღწერილია მგ33ა–მგ33დ პუნქტებში.

...

გარდამავალი დებულებები

...

ერთობლივი საქმიანობა—პროპორციული კონსოლიდირების მეთოდიდან კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებაზე გადასვლა

...

32. პროპორციული კონსოლიდაციის მეთოდიდან კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებაზე გადასვლისას, ერთეულმა უნდა აღიაროს ინვესტიცია,

რომელიც მას ჰქონდა ერთობლივ საქმიანობაში უშუალოდ წინა პერიოდის დასაწყისისთვის. ეს საწყისი ინვესტიცია ერთეულმა უნდა შეაფასოს როგორც იმ აქტივებისა და ვალდებულებების (მათ შორის შეძენის შედეგად წარმოქმნილი გუდვილის) საბალანსო ღირებულებების აგრეგირებული სიდიდე, რომელიც ერთეულს ადრე ასახული ჰქონდა პროპორციული კონსოლიდაციის მეთოდით (ეროვნული—შეძენის აღრიცხვისა და გუდვილის ერთობლივ საქმიანობებზე მიკუთვნების შესახებ მითითებების ნახვა შეიძლება შესაფერის საერთაშორისო ან ეროვნულ—ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებში, რომლებიც ერთეულების გაერთიანებასა და ერთობლივ შეთანხმებებს ეხება). ეს გუდვილი ადრე მიკუთვნებული ჰქონდა უფრო დიდ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს, ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების ჯგუფს, ერთეულმა გუდვილი ერთობლივ საქმიანობას უნდა მიაკუთვნოს ერთობლივ საქმიანობასა და იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის, ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების ჯგუფის საბალანსო ღირებულებების თანაფარდობის შესაბამისად, რომელზეც მიკუთვნებული იყო გუდვილი.

...

ერთობლივ ოპერაციებში წილის შეძენის აღრიცხვა

41ა. სსბასს 40-ით, საჯარო სექტორის გაერთიანებები, გამოცემული 2017 წლის იანვარში, დაემატა პუნქტები 24ა, 42ბ, და მგ33ა-მგ33დ, ერთეულმა ზემოთაღნიშნული ცვლილებები პერსპექტიულად უნდა გამოიყენოს ისეთ ერთობლივ ოპერაციაში შეძენილ წილებთან მიმართებით, რომელთა საქმიანობა წარმოადგენს ოპერაციას სსბასს 40-ში მოცემული განმარტების თანახმად, კერძოდ, იმ წილებთან მიმართებით, რომელთა შეძენა განხორციელდა იმ პირველი პერიოდის დაწყების შემდეგ, როდესაც ერთეული გამოიყენებს ზემოთაღნიშნულ ცვლილებებს. შესაბამისად, არ უნდა შესწორდეს თანხები, რომლებიც აღიარებული იყო ერთობლივ ოპერაციებში ისეთი წილების შეძენასთან მიმართებით, რომლებიც განხორციელდა წინა პერიოდებში.

...

42ბ. პუნქტები 24ა, 41ა და მგ33ა-მგ33დ დაემატა სსბასს 40-ით, საჯარო სექტორის გაერთიანებები, გამოცემული 2017 წლის იანვარში, ერთეულმა

ეს ცვლილება პერსპექტიულად უნდა გამოიყენოს 2019 წლის 1 იანვარს, ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის. ვადამდელი გამოყენება მისასაღმებელია, თუ ერთეული ამ ცვლილებას 2019 წლის 1 იანვრამდე გამოიყენებს, მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი და იმავედროულად უნდა გამოიყენოს სსბასს 40.

42გ. 32-ე პუნქტში ცვლილება შევიდა სსბასს 40-ით. საჯარო სექტორის გაერთიანებები. გამოცემული 2017 წლის იანვარში, ერთეულმა ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2019 წლის 1 იანვარს, ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის. ვადამდელი გამოყენება მისასაღმებელია, თუ ერთეული ამ ცვლილებას 2019 წლის 1 იანვრამდე გამოიყენებს, მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი და იმავედროულად უნდა გამოიყენოს სსბასს 40.

მითითებები გამოყენებაზე

წინამდებარე დანართი სსბასს 37-ის განყოფილი ნაწილია.

...

ერთობლივი საქმიანობის მონაწილე მხარეთა ფინანსური ანგარიშგება (პუნქტები 23–28)

ერთობლივ ოპერაციებში წილის შეძენის აღრიცხვა

მგ33ა. როდესაც ერთეული წილს იძენს ისეთ ერთობლივ ოპერაციაში, რომლის საქმიანობა წარმოადგენს ოპერაციას სსბასს 40-ში მოცემული განმარტების თანახმად, მან 23-ე პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრულ წილთან მიმართებით უნდა გამოიყენოს სსბასს 40-ით და სხვა სტანდარტებით გათვალისწინებული ყველა პრინციპი, რომელიც ეხება შეძენის აღრიცხვას და არ ეწინააღმდეგება წინამდებარე სტანდარტის სახელმძღვანელო მითითებებს, ასევე უნდა გაამჟღავნოს ყველანაირი ინფორმაცია, რომელიც ამ სტანდარტებით მოითხოვება შეძენასთან დაკავშირებით. შეძენის აღრიცხვის პრინციპები, რომლებიც არ ეწინააღმდეგება წინამდებარე სტანდარტს, მოიცავს, მაგრამ არ შემოიფარგლება შემდეგით:

(ა) იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასება რეალური ღირებულებით, იმ მუხლების გარდა, რომელთათვისაც სსბასს 40-ით და სხვა სტანდარტებით გათვალისწინებულია გამონაკლისები;

(ბ) შეძენასთან დაკავშირებული დანახარჯების ხარჯის სახით იმ

პერიოდებში აღიარებას, როდესაც გაწეულ იქნა ეს დანახარჯები და მიღებულ იქნა შესაბამისი მომსახურება, საჯალო და წილობრივი ფასიანი ქალაქდების გამოშვების დანახარჯების გარდა, რომლებიც აღიარდება სსბასს 28-ის და სსბასს 29-ის შესაბამისად;

(გ) იმ ნამეტი თანხის აღიარება გუდვილის სახით, რომლითაც გადაცემული კომპენსაცია აღემატება შეძენის თარიღისთვის განსაზღვრულ, შეძენილ იდენტიფიცირებად აქტივებსა და აღებულ ვალდებულებებს შორის სხვაობას, თუ ადგილი აქვს ამგვარ გადამეტებას; და

(დ) იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურებაზე შემოწმებას, რომელსაც მიეკუთვნა გუდვილი, სულ მცირე ყოველწლიურად მაინც, ასევე როდესაც არსებობს ამ ერთეულის შესაძლო გაუფასურების ნიშნები, როგორც მითხზვება სსბასს 26-ით, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება, შეძენისას წარმომქმნილი გუდვილისთვის.

მგ33ბ. პუნქტები 24ა და მგ33ა ასევე ვრცელდება ერთობლივი ოპერაციის ფორმირებაზეც, მაგრამ მხოლოდ და მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ერთობლივ ოპერაციაში მონაწილე რომელიმე მხარემ ერთობლივი ოპერაციის ფორმირებისას შენატანის სახით შეიტანა არსებული ოპერაცია, როგორც ეს განმარტებულია სსბასს 40-ში, თუმცა, ეს პუნქტები არ ვრცელდება ერთობლივი ოპერაციის ფორმირებაზე, თუ ერთობლივი ოპერაციის ფორმირებისას ერთობლივ ოპერაციაში მონაწილე ყველა მხარემ, შენატანის სახით, მხოლოდ ისეთი აქტივები ან აქტივების ჯგუფი შეიტანა, რომლებიც არ წარმოადგენს ოპერაციას.

მგ33გ. ისეთ ერთობლივ ოპერაციაში, რომლის საქმიანობა ოპერაციას წარმოადგენს სსბასს 40-ში მოცემული განმარტების შესაბამისად, ერთობლივმა ოპერატორმა თავისი წილი შეიძლება გაზარდოს დამატებითი წილის შეძენით ამ ერთობლივ ოპერაციაში, ასეთ შემთხვევაში, ერთობლივ ოპერაციაში ადრე ფლობილი წილები ხელახლა არ შეფასდება, თუ მოცემული ერთობლივი ოპერატორი ერთობლივ კონტროლს ინარჩუნებს.

მგ33დ. პუნქტები 24ა და მგ33ა-მგ33გ არ ვრცელდება ერთობლივ ოპერაციაში ისეთი წილის შეძენაზე, როდესაც ერთობლივად მაკონტროლებელი მხარეები, მათ შორის ერთეული, რომელიც წილს იძენს ერთობლივ ოპერაციაში, ექვემდებარებიან ერთი და იმავე საბოლოო მაკონტროლებელი მხარის ან მხარეების საერთო კონტროლს, წილის შეძენამდე და შეძენის შემდეგაც და ეს კონტროლი არ არის დროებითი.

დასკვნის საფუძველი

დასკვნის საფუძველი თან ერთვის, მაგრამ არ არის სსბასს 37-ის შემადგენელი ნაწილი.

ერთობლივ ოპერაციაში წილის შექმნა

...

დს9. როდესაც სსბასსს-მა შეიმუშავა სსბასს 40, საჯარო სექტორის გაერთიანებები, მან ხელახლა განიხილა, წარმოედგინა თუ არა მითითებები ისეთ ერთობლივ ოპერაციაში წილის შექმნის აღრიცხვისთვის, რომელიც ოპერაციას წარმოადგენს. სსბასსს-მა მიმოიხილა ბასსს-ის მიერ გამოცემული მითითებები - ერთობლივ ოპერაციაში წილის შექმნის აღრიცხვა (ცვლილებები ფასს 11-ში) და მას არ გამოუვლენია საჯარო სექტორთან მიმართებით რომელიმე მიზეზი ბასსს-ის ამ მიდგომიდან გადახვევისთვის. შედეგად, სსბასსს დათანხმდა წინამდებარე მითითებების ჩართვაზე (შესწორებული, სსბასს 40-ში მოცემულ ტერმინებსა და განმარტებებთან შესაბამისობისთვის) სსბასსს 37-ში.

საილუსტრაციო მაგალითები

წინამდებარე მაგალითები თან ერთვის, მაგრამ სსბასს 37-ის ნაწილი არ არის..

...

მე-8 მაგალითი—წილის შექმნის აღრიცხვა ერთობლივ ოპერაციებში, როდესაც საქმიანობა ოპერაციას წარმოადგენს

მდ60. „ა“, „ბ“ და „გ“ მუნიციპალიტეტები ერთობლივ კონტროლს ახორციელებენ ერთობლივ „დ“ ოპერაციაზე, რომლის საქმიანობა ოპერაციას წარმოადგენს. სსბასს 40-ში, საჯარო სექტორის გაერთიანებები, მოცემული განმარტების მიხედვით.

მდ61. „ე“ მუნიციპალიტეტი ფ.ე300-ად იქმნის „ა“ მუნიციპალიტეტის 40 პროცენტთან წილს ერთობლივ ოპერაციაში და ფ.ე.50-ის ოდენობით შექმნასთან დაკავშირებულ დანახარჯს ეწევა.

მდ62. იმ მხარეებს შორის სავალდებულო შეთანხმებით, რომელსაც „ე“ მუნიციპალიტეტი შეუერთდა აღნიშნული შექმნით, განსაზღვრლია, რომ მუნიციპალიტეტი „ე“-ს წილები მრავალ აქტივებსა და ვალდებულებებში განსხვავებულია ერთობლივ ოპერაციაში „დ“ მისი წილისგან. ქვემოთ მოცემულ ცხრილში ნაჩვენებია მუნიციპალიტეტი „ე“-ს წილი ერთობლივ ოპერაცია „დ“-თან დაკავშირებულ აქტივებსა და

ვალდებულებებში, რაც მხარეებს შორის სავალდებულო შეთანხმებით არის განსაზღვრული:

<u>მუნიციპალიტეტი „ე“-ს წილი ოპერაცია „დ“-თან დაკავშირებულ აქტივებსა და ვალდებულებებში</u>	
<u>ძირითადი საშუალებები</u>	<u>48%</u>
<u>არამატერიალური აქტივები (გუდვილის გარდა)</u>	<u>90%</u>
<u>დებიტორული დავალიანება</u>	<u>40%</u>
<u>მარაგი</u>	<u>40%</u>
<u>საკენსიო უზრუნველყოფის მოვალეობები</u>	<u>15%</u>
<u>კრედიტორული დავალიანება</u>	<u>40%</u>
<u>პირობითი ვალდებულებები</u>	<u>56%</u>

ანალიზი

მდ63. „ე“ მუნიციპალიტეტი თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებს სახელშეკრულებო შეთანხმებიდან წარმოქმნილ თავის წილს აქტივებსა და ვალდებულებებში (იხ. 23-ე პუნქტი).

მდ64. ის სსბასს 40-სა და სხვა სსბასს-ებში მოცემულ შემენის აღრიცხვის პრინციპებს იყენებს შემენილი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების იდენტიფიცირების, აღიარების, შეფასებისა და კლასიფიცირებისათვის „დ“ ერთობლივ ოპერაციაში წილის შემენის თარიღით, აღნიშნულის მიზეზი არის ის, რომ „ე“ მუნიციპალიტეტმა წილი შეიძინა ერთობლივ ოპერაციაში, რომლის საქმიანობა წარმოადგენს ოპერაციას (იხ. პუნქტი 24).

მდ65. თუმცა, „ე“ მუნიციპალიტეტი არ იყენებს სსბასს 40-ში და სხვა სსბასს-

ებში მოცემულ შეძენის აღრიცხვის პრინციპებს, რომლებიც ეწინააღმდეგება წინამდებარე სტანდარტში მოცემულ მითითებებს, შესაბამისად, 23-ე პუნქტის მიხედვით „დ“ ერთობლივ ოპერაციაში თავის წილთან დაკავშირებით „ე“ მუნიციპალიტეტი აღიარებს და მასთანდამე აფასებს მხოლოდ თავის წილს თითოეულ აქტივში, რომელიც ერთობლივად არის ფლობილი თითოეულ ვალდებულებაში, რომელიც ერთობლივად არის აღებული, როგორც ეს სავალდებულო შეთანხმებაშია მითითებული. „ე“ მუნიციპალიტეტი თავის აქტივებსა და ვალდებულებებში არ ასახავს „დ“ ერთობლივ ოპერაციაში სხვა მხარეების წილს.

მდ66. სსბასს 40-ით მოთხოვრება იდენტიფიცირებული შეძენილი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების შეფასება შეძენის თარიღით რეალური ღირებულებით, გარკვეული გამონაკლისებით; მაგალითად, არამატერიალური აქტივის სახით აღიარებული გამოსყიდული უფლება ფასდება დაკავშირებული სავალდებულო შეთანხმების დარჩენილი პერიოდის საფუძველზე, მიუხედავად იმისა, ბაზრის მონაწილენი განიხილავენ თუ არა სავალდებულო შეთანხმებების პოტენციურ განახლებას მისი რეალური ღირებულების შეფასებისას, მსგავსი შეფასება არ ეწინააღმდეგება წინამდებარე სტანდარტს და ამგვარად, ეს მოთხოვნები ვრცელდება.

მდ67. შესაბამისად, „ე“ მუნიციპალიტეტმა განსაზღვრა „დ“ ერთობლივ ოპერაციასთან დაკავშირებულ იდენტიფიცირებად აქტივებსა და ვალდებულებებში თავისი წილის რეალური ღირებულება ან სხვა შეფასება სსბასს 40-ის შესაბამისად, ქვემოთ მოცემულ ცხრილში ნაჩვენებია „დ“ ერთობლივ ოპერაციასთან დაკავშირებულ იდენტიფიცირებად აქტივებსა და ვალდებულებებში „ე“ მუნიციპალიტეტის წილის რეალური ღირებულება ან სხვა შეფასება სსბასს 40-ის შესაბამისად:

<u>„დ“ ერთობლივ ოპერაციასთან დაკავშირებულ იდენტიფიცირებად აქტივებსა და ვალდებულებებში „ე“ მუნიციპალიტეტის წილის რეალური ღირებულება ან სხვა შეფასება სსბასს 40-ის შესაბამისად (ფ.ე.)</u>	
<u>ძირითადი საშუალებები</u>	<u>138</u>
<u>არამატერიალური აქტივები (გუდვილის გარდა)</u>	<u>72</u>
<u>დებიტორული დავალიანება</u>	<u>84</u>
<u>მარაგი</u>	<u>70</u>
<u>საპენსიო უზრუნველყოფის მოვალეობები</u>	<u>(12)</u>
<u>პრედიტორული დავალიანება</u>	<u>(48)</u>
<u>პირობითი ვალდებულებები</u>	<u>(52)</u>
<u>გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (იხ. საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტი მოგებიდან გადასახადების შესახებ)</u>	<u>(24)</u>
<u>წმინდა აქტივები</u>	<u>228</u>

მდ68. სსბასს 40-ის შესაბამისად, გადაცემული კომპენსაციის ნამეტი წმინდა იდენტიფიცირებად აქტივებში „ე“ მუნიციპალიტეტის წილზე მიკუთვნებულ თანხაზე გუდვილის სახით აღიარდება:

<u>გადაცემული კომპენსაცია</u>	<u>ფ.ე.300</u>
<u>„ე“ მუნიციპალიტეტის წილი ერთობლივ ოპერაციასთან დაკავშირებულ იდენტიფიცირებად აქტივებსა და ვალდებულებებში</u>	<u>ფ.ე.228</u>
<u>გუდვილი</u>	<u>ფ.ე.72</u>

მდ69. შექმნასთან დაკავშირებული დანახარჯი, ფ.ე.50, არ მიიჩნევა ერთობლივ ოპერაციაში წილისთვის გადაცემული კომპენსაციის ნაწილად. ის ხარჯის სახით აღიარდება იმ პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში, როდესაც ეს დანახარჯები იქნა გაწეული და მიღებულ იქნა მომსახურება (იხ. სსბასს 40-ის 113-ე პუნქტი).

მაგალითი 9—ერთობლივ ოპერაციაში ტექნოლოგიის გამოყენების უფლების კონტრიბუცია, როდესაც საქმიანობა ოპერაციას წარმოადგენს

მდ70. A და B ერთეულები წარმოადგენენ ორ ერთეულს, რომლებიც მაღალი წარმადობის ბატარეებს აწარმოებენს სხვადასხვა დანიშნულებით გამოყენებისათვის.

მდ71. ელექტრონული ავტომობილებისთვის ბატარეების შესაქმნელად მათ სავალდებულო შეთანხმება (ერთობლივი ოპერაცია Z) გააფორმეს, რათა ერთად ემუშავათ. A და B ერთეულები ერთობლივ კონტროლს ახორციელებენ ერთობლივ ოპერაცია Z-ზე. ეს შეთანხმება არის ერთობლივი ოპერაცია, რომლის საქმიანობა წარმოადგენს ოპერაციას, სსბასს 40-ში მოცემული განმარტების შესაბამისად.

მდ72. რამდენიმე წლის შემდეგ ერთობლივმა ოპერატორებმა (A და B ერთეულებმა) დაასკვნეს, რომ შესაძლებელია ელექტრონული ავტომობილებისთვის ბატარეის შექმნა M მასალის გამოყენებით. თუმცა, M მასალის დამუშავებისათვის საჭიროა სპეციალური ტექნოლოგია და ჯერ-ჯერობით M მასალა მხოლოდ ელექტროენერჯის გენერაციაში გამოიყენება.

მდ73. M მასალის დამუშავების არსებული ტექნოლოგიის

ხელმისაწვდომობისთვის A და B ერთეულებმა უზრუნველყვეს C ერთეულის კიდევ ერთი ერთობლივი ოპერატორის სახით შერწყმა ერთობლივ ოპერაცია Z-ში, მის მიერ ერთეულებისგან A და B წილის შექმნით და აღნიშნული სავალდებულო შეთანხმების მხარედ გახდომით.

მდ74. აქამდე C ერთეულის საქმიანობა მოიცავდა მხოლოდ ელექტროენერჯის გენერირებას. მას დიდი ცოდნა და გამოცდილება აქვს M მასალის დამუშავებაში.

მდ75. Z ერთობლივ ოპერაციაში თავისი წილის სანაცვლოდ C ერთეული ფულად სახსრებს უხდის A და B ერთეულებს და მათ M მასალის დამუშავებისთვის ტექნოლოგიის გამოყენების უფლებას აძლევს ერთობლივი ოპერაცია Z-ის მიზნებისთვის. ამასთან, C ერთეული თავის ზოგიერთ თანამშრომელს, რომელთაც M მასალის დამუშავების გამოცდილება აქვთ, ერთობლივი ოპერაცია Z-ში აგზავნის. თუმცა, C ერთეული ამ ტექნოლოგიაზე კონტროლს არ გადასცემს არც A და B ერთეულებს და არც ერთობლივ ოპერაცია Z-ს, რადგან ის მასზე ყველა უფლებას ინარჩუნებს. C ერთეულს M მასალის დამუშავების ტექნოლოგიაზე აღნიშნული უფლების გაუქმებისა და თავისი თანამშრომლების გამოხმობის უფლება აქვს ყოველგვარი შეზღუდვის ან A და B ერთეულებისთვის ან ერთობლივი ოპერაცია Z-თვის კომპენსაციის გადახდის გარეშე, თუ ის შეწყვეტს ერთობლივ ოპერაცია Z-ში მონაწილეობას.

მდ76. ერთეული C-ს ტექნოლოგიის რეალური ღირებულება ერთობლივ ოპერაციაში წილის შექმნის თარიღით არის ფ.ე. 1,000. უშუალოდ შექმენამდე C ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში ამ ტექნოლოგიის საბალანსო ღირებულება იყო ფ.ე. 300.

ანალიზი

მდ77. C ერთეულმა წილი შეიძინა ერთობლივ ოპერაცია Z-ში, რომლის საქმიანობა ოპერაციას წარმოადგენს, სსბასს 40-ში მოცემული განმარტების შესაბამისად.

მდ78 ერთობლივ ოპერაციაში თავისი წილის შექმნის აღრიცხვისთვის C ერთეული იყენებს სსბასს 40-ში და სხვა სსბასს-ებში მოცემულ შექმნის აღრიცხვის ყველა პრინციპს, რომელიც არ ეწინააღმდეგება წინამდებარე სტანდარტში მოცემულ მითითებებს (იხ. პუნქტი 24ა). მაშასადამე, C ერთეული თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებს აღნიშნული სავალდებულო შეთანხმების შედეგად წარმოქმნილ თავის წილს აქტივებსა და ვალდებულებებში (იხ. 23-ე პუნქტი).

მდ79. C ერთეულმა M მასალის დამუშავების ტექნოლოგიის გამოყენების უფლება გადასცა ერთობლივ ოპერაცია Z-ს. ერთობლივ ოპერაცია Z-ში ერთობლივი ოპერატორის სახით გაერთიანების ფარგლებში. თუმცა, C ერთეული ამ უფლებაზე კონტროლს ინარჩუნებს, რადგან მას M მასალის დამუშავების ტექნოლოგიაზე აღნიშნული უფლების გაუქმებისა და თავისი თანამშრომლების გამოხმობის უფლება აქვს ყოველგვარი შეზღუდვის ან A და B ერთეულებისთვის, ან ერთობლივი ოპერაცია Z-თვის კომპენსაციის გადახდის გარეშე, თუ ის შეწყვეტს ერთობლივ ოპერაცია Z-ში მონაწილეობას.

მდ80. შესაბამისად, C ერთეული აგრძელებს M მასალის დამუშავების ტექნოლოგიის აღიარებას ერთობლივ ოპერაცია Z-ში წილის შეძენის შემდეგ, რადგან ის ინარჩუნებს მასზე უფლებას, ეს ნიშნავს, რომ ერთეული C გააგრძელებს ამ ტექნოლოგიის აღიარებას მისი საბალანსო ღირებულების, ფ.ე.300, საფუძველზე. ერთობლივი ოპერაციისთვის ტექნოლოგიის გამოყენების გადაცემულ უფლებაზე კონტროლის შენარჩუნებით C ერთეულმა ამ ტექნოლოგიის გამოყენების უფლება თავის თავს მისცა, მაშასადამე, C ერთეული არ აფასებს ამ ტექნოლოგიას და მისი გამოყენების უფლების გადაცემიდან შემოსულობას ან ზარალს არ აღიარებს.

ფასს 11-თან შედარება

სსბასს 37, *ერთობლივი შეთანხმებები*, ძირითადად ეფუძნება ფასს 11-ს, *ერთობლივი საქმიანობა* (გამოცემული 2011 წელს, 2014 წლის 31 დეკემბრის შესწორებებით). წინამდებარე სტანდარტის გამოცემის დროს სსბასსს-ს განხილული არ ჰქონდა ფასს 9-ის, *ფინანსური ინსტრუმენტები*, საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ გამოყენებადობა. ამიტომ, მინიშნებები ფასს 9-სა და ფასს 11-ზე ჩანაცვლებულია მინიშნებებით სსბასს-ებზე, რომლებიც ფინანსურ ინსტრუმენტებს ეხება.

სსბასს 37-სა და ფასს 11-ს შორის ძირითადი განსხვავებებია:

...

~~• სსბასს 37 ში მოცემული არ არის მითითებები ერთობლივ საქმიანობებზე გუდვილის მიკუთვნების შესახებ, ან იმის შესახებ, როგორ უნდა აღირიცხოს ერთობლივ ოპერაციაში, რომელიც ოპერაციას წარმოადგენს, წილის შექმნა. მსგავსი მითითებები მოცემულია ფასს 11-ში.~~

...

დასკვნის საფუძველი

დასკვნის საფუძველი თან ერთვის, მაგრამ არ არის სსბასს 40-ის შემადგენელი ნაწილი.

მიზანი (1-ლი პუნქტი)

დს1. თუ შესაბამისი საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს) არ არსებობს, სსბასს 1-ით, *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*, საჯარო სექტორის ერთეულებმა უნდა იხელმძღვანელონ სხვა საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებით. საჯარო სექტორის გაერთიანებების შემთხვევაში მათ შეუძლიათ ნახონ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტი (ფასს) 3, *საწარმოთა გაერთიანებები*. თუმცა, ფასს 3-ით მოითხოვება, რომ ყველა საწარმოთა გაერთიანება აღირიცხოს შეძენის მეთოდის გამოყენებით. ფასს 3-ის შემუშავებისას ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ (ბასსს) დაასკვნა, რომ „ნამდვილი შერწყმა“ ან „თანასწორთა შერწყმა“, როდესაც გაერთიანებული ერთეულებიდან არცერთი მოიპოვებს სხვებზე კონტროლს, იმდენად იშვიათია, რომ ფაქტობრივად არარსებობს. ბასსს-მა ასევე ნახა, რომ რესპონდენტებმა და სხვა დაინტერესებულმა პირებმა ვერ შეძლეს „ნამდვილი შერწყმის“ ან „თანასწორთა შერწყმის“ საწარმოთა სხვა გაერთიანებებისგან განმასხვავებელი ცალსახა და არასუბიექტური ზღვრების შეთავაზება და დაასკვნა, რომ მსგავსი საოპერაციო ზღვრის დადგენა შეუძლებელია (იხ. ფასს 3-ის პუნქტი დს35). შესაბამისად, ბასსს-მა გადაწყვიტა, რომ საჭირო არ იყო ცალკე აღრიცხვის მოთხოვნები მსგავსი გაერთიანებებისთვის.

დს2. ბევრს მიაჩნია, რომ საჯარო სექტორში შერწყმა ყველაზე გავრცელებული გაერთიანების ფორმაა. ამიტომ, საჯარო სექტორის ერთეულებმა შეიძლება არ გამოიყენონ ფასს სტანდარტები საჯარო სექტორის გაერთიანებების აღრიცხვისას. ეს ნიშნავს, რომ საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშში მსგავსი გაერთიანებების თანმიმდევრული ან სათანადო ანგარიშგება შეიძლება არ არსებობდეს. შესაბამისად, მომხმარებელმა შეიძლება ვერ მოახერხოს იმ ინფორმაციის მოპოვება, რომელიც სჭირდება საჯარო სექტორის გაერთიანების ტიპის იდენტიფიცირებისა და მისი ხასიათისა და ფინანსური გავლენის შესაფასებლად. სსბასსს-ს სჯერა, რომ წინამდებარე სტანდარტი ხელს შეუწყობს თანმიმდევრულობასა და შესადარისობას საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ საჯარო სექტორის გაერთიანებების აღრიცხვაში.

პროცესი

დს3. წინამდებარე სტანდარტის შემუშავებისას სსბასსს-მა გაითვალისწინა კონტროლის განხილვა სსბასს 35-ში, *კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება*. სსბასსს-მა განიხილა, როგორ შეიძლება კონტროლი, სსბასს 35-ში მოცემული განმარტების შესაბამისად, ახდენდეს გავლენას წინამდებარე სტანდარტში საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიკაციაზე. სსბასსს-მა ასევე განიხილა გაერთიანებების შესახებ *სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკის სახელმძღვანელოში 2014 (GFSM 2014)* მოცემული მითითებები, რათა თავიდან აეცილებინა არასასურველი განსხვავებები. სსბასსს-მა ასევე გაითვალისწინა ფასს 3 და სტანდარტების ეროვნული დამდგენების მითითებები გაერთიანებების შესახებ.

სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკასთან (GFS) შესაბამისობა

დს4. წინამდებარე სტანდარტის შემუშავებისას სსბასსს-მა გაითვალისწინა სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკაში (GFS) საჯარო სექტორის გაერთიანებების აღრიცხვა:

სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკის სახელმძღვანელო მითითებებში ერთმანეთისგან განსხვავებულია შექმნა და შერწყმა, იმ პრინციპის საფუძველზე, რომ შექმნისას გარიგება ხორციელდება, ხოლო შერწყმისას შეიძლება მხოლოდ ერთეულების რეკლასიფიკაცია მოხდეს.

გარიგება მოხდება, როდესაც „საბაზრო ერთეულის“ ნაციონალიზაცია ან პრივატიზაცია ხდება (ანუ სახელმწიფოს კონტროლის ქვეშ გადადის ან გადის სახელმწიფო კონტროლის სფეროდან) და თანხები სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკაში აღირიცხება, როგორც წილობრივი გარიგება, რომელიც შეესაბამება დაკვირვებადი გარიგების ფასს. შეფასების ნებისმიერი ცვლილება - მაგალითად, სახელმწიფო კაპიტალის საწყის ნაშთსა და საბოლოო გარიგების ფასს შორის განსხვავება, აღირიცხება, როგორც გადაფასების გავლენა, რომელიც გავლენას არ ახდენს მთავრობის წმინდა თანხების გასესხებაზე/სესხებზე. შერწყმის შემთხვევაში ძირითადი გავლენაა „ინსტიტუციონალური ერთეულების“ სექტორიზაციაზე.

თუ ერთეულები შერწყმამდე ცენტრალური მთავრობის იმავე სექტორს ან ქვე-სექტორს ეკუთვნოდა, მაშინ შერწყმას არავითარი გავლენა არ ექნება ამ სექტორზე ან ქვე-სექტორზე. მაგალითად, ორი ადგილობრივი მთავრობის შერწყმა, როდესაც ორივე ადგილობრივი მთავრობის

სექტორშია კლასიფიცირებული, არ შეცვლის ადგილობრივი მთავრობის სექტორის შედეგებს.

თუმცა, როდესაც ერთი ქვე-სექტორის ერთეულის შერწყმა ხდება მეორე ქვე-სექტორის ერთეულთან, შერწყმული ერთეულები გამოირიცხება იმ სექტორებიდან, რომლებსაც ისინი მიეკუთვნებოდნენ და დაემატება ახლად შერწყმული ერთეულის სექტორს, ამ ერთეულის რეკლასიფიკაციის მეშვეობით (სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკაში აღირიცხება, როგორც „აქტივებისა და ვალდებულებების მოცულობის სხვა ცვლილება“). მაგალითად, თუ ადგილობრივი მთავრობის ერთეულის რეგიონის მთავრობასთან შერწყმა ხდება, მაშინ ეს ქვედანაყოფი ადგილობრივი მთავრობის ქვე-სექტორიდან რეკლასიფიცირდება რეგიონის მთავრობის ქვე-სექტორში.

დს5. სსბასსს დათანხმდა, რომ სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკაში გამოყენებული მიდგომა სათანადო საფუძველი არ იყო წინამდებარე სტანდარტში საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიკაციისთვის, შემდეგი მიზეზების გამო:

(ა) სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკის მიდგომა ემყარება მრავალ კონცეფციას, რომელთა ეკვივალენტები სსბასს-ებში არ არის, მაგალითად:

- (i) ინსტიტუციონალური ერთეულების სექტორებში კლასიფიკაცია მათი ეკონომიკური ხასიათის მიხედვით; და
- (ii) განსხვავება საბაზრო მწარმოებლებსა და არასაბაზრო მწარმოებლებს შორის.

(ბ) სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკაში შერწყმა შეიძლება წარმოიქმნას ერთეულების რეკლასიფიკაციისა და გარიგების აღრიცხვის გარეშე, რაც სსბასს-ებში გამოყენებული მიდგომის არათანმიმდევრულია; და

(გ) ცენტრალური მთავრობის იმავე სექტორის ან ქვე-სექტორის საჯარო სექტორის გაერთიანებები გავლენას არ ახდენენ სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკაზე, მაშინ როდესაც სსბასს-ებით მოითხოვება ინდივიდუალური ერთეულების ცვლილებების აღრიცხვა.

დს6. აღნიშნული დასკვნის გაკეთებისას სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკისა და სსბასსს-ების განსხვავებულმა მიდგომებმა შეიძლება განაპირობოს მსგავსი აღრიცხვა, მაგალითად:

- (ა) სავარაუდოდ ნაციონალიზაცია ორივე მიდგომის შემთხვევაში შემენის სახით აღირიცხება; და
- (ბ) აღრიცხვის წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდი სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკის რეკლასიფიკაციის მიდგომის მსგავს აღრიცხვას განაპირობებს, როდესაც გაერთიანებული ოპერაციები ადრე მსგავსი სააღრიცხვო პოლიტიკას იყენებდნენ.

მოქმედების სფერო (პუნქტები 2–4)

- დს7. სსბასსს თავიდან ორი სტანდარტის შემუშავებას განიხილავდა საჯარო სექტორის გაერთიანებებისთვის, რომლებიც მოიცავდა:
- (ა) ერთეულთა გაერთიანებებს გაცვლითი ოპერაციებიდან - ფასს 3-თან შეზღუდული შესაბამისობის პროექტი; და
 - (ბ) ერთეულთა გაერთიანებებს არაგაცვლითი ოპერაციებიდან - საჯარო სექტორისთვის სპეციფიური პროექტი.
- დს8. 2009 წლის მაისში სსბასსს-მა გამოსცა განსახილველი პროექტი 41, *ერთეულთა გაერთიანება გაცვლითი ოპერაციების შედეგად*, რომელიც წარმოადგენდა ფასს 3-თან შეზღუდული შესაბამისობის პროექტს. 41-ე განსახილველი პროექტის თაობაზე საკონსულტაციო პროცესის დასრულების შემდეგ სსბასსს-მა გადაწყვიტა, რომ ეს მიდგომა აღარ გაეგრძელებინა შემდეგი მიზეზების გამო:
- (ა) ფასს 3-ის მოქმედების სფეროში შედის ხელსაყრელი შესყიდვები. არსებობს არგუმენტი, რომ ფასს 3 ასევე ვრცელდება სულ მცირე გარკვეულ არაგაცვლითი ერთეულების გაერთიანებებზე. სსბასსს-მა აღიარა, რომ შეიძლება რთული აღმოჩნდეს ხაზის გარკვევით გავლება ყველა გაცვლით და არაგაცვლით ერთეულების გაერთიანებებს შორის;
 - (ბ) ნათლად არ ჩანდა გაერთიანებები, სადაც არცერთი მხარე მოიპოვებს მეორე მხარეზე კონტროლს, კლასიფიცირდებოდა თუ არა გაცვლითი ოპერაციების შედეგად ერთეულების გაერთიანებად, ამიტომ 41-ე განსახილველი პროექტის შესაბამისად საჭირო იყო მათი შემენის სახით აღრიცხვა.
- დს9. შესაბამისად, სსბასსს-მა გადაწყვიტა საჯარო სექტორის გაერთიანებებისთვის ერთადერთი სტანდარტის შემუშავება. ეს შედარებით ფართო მოქმედების სფერო აისახა საკონსულტაციო დოკუმენტში, *საჯარო სექტორის გაერთიანებები*, რომელიც 2012 წლის ივნისში გამოიცა. ამ საკონსულტაციო დოკუმენტის რესპონდენტებმა

მხარი დაუჭირეს აღნიშნულ ფართო მოქმედების სფეროს.

- დს10. შესაბამისად, სსბასსს-მა გადაწყვიტა, რომ წინამდებარე სტანდარტი უნდა გავრცელდეს საჯარო სექტორის ყველა გაერთიანებაზე, მხოლოდ შეზღუდული გამონაკლისებით. წინამდებარე სტანდარტში საჯარო სექტორის გაერთიანება განმარტებულია, როგორც ინდივიდუალური ოპერაციების ერთ საჯარო სექტორის ერთეულად გაერთიანება. ეს განმარტება გულისხმობს ოპერაციების გაერთიანებას და არა ერთეულების, საჯარო სექტორის გაერთიანების სახით, რაც საწარმოთა გაერთიანების მსგავსად, შეიძლება მოიცავდეს ერთეულის ნაწილს, რომლის ერთეულის დანარჩენი ნაწილისგან დამოუკიდებლად მართვა შესაძლებელია.
- დს11. წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროს შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას სსბასსს დათანხმდა, რომ ჩაერთო საერთო კონტროლს დაქვემდებარებული საჯარო სექტორის გაერთიანებები. მართალია, ისინი არ შედის ფასს 3-ის მოქმედების სფეროში, მაგრამ სსბასსს-ის აზრით მნიშვნელოვანია, რომ წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფერო ყველა საჯარო სექტორის გაერთიანებას მოიცავდეს.

მოქმედების სფეროდან ამოღება

- დს12. სსბასსს დათანხმდა, რომ წინამდებარე სტანდარტი არ უნდა გავრცელდეს ერთობლივი შეთანხმებების ან ერთობლივი საქმიანობების შექმნაზე. სსბასსს-მა აღნიშნულ საკონსულტაციო დოკუმენტში აღნიშნა, რომ:

„კონცეფცია, რომელიც ერთობლივი საქმიანობის შექმნის საფუძველია, განსხვავდება სხვა გაერთიანებებისგან, რადგან ის გულისხმობს ინდივიდუალური ერთეულების გადაწყვეტილებას საზიარო კონტროლის თაობაზე, ანუ ისინი ერთობლივ კონტროლს განახორციელებენ ოპერაციებზე, რომლებიც ამ ერთობლივი საქმიანობის შემადგენელია. ერთობლივი კონტროლის კონცეფციამ შეიძლება წარმოქმნას ისეთი საკითხები, რომლებიც გავლენას ახდენენ იმაზე, თვითონ ერთობლივმა საქმიანობამ როგორ უნდა აღრიცხოს თავისი ფორმირება.“

- დს13. წინამდებარე სტანდარტის შექმნისას სსბასსს-მა განიხილა, ზემოაღნიშნული დასაბუთება კვლავ ძალაშია თუ არა, რადგან წინამდებარე სტანდარტში საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიკაციისადმი განსხვავებული მიდგომა გამოიყენება. სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ ერთობლივი კონტროლის კონცეფცია არ ასახავს საკითხებს, რომლებსაც წინამდებარე სტანდარტი ეხება და დათანხმდა, რომ ერთობლივი შეთანხმებები ან ერთობლივი საქმიანობები ამოეღო

მისი მოქმედების სფეროდან.

- დს14. სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ შეიძლება შეიქმნას ორი ან მეტი ერთობლივი შეთანხმება. სსბასსს-ის აზრით, როდესაც მსგავსი გაერთიანება ახალი ერთობლივი შეთანხმების ჩამოყალიბებას იწვევს, ის სსბასს 40-ის მოქმედების სფეროს სცდება. სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ გაერთიანებამ შეიძლება გამოიწვიოს მეორე ერთობლივი გაერთიანების მიერ ერთი ან მეტი ერთობლივი შეთანხმების შექმნა. მსგავს ვითარებაში ერთეულები, რომლებიც კონტროლს ახორციელებდნენ შეძენილ ერთობლივ შეთანხმებებზე, კარგავენ ერთობლივ კონტროლს. მსგავსი გაერთიანება იქნება შექმნა, რომელიც სსბასს 40-ის მოქმედების სფეროში შედის.
- დს15. სსბასსს ასევე დათანხმდა წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროდან ამოვლო საინვესტიციო ერთეულის მიერ კონტროლირებულ ერთეულში ისეთი ინვესტიციის შექმნა, რომელიც მოითხოვება, რომ შეფასდეს რეალური ღირებულებით, ნამეტის ან ზარალის მეშვეობით. მსგავსი გარიგებები ინვესტიციებად უნდა იქნეს მიჩნეული და არა საჯარო სექტორის გაერთიანებებად. სსბასს 35-ში მოცემულია სააღრიცხვო მოთხოვნები მსგავსი გარიგებებისთვის.

რეაგირება 60-ე განსახილველ პროექტზე, საჯარო სექტორის გაერთიანებები

- დს16. სსბასსს-მა 60-ე განსახილველი პროექტი, *საჯარო სექტორის გაერთიანებები*, 2016 წლის იანვარში გამოსცა. 60-ე განსახილველი პროექტის რესპონდენტებმა მხარი დაუჭირეს შეთავაზებულ მოქმედების სფეროს და მოქმედების სფეროდან აღნიშნული საკითხების ამოღებას. სსბასსს-მა განიხილა კომენტარები და დათანხმდა, რომ მოქმედების სფეროს ცვლილებები საჭირო არ იყო. იმავდროულად, სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ ამ სტანდარტის მოქმედების სფერო მოიცავს დროებით შექმნილ გაერთიანებებს, მაგალითად, კერძო სექტორის კომპანიისთვის დახმარების გაწევა სახელმწიფოს მიერ მისი ფინანსური მდგომარეობის გაუმჯობესებისთანავე გაყიდვის მიზნით. სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ მსგავსი გაერთიანებების წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროში მოქცევა თანმიმდევრულია სსბასს 35-ის შემუშავებისას მიღებული გადაწყვეტილების - დროებით კონტროლირებული ერთეულებისთვის განსხვავებული სააღრიცხვო მიდგომის გამოყენების არმოთხოვნა.

საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიკაცია (პუნქტები 7–14)

- დს17. 41-ე განსახილველ პროექტზე კომენტარების შედეგად სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ გაცვლითი ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი

ერთეულების გაერთიანებების არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი ერთეულების გაერთიანებებისგან განსხვავება არ იძლევა სათანადო საფუძველს სამომავლო სსბასს-თვის. სსბასსს-ის ლიტერატურაში „გაცვლითი ოპერაციების“ განმარტებაზე დაყრდნობა ნიშნავს, რომ ეკონომიკური კრიზისის, როგორცაა მაგალითად 2008 წლის ფინანსური კრიზისი, დროს მთავრობის ინტერვენციების უმეტესი ნაწილი ვერ დააკმაყოფილებს შექმნის განმარტებას. სსბასსს-მა შეუფერებლად მიიჩნია მსგავსი „სახელმწიფო დახმარებების“ შერწყმის სახით განმარტება.

დს18. სსბასსს-მა ასევე აღნიშნა, რომ ფასს 3 ვრცელდება „საწარმოზე“ და არა ერთეულზე. ერთეულის გარდა საწარმოს განმარტება შეიძლება ასევე ვრცელდებოდეს ერთეულის ნაწილზე, რომლის ერთეულის დარჩენილი ნაწილისგან განცალკევებით მართვა შესაძლებელია. სსბასსს-მა ეს საკითხები განიხილა საკონსულტაციო დოკუმენტისადმი მიდგომის შემუშავებისას.

კლასიფიკაციის მიდგომა საკონსულტაციო დოკუმენტში, საჯარო სექტორის გაერთიანებები

დს19. საკონსულტაციო დოკუმენტში გამოყენებული მიდგომა გულისხმობს იმ გაერთიანებების ერთმანეთისგან გასხვავებას, სადაც გაერთიანების მხარეები საერთო კონტროლს ექვემდებარებიან და სადაც გაერთიანების მხარეებს ერთიდაიგივე საბოლოო მაკონტროლებელი მხარე არ აკონტროლებს, ანუ საერთო კონტროლს არ ექვემდებარებიან. დამატებითი განსხვავება გაკეთდა გაერთიანებებს შორის, სადაც ერთი მხარე კონტროლს მოიპოვებს მეორე მხარეზე (საკონსულტაციო დოკუმენტში შექმნად მიიჩნევა) და სადაც არცერთი მხარე მოიპოვებს კონტროლს გაერთიანების სხვა მხარეებზე (საკონსულტაციო დოკუმენტში შერწყმად მიიჩნევა).

დს20. სსბასსს-მა გაითვალისწინა, რომ კონტროლის კონცეფცია მნიშვნელოვანია საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიცირებისთვის. კონტროლი ფინანსური ანგარიშის უდიდესი ნაწილის საფუძველია. სსბასს 35-ით მოითხოვება ერთეულის მიერ იმ ერთეულების კონსოლიდირება, რომლებსაც ის აკონტროლებს, ისევე როგორც წინამორბედი სტანდარტით, სსბასს 6-ით, *კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგებები*. სსბასსს-მა ასევე აღნიშნა, რომ სახელმწიფო ფინანსური სტატისტიკა კონტროლისადმი იმ მიდგომის მსგავს მიდგომას იყენებს, რომელიც გამოყენებულია როგორც სსბასს 35-ში, ისე სსბასს 6-ში.

დს21. ანალოგიურად, კონტროლი მნიშვნელოვანი ფაქტორია აქტივების აღიარებისას. *საჯარო სექტორის ერთეულების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშის კონცეპტუალურ საფუძვლებში* (კონცეპტუალური საფუძვლები) აქტივი განმარტებულია, როგორც „რესურსი, რომელსაც ერთეული ამჟამად აკონტროლებს წარსულში მომხდარი მოვლენის შედეგად.“

დს22. ამგვარად, სსბასსს-მა განსაზღვრა, რომ კონტროლი სათანადო საწყისი წერტილია საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიკაციისთვის. შესაბამისად, აღნიშნული საკონსულტაციო დოკუმენტი მოიცავს სსბასსსს-ის წინასწარ შეხედულებას საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიცირებაში კონტროლის როლის თაობაზე:

„შერწყმის შემენისგან განმასხვავებელი ერთადერთი განმსაზღვრელი კრიტერიუმი არის ის, რომ შერწყმის შემთხვევაში გაერთიანებული ოპერაციებიდან არცერთი მოიპოვებს კონტროლს სხვა ოპერაციებზე.“

დს23. აღნიშნული საკონსულტაციო დოკუმენტის შემუშავებისას სსბასსსს-მა ახსნა, რომ საერთო კონტროლს დაქვემდებარებულ საჯარო სექტორის გაერთიანების მხარეებს საბოლოოდ აკონტროლებს იგივე ერთეული, რომელიც მათ გაერთიანებამდე აკონტროლებდა. ეს განაპირობებს შემდეგ ეკონომიკურ განსხვავებებს გაერთიანებებს შორის, რომლებიც ხორციელდება საერთო კონტროლის პირობებში და საერთო კონტროლის გარეშე:

- (ა) ერთი ეკონომიკური ერთეულის შემადგენელ ერთეულებს შორის საჯარო სექტორის გაერთიანებები (ანუ საერთო კონტროლს დაქვემდებარებული) არ ცვლის ამ ეკონომიკური ერთეულის ეკონომიკურ რესურსებს;
- (ბ) ნებისმიერი ნამეტი ან დეფიციტი, რომელიც წარმოიქმნება საერთო კონტროლს დაქვემდებარებული საჯარო სექტორის გაერთიანებიდან, სრულად ანულირდება საბოლოო მაკონტროლებელი მხარის კონსოლიდირებულ საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშში; და
- (გ) საბოლოო მაკონტროლებელ მხარეს შეუძლია მიუთითოს გადაცემულია თუ არა რაიმე კომპენსაცია (და თუ კომპენსაცია გადაცემულია, ამ კომპენსაციის ოდენობა) საერთო კონტროლს დაქვემდებარებულ საჯარო სექტორის გაერთიანებაში.

ეს განსხვავებები შეიძლება გავლენას ახდენდნენ საერთო კონტროლს დაქვემდებარებული საჯარო სექტორის გაერთიანებების სააღრიცხვო მიდგომაზე.

დს24. აღნიშნული საკონსულტაციო დოკუმენტის მიდგომაში ასახულია სსბასსს-ის შეხედულებები, რომ:

- (ა) ეკონომიკურ განსხვავებებს გაერთიანებებს შორის, რომლებიც ხორციელდება საერთო კონტროლის პირობებში და რომლებიც არ ხორციელდება საერთო კონტროლის პირობებში, შეიძლება გავლენა ჰქონდეს საალრიცხო მიდგომაზე; და
- (ბ) შეძენის შერწყმისგან განსხვავება კონტროლის საფუძველზე უნდა განხორციელდეს.

დს25. აღნიშნულ შეთავაზებებს საკონსულტაციო დოკუმენტის მომხრე და მოწინააღმდეგე რესპონდენტების რაოდენობა ერთნაირი იყო. რესპონდენტებმა, რომლებიც არ დაეთანხმნენ შეთავაზებებს, გამოთქვეს მოსაზრება, რომ შეძენის შერწყმისგან მხოლოდ კონტროლის საფუძველზე განსხვავება არ ასახავს საჯარო სექტორის გარემოებებს. კერძოდ, ამ რესპონდენტებმა აღნიშნეს, რომ:

- (ა) საჯარო სექტორის გაერთიანება შეიძლება შედეგს მაშინაც კი, როდესაც შეუძლებელია მყიდველი ერთეულის იდენტიფიცირება, რომელმაც ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების შედეგად კონტროლი მოიპოვა ოპერაციებზე. ფასს 3-ის შესაბამისად, მყიდველი საწარმოს იდენტიფიცირება შესაძლებელია შესაბამის მხარეებში საკუთრების წილების ანალიზით. თუმცა, საჯარო სექტორში შეიძლება არ არსებობდეს ერთეულებში საკუთრების წილები, რაც მსგავსი ანალიზის ჩატარებას შეუძლებელს ხდის. ერთეული, რომელიც კონტროლს მოიპოვებს ოპერაციებზე, შეიძლება გაერთიანებამდე არ არსებობდა და თუ ამ ერთეულის რაოდენობრივად გამოსახვადი საკუთრების წილები არარსებობს, შეუძლებელი იქნება მყიდველი ერთეულის იდენტიფიცირება;
- (ბ) საჯარო სექტორის გაერთიანება შეიძლება ყველა მხარემ ზედა დონის მთავრობის ძალდატანებით განახორციელა, მაგალითად, როდესაც ცენტრალური მთავრობა ადგილობრივი მთავრობის რეორგანიზაციას ახორციელებს კანონმდებლობით მუნიციპალიტეტების გაერთიანებით, ამ მუნიციპალიტეტების სურვილის მიუხედავად.

დს26. რესპონდენტებმა, რომლებიც არ დაეთანხმნენ შეთავაზებებს, წარმოადგინეს საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიკაციის მრავალი ალტერნატიული საფუძველი, მათ შორის:

- (ა) საკითხის, კომპენსაცია გადაცემულ იქნა თუ არა, ვარიაციები:

- (i) კომპენსაცია გადაცემულ იქნა გაერთიანების ფარგლებში;
 - (ii) მნიშვნელოვანი კომპენსაცია იქნა გადაცემული გაერთიანების ფარგლებში;
 - (iii) გაერთიანება საბაზრო ღირებულებით განხორციელდა;
 - (iv) საერთო კონტროლს არდაქვემდებარებული გაერთიანებების (რომელიც მოიცავს კომპენსაციის გადაცემას) ყველა დანარჩენი გაერთიანებებისგან განსხვავება; და
 - (v) საერთო კონტროლს დაქვემდებარებული გაერთიანებების იმის საფუძველზე განსხვავება, გაერთიანებას აქვს თუ არა „კომერციული შინაარსი“ (რომელიც მოიცავს კომპენსაციის გადაცემას).
- (ბ) საჯარო სექტორის გაერთიანება ნებაყოფილობით განხორციელდა თუ იძულებით.

60-ე განსახილველ პროექტში, საჯარო სექტორის გაერთიანებები, კლასიფიკაციის მიდგომის შემუშავება

დს27. სსბასსს-მა განიხილა საკონსულტაციო დოკუმენტზე გამოხმაურება. სსბასსს დათანხმდა, რომ ამ საკონსულტაციო დოკუმენტში გამოყენებული მიდგომა ყოველთვის არ ასახავს საჯარო სექტორის გარემოებებს. შესაბამისად, სსბასსს დათანხმდა, გადაესინჯა საჯარო სექტორის გაერთიანებები.

დს28. ამ პროცესის ფარგლებში სსბასსს-მა განიხილა რესპონდენტების მიერ შეთავაზებული რომელიმე წინადადება უზრუნველყოფდა თუ არა კლასიფიკაციის ალტერნატიულ საფუძველს. სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ ეს წინადადებები შეუფერებელი იყო შემდეგი მიზეზების გამო:

- (ა) სსბასსს-ის აზრით კომპენსაციის გადაცემა, თავისთავად, საკმარისი არ არის შეძენის შერწყმისგან განსხვავებისთვის. როგორც პუნქტში დს17 აღინიშნა, შეძენის, როგორც გაცვლითი ოპერაციის განმარტება განაპირობებს სახელმწიფო დახმარების შერწყმის სახით კლასიფიცირებას. ანალოგიურად, თუ შეძენა განიმარტება, როგორც მოთხოვნა, რომ მყიდველის მიერ კომპენსაცია იქნეს გადაცემული, ამან შეიძლება განაპირობოს სახელმწიფო დახმარებების შერწყმების სახით კლასიფიცირება. შეძენის განმარტება, რომელიც გულისხმობს მნიშვნელოვანი კომპენსაციის გადაცემის მოთხოვნას, ან საჯარო სექტორის გაერთიანების საბაზრო ღირებულებით შექმნას, ვერ გადაჭრის

ისეთ საკითხებს, როგორცაა, მაგალითად, ხელსაყრელი შესყიდვები (განხილულია ზემოთ, პუნქტში დს8(ა)).

(ბ) სსბასსს მივიდა მოსაზრებამდე, რომ, საჯარო სექტორის გაერთიანება ნებაყოფილობით არის შექმნილი თუ იძულებით, თავისთავად ვერ უზრუნველყოფს საკმარის ინფორმაციას საჯარო სექტორის გაერთიანების კლასიფიცირებისთვის. საჯარო სექტორის გაერთიანების ნებაყოფილობითი თუ იძულებითი ხასიათი უზრუნველყოფს ინფორმაციას გაერთიანების პროცესის და არ მისი საბოლოო შედეგის შესახებ. საჯარო სექტორის გაერთიანებებს შეიძლება განსხვავებული საბოლოო ეკონომიკური შედეგები ჰქონდეთ, მიუხედავად მათი ნებაყოფილობითი თუ არანებაყოფილობითი ხასიათისა. სსბასსს-ს არ მიაჩნია, რომ შესაძლებელია საჯარო სექტორის გაერთიანების კლასიფიცირება ამ გაერთიანების ეკონომიკური შედეგის გათვალისწინების გარეშე. შესაბამისად, სსბასსს-ის აზრით საჯარო სექტორის გაერთიანებების მხოლოდ ნებაყოფილობითი თუ იძულებითი ხასიათის საფუძველზე კლასიფიკაცია არ აკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშის მიზნებს.

დს29. სსბასსს-მა განიხილა კონტროლის როლი საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიკაციაში და დაასკვნა, რომ კონტროლი მნიშვნელოვან ფაქტორად რჩება იმის განსაზღვრისას, გაერთიანება შეძენა თუ შერწყმა. ამ დასკვნის გაკეთებისას სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ შეძენა შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ერთი მხარე კონტროლს მოიპოვებს ერთ ან მეტ ოპერაციაზე (ეს საკითხი უფრო დეტალურად არის განხილული პუნქტში დს25(ა)). შესაბამისად, სსბასსს-მა განიხილა საკონსულტაციო დოკუმენტის რესპონდენტების მიერ შემოთავაზებული ფაქტორები, რათა განესაზღვრა, რომელი ფაქტორები შეიძლება ყოფილიყო სასარგებლო კონტროლის კონცეფციის შევსების თვალსაზრისით.

დს30. სსბასსს-მა განიხილა შემდეგი ფაქტორები და დათანხმდა, რომ ისინი შეიძლება გამოსადეგი იყოს საჯარო სექტორის გაერთიანების კლასიფიცირებისას კონტროლის კონცეფციის შევსებისთვის:

(ა) **კომპენსაცია.** სსბასსს დათანხმდა, რომ გაერთიანების კლასიფიცირებისას მნიშვნელობა არა აქვს საჯარო სექტორის გაერთიანება კომპენსაციის გადაცემას მოიცავს თუ არა. როგორც წესი, შეძენა მოიცავს კომპენსაციას, ხოლო შერწყმა არ მოიცავს კომპენსაციის გადახდას. პუნქტში დს28(ა) მოცემული მიზნების გამო სსბასსს დათანხმდა, რომ კომპენსაციის გადაცემა თავისთავად არ არის გადამწყვეტი და უფრო მეტი ინფორმაცია

მოიპოვება იმ მიზეზების გათვალისწინებით, რატომ მოხდა ან არ მოხდა კომპენსაციის გადაცემა;

- (ბ) **გაცვლითი ოპერაციები.** სსბასსს დათანხმდა, რომ უფრო მეტად სავარაუდოა შეძენა გაცვლითი ოპერაციისას, ვიდრე არაგაცვლითი ოპერაციისას. თუმცა, სსბასსს-ს უკვე აღიარებული ჰქონდა, რომ შეიძლება რთული იყოს ყველა გაცვლითი ან არაგაცვლითი ერთეულების გაერთიანებების გამოიჯვნა (ზემოთ იხილეთ პუნქტი დს8(ა)). სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ ინფორმაცია იმის შესახებ, საჯარო სექტორის გაერთიანება გაცვლითი ოპერაციაა თუ არაგაცვლითი, შეიძლება განისაზღვროს იმ მიზეზების გათვალისწინებით, რატომ მოხდა ან არ მოხდა კომპენსაციის გადაცემა. შესაბამისად, სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ საჭირო არ არის ამ ფაქტორის კომპენსაციისგან დამოუკიდებლად შეფასება;
- (გ) **რაოდენობრივად გამოსახვადი საკუთრების წილები.** სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ ოპერაციაში რაოდენობრივად გამოსახვადი საკუთრების წილების არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკურ შინაარსზე. თუ ოპერაციაში რაოდენობრივად გამოსახვადი საკუთრების წილების არ არსებობს, შეუძლებელია კომპენსაციის გადაცემა, რადგან არ არსებობს მხარე, რომელსაც ამ კომპენსაციის მიღების უფლებამოსილება აქვს. აღნიშნულმა შეიძლება განასხვავოს გაერთიანება შეძენისგან, როდესაც ყოველთვის არსებობს მფლობელი, რომელიც კომპენსაციას იღებს. სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ რაოდენობრივად გამოსახვადი საკუთრების წილების არარსებობა შეიძლება იყოს კომპენსაციის არგადაცემის მიზეზი. შესაბამისად, სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ საჭირო არ არის ამ ფაქტორის კომპენსაციისგან დამოუკიდებლად შეფასება;
- (დ) **გადაწყვეტილებების მიღების პროცესი.** სსბასსს დათანხმდა, რომ ის, თუ რომელმა მხარეებმა მიიღეს გადაწყვეტილება საჯარო სექტორის გაერთიანების შესახებ, სასარგებლო ინფორმაციას იძლევა გაერთიანების კლასიფიკაციისთვის. კერძო სექტორში, როგორც წესი გაერთიანება ნებაყოფილობით ხდება, სულ მცირე მყიდველი საწარმოს თვალსაზრისით. საჯარო სექტორში შეიძლება სხვა მხარეები იყვნენ ჩართულნი გადაწყვეტილებების მიღების პროცესში. თავისუფლებამ, რომელიც გაერთიანების მხარეებს გააჩნიათ, შეიძლება გავლენა მოახდინოს გაერთიანების ეკონომიკურ შინაარსსა და შესაბამისად, მის კლასიფიკაციაზე;
- (ე) **ძალდატანება.** საჯარო სექტორში საჯარო სექტორის გაერთიანება

შეიძლება ზედა დონის მთავრობის ძალდატანებით განხორციელდეს, მიუხედავად იმისა, ზედა დონის მთავრობა აკონტროლებს თუ არა გაერთიანების მხარეებს ფინანსური ანგარიშის მიზნებისთვის. მაგალითად, ცენტრალურმა მთავრობამ შეიძლება განახორციელოს ადგილობრივი მთავრობის რესტრუქტურისა და გარკვეული მუნიციპალიტეტებისთვის გაერთიანების დავალების მიცემით. სსბასსს დათანხმდა, რომ იძულება შესაფერისი ფაქტორია საჯარო სექტორის გაერთიანების კლასიფიკაციისთვის, მაგრამ მან გაითვალისწინა, რომ იძულების შესახებ ინფორმაცია მოიპოვება გადაწყვეტილებების მიღების გათვალისწინებით. შესაბამისად, სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ საჭირო არ არის ამ ფაქტორის გადაწყვეტილების მიღების პროცესისგან დამოუკიდებლად შეფასება;

(გ) **საერთო კონტროლი.** აღნიშნული საკონსულტაციო დოკუმენტის შემუშავებისას სსბასსს-მა გამოავლინა ეკონომიკური განსხვავებები გაერთიანებებს შორის, რომლებიც ხორციელდება საერთო კონტროლის პირობებში და რომლებიც ხორციელდება საერთო კონტროლის გარეშე (იხ. პუნქტი დს23). სსბასსს დათანხმდა, რომ მაკონტროლებელი ერთეულის უნარი, მიუთითოს, გადაცემულ იქნა თუ არა რაიმე კომპენსაცია, შესაფერისია გაერთიანების კლასიფიკაციისთვის, მაგრამ გაითვალისწინა, რომ ეს გადაწყვეტილების მიღების პროცესის ელემენტია. ფაქტი, რომ ეკონომიკური ერთეულის ეკონომიკური რესურსები არ იცვლება საერთო კონტროლს დაქვემდებარებული გაერთიანების შემთხვევაში და ნებისმიერი ნამეტი ან დეფიციტი კონსოლიდირებისას ანულირდება, მიჩნეულ იქნა მაკონტროლებელი ერთეულისთვის, მაგრამ არა კონტროლირებული ერთეულისთვის, შესაფერისად. რადგან მაკონტროლებელი ერთეული იქნება გაერთიანების ანგარიშვალდებული ერთეული, სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ საჭირო არ არის ამ ფაქტორის გადაწყვეტილების მიღების პროცესისგან დამოუკიდებლად შეფასება;

(ზ) **მოქალაქეთა უფლებები.** ზოგიერთ იურისდიქციაში მოქალაქეები შეიძლება მხარეს წარმოადგენდნენ გადაწყვეტილების მიღების პროცესში, მაგალითად, როდესაც საჯარო სექტორის გაერთიანებები ექვემდებარებიან რეფერენდუმის მეშვეობით მოქალაქეების მიერ დამტკიცებას. სსბასსს დათანხმდა, რომ მოქალაქეთა უფლება, მიიღონ ან უარყონ გაერთიანება, შესაფერისია გაერთიანების კლასიფიკაციისთვის. თუმცა,

სსბასსს-მა აღნიშნული უფლება მიიჩნია გადაწყვეტილების პროცესში მონაწილეობის უფლებად. შესაბამისად, სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ საჭირო არ არის ამ ფაქტორის გადაწყვეტილების მიღების პროცესისგან დამოუკიდებლად შეფასება.

დს31. სსბასსს-ის აზრით ქვემოთ მოცემული ფაქტორები არ იქნება სასარგებლო საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიცირებისას კონტროლის კონცეფციის შევსების თვალსაზრისით:

(ა) **სექტორის ცვლილება.** სსბასსს-მა აღიარა, რომ სექტორის ცვლილება არის საჯარო სექტორის ერთეულის მიერ ოპერაციის შეძენის ნიშანი. თუმცა, სსბასსს-ის აზრით სექტორის ცვლილება კონტროლის ცვლილების შედეგი იქნება და არა ცალკე გასათვალისწინებელი ფაქტორი. სსბასსს-მა ასევე აღნიშნა, რომ ინსტიტუციონალური ერთეულების სექტორებად კლასიფიკაცია, მათი, როგორც სახელმწიფო ერთეულების ეკონომიკური ხასიათის საფუძველზე, არის სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკის მახასიათებელი, რომლის ეკვივალენტი სსბასსს-ის ლიტერატურაში არარსებობს. ეს მნიშვნელოვან განსხვავებად დარჩება მაკროეკონომიკურ სტატისტიკურ ანგარიშსა და ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსურ ანგარიშს შორის. შესაბამისად, სსბასსს-მა სექტორის ცვლილება არ მიიჩნია სასარგებლო ფაქტორად საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიცირებისთვის;

(ბ) **იურისდიქციის ხასიათი.** საკონსულტაციო დოკუმენტის ზოგიერთი რესპონდენტის აზრით მნიშვნელოვანი ურთიერთობა ან გადანაწილება ხდება სხვადასხვა დონის მთავრობებს შორის და საჯარო სექტორი შეიძლება განხილულ იქნეს, როგორც ერთიანი, ნახევრად „ჯგუფის“ სახის ერთეული. მსგავს შეხედულებას შეიძლება გავლენა ჰქონდეს საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიცირებაზე. სსბასსს-ს არ მიაჩნია, რომ ანგარიშვალდებული ერთეულის პოზიციიდან იურისდიქციის ხასიათი შესაფერისია საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიცირებისთვის. ანგარიშვალდებულ ერთეულს შეუძლია შეაფასოს კონტროლი, კომპენსაცია და გადაწყვეტილების მიღების პროცესი ნახევრად-ჯგუფი ერთეულის გათვალისწინების გარეშე. სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ იურისდიქციის ხასიათი შეიძლება საჯარო სექტორის გაერთიანების ხასიათის შეფასების ნაწილს შეადგენდეს, რომელიც შეიძლება ერთეულმა უნდა გაითვალისწინოს მაშინ, როდესაც ყველა სხვა ფაქტორი ბუნდოვან შედეგს იძლევა ან არ

უზრუნველყოფს საკმარის მტკიცებულებას იმისათვის, რომ განისაზღვროს საჯარო სექტორის გაერთიანების სათანადო კლასიფიკაცია;

(გ) **მთავრობის ფუნქციონირება.** საკონსულტაციო დოკუმენტის ზოგიერთმა რესპონდენტმა გამოთქვა მოსაზრება, რომ მთავრობის ფუნქციონირება შესაფერისი იქნება საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიცირებისთვის. წარმოდგენილი მაგალითები მოიცავდა შემდეგს:

- (i) მინისტრის ან სხვა სახელმწიფო უფლებამოსილების არსებობა, რაც მთავრობას საშუალებას აძლევს ერთეულის მმართველ ორგანოს დაავალოს მთავრობის პოლიტიკის მიზნების მიღწევა;
- (ii) საჭიროა საოპერაციო ბიუჯეტების მინისტრის მიერ დამტკიცება; და
- (iii) მთავრობას არსებული კანონმდებლობის ფარგლებში მნიშვნელოვანი უფლებამოსილება აქვს ერთეულის მმართველი ორგანოს წევრების უმეტესობის დანიშვნის ან გათავისუფლების თვალსაზრისით.

სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ ეს მაგალითები იყო კონტროლის ან საერთო კონტროლის მაჩვენებლები, დამოუკიდებელი ფაქტორის შეთავაზების ნაცვლად. ამიტომ, სსბასსს-ის აზრით მთავრობის ფუნქციონირება შესაფერისი არ არის საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიცირებისთვის;

(დ) **ერთეული წარმართავს სახელმწიფო პოლიტიკას და/ან მონაწილეობს არასაბაზრო საქმიანობაში, რომელიც ძირითადად სახელმწიფო რესურსებით ფინანსდება.** საკონსულტაციო დოკუმენტის ზოგიერთმა რესპონდენტმა გამოთქვა მოსაზრება, რომ კონტროლის შევსება შეიძლება იმის გათვალისწინებით, ერთეული წარმართავს თუ არა სახელმწიფო პოლიტიკას და/ან მონაწილეობს თუ არა ძირითადად სახელმწიფო რესურსებით დაფინანსებულ არასაბაზრო საქმიანობაში. როდესაც ასეა, ეს მიუთითებს შერწყმაზე. სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ ამ მიდგომისთვის საჭირო იქნება ახალი კონცეფციების შემოღება სსბასსს-ის ლიტერატურაში. მაგალითად, არასაბაზრო საქმიანობა სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკის კონცეფციაა, რომელიც სსბასსსს-მა არ მიიღო. სსბასსსს-ის აზრით შეუფერებელია ამ ფაქტორების 60-ე განსახილველ დოკუმენტში წარდგენა. შესაბამისად, სსბასსსს-მა ეს ფაქტორი არ მიიჩნია სასარგებლო

ფაქტორად საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიცირებისთვის;

- (ე) **ანგარიშვალდებულება.** ზოგიერთმა რესოპნდენტმა გამოთქვა მოსაზრება, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანების რეალური ღირებულებით აღრიცხვა უფრო მეტ ინფორმაციას უზრუნველყოფს ამ გაერთიანების შედეგზე, მაგრამ ეს სასარგებლოა მხოლოდ ანგარიშვალდებულების მიზნებისათვის, როდესაც ერთეული პასუხისმგებელია გაერთიანების შესახებ გადაწყვეტილებაზე. სსბასსს-ის აზრით ანგარიშვალდებულება თავისთავად არ არის ძირითადი ფაქტორი, მაგრამ მან აღიარა, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანების კლასიფიცირებიდან მიღებული ინფორმაცია დააკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშის მიზნებს. გამონაკლის შემთხვევებში, როდესაც კომპენსაციისა და გადაწყვეტილებების მიღების პროცესის ანალიზი ბუნდოვან შედეგს იძლევა ან ვერ უზრუნველყოფს საკმარის მტკიცებულებას საჯარო სექტორის გაერთიანების სათანადო კლასიფიკაციის შესახებ, ერთეულს შეიძლება დასჭირდეს სხვა საკითხების გათვალისწინება, მათ შორის იმის, რა ინფორმაცია დააკმაყოფილებდა ფინანსური ანგარიშის მიზნებსა და ხარისხობრივ მახასიათებლებს.

დს32. სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ კონტროლის შევსება შესაძლებელია ორი დამატებითი ფაქტორის მეშვეობით - გადაცემულ იქნა თუ არა კომპენსაცია და კომპენსაციის გადაცემის ან არგადაცემის მიზეზები; და გადაწყვეტილების მიღების პროცესი. ეს ფაქტორები ფართო დიაპაზონის მქონეა და მოიცავს სხვა ფაქტორების ელემენტებს, როგორც ზემოთ იქნა განხილული.

დს33. სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ ამ ფაქტორების გამოყენება შესაძლებელია სსბასს 35-ში კონტროლის ნიშნების შესავსებად ან საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიცირებაში კონტროლის კონცეფციის შესავსებად. სსბასსს-მა განიხილა ამ ორი მიდგომის დადებითი მხარეები. სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ ამ ფაქტორების კონტროლის ნიშნების შესავსებად გამოყენება სავარაუდოდ განაპირობებს კლასიფიკაციის მიდგომას, რომელიც უკეთესად აკმაყოფილებს შესადარისობის ხარისხობრივ მახასიათებელს. თუმცა, სსბასსს-ის აზრით ამ ფაქტორების კონტროლის კონცეფციის შესავსებად გამოყენება სავარაუდოდ უზრუნველყოფს კლასიფიცირების მიდგომას, რომელიც უფრო შესაბამის და სამართლიან ინფორმაციას უზრუნველყოფს. ამ ფაქტორების კონტროლის კონცეფციის შესავსებად გამოყენება უფრო მეტად სავარაუდოა, რომ პასუხობს რესპონდენტების

მიერ წამოჭრილ საკითხებს.

დს34. აღნიშნული საკონსულტაციო დოკუმენტის რესპონდენტებმა გამოავლინეს სირთულეები შექმენისა და შერწყმის ერთმანეთისგან მხოლოდ კონტროლის საფუძველზე განსხვავებასთან დაკავშირებით, რომლებიც ნაკლებად სავარაუდოა, რომ სრულად გადაიჭრება კონტროლის ნიშნების შემდგომი განვითარებით. სსბასსს დათანხმდა და დაასკვნა, რომ გაერთიანებაში მონაწილე მხარის მიერ ოპერაციებზე კონტროლის მოპოვება შექმენის აუცილებელი ელემენტია, მაგრამ ეს თავისთავად საკმარისი არ არის იმის განსაზღვრისთვის, გაერთიანება შექმენა თუ არა. შესაბამისად, სსბასსს დათანხმდა საჯარო სექტორის გაერთიანების კლასიფიცირების ისეთი მიდგომის შემუშავებაზე, რომელიც:

- (ა) იყენებს კონტროლის კონცეფციის შემავსებელ ფაქტორებს; და
- (ბ) კონტროლს განიხილავს იმ კონტექსტში, გაერთიანების მხარე კონტროლს ერთ ან მეტ ოპერაციაზე მოიპოვებს თუ არა გაერთიანების შედეგად.

დს35. სსბასსს-მა, დათანხმდა რა, რომ შემუშავებინა მიდგომა, რომელიც კონტროლის კონცეფციის შემავსებელ ფაქტორებს იყენებს, განიხილა საჯარო სექტორის გაერთიანების კლასიფიცირებისას კონტროლსა და სხვა ფაქტორებზე მისანიჭებელი ფარდობითი მნიშვნელობა. ამ განხილვის ფარგლებში სსბასსს-მა გამოავლინა შემდეგი ორი მიდგომა:

- (ა) **უარყოფითი ვარაუდის მიდგომა.** ამ მიდგომის შესაბამისად, თუ გაერთიანების ერთი მხარე კონტროლს მოიპოვებს ოპერაციაზე, ეს წარმოქმნის უარყოფად ვარაუდს, რომ გაერთიანება შექმენა. ამ მიდგომით მნიშვნელოვანი წონა ენიჭება კონტროლის მოპოვებას და სხვა ფაქტორების ანალიზში აქცენტი კეთდება იმაზე, არსებობს თუ არა საკმარისი მტკიცებულება ამ ვარაუდის უარყოფისთვის;
- (ბ) **ინდივიდუალური შეწონვის მიდგომა.** ამ მიდგომის შესაბამისად, კონტროლის, კომპენსაციისა და გადაწყვეტილების მიღებისთვის მინიჭებული წონები პროფესიული განსჯის საკითხია, გაერთიანების კონკრეტული გარემოებების საფუძველზე. მომზადებლებმა უნდა გამოავლინონ რომელი ფაქტორები (თუ ასეთი არსებობს) მიუთითებს შექმენაზე და რომელი ფაქტორები (თუ ასეთი არსებობს) მიუთითებს შერწყმაზე. როდესაც არსებობს როგორც შექმენის, ისე შერწყმის ნიშნები, შესაბამისი ფაქტორებისათვის მომზადებლების მიერ პროფესიული განსჯის გამოყენებით მინიჭებული წონა განსაზღვრავს კლასიფიცირებას.

- დს36. სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ უარყოფადი ვარაუდი უფრო მეტ სიცხადეს უზრუნველყოფს და უკეთესად აკმაყოფილებს შესაბამისობის ხარისხობრივ მახასიათებელს. ინდივიდუალური შეწონვის მიდგომის გამოყენება პრაქტიკაში სავარაუდოდ, უფრო სუბიექტური იქნება. თუმცა, სსბასსს-მა აღიარა, რომ ინდივიდუალური შეწონვის მიდგომა პრაქტიკოსებს მისცემს გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის უკეთესად ასახვის საშუალებას და შეიძლება მან უკეთესად დააკმაყოფილოს შესაბამისობისა და სამართლიანი წარდგენის ხარისხობრივი მახასიათებლები.
- დს37. წევრების უმეტესობას კონტროლი უფრო მნიშვნელოვნად მიაჩნდა კლასიფიკაციის განსაზღვრისთვის, ვიდრე სხვა ფაქტორები, რაც უარყოფადი ვარაუდის მიდგომაშია ასახული. შესაბამისად, სსბასსს დათანხმდა, რომ განევიტარებინა უარყოფით ვარაუდის მიდგომა.
- დს38. ამ გადაწყვეტილების მიღებისას სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ მიდგომა, რომელიც კონტროლის შემავსებელ ფაქტორებს ითვალისწინებს (რომელიც უკეთესად აკმაყოფილებს შესაბამისობისა და სამართლიანი წარდგენის ხარისხობრივ მახასიათებლებს შესადარისობის ხარჯზე) და გულისხმობს უარყოფად ვარაუდს, რომ გაერთიანების ერთი მხარე, რომელიც ოპერაციებზე კონტროლს მოიპოვებს, წარმოქმნის შეძენას (რომელიც უკეთესად აკმაყოფილებს შესადარისობის ხარისხობრივ მახასიათებელს შესაბამისობისა და სამართლიანი წარდგენის ხარჯზე), სავარაუდოდ, უზრუნველყოფს ხარისხობრივი მახასიათებლების სათანადო ბალანსს.
- დს39. სსბასსს-მა ასევე განიხილა შესაძლებლობა, რომ იშვიათ შემთხვევებში, საკმარისი არ იქნება არც კომპენსაციის და არც გადაწყვეტილების მიღების ნიშნები იმ ვარაუდის უარყოფისთვის, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანება შეძენა იყო, მიუხედავად იმისა, რომ ეს კლასიფიკაცია გაერთიანების ეკონომიკურ შინაარსს არ ასახავდა. სსბასსს დათანხმდა, რომ გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსი მოეთხოვა იმის განსაზღვრისას, უარყოფილ უნდა იქნეს თუ არა ვარაუდი. ამის განსაზღვრაში მომზადებლებისთვის დახმარების გასაწევად 60-ე განსახილველი პროექტით ასევე მოითხოვება, აღნიშნულ იშვიათ შემთხვევებში იმის შეფასება, რომელი კლასიფიკაცია უზრუნველყოფს ინფორმაციას, რომელიც უკეთესად აკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშის მიზნებსა და ხარისხობრივ მახასიათებლებს.
- დს40. სსბასსს-ის აზრით, გავრცელებული გარემოებების უმეტესობა, როდესაც საჯარო სექტორის გაერთიანება შეძენას წარმოადგენს, არის:
- (ა) გაერთიანების ერთი მხარე კონტროლს მოიპოვებს ოპერაციაზე და

კომპენსაციას იხდის, რომლის მიზანია გადაცემული ოპერაციის წმინდა აქტივებზე უფლებამოსილების მქონე პირის კომპენსირება ამ უფლებამოსილების დათმობისთვის;

- (ბ) გაერთიანების ერთი მხარე კონტროლს მოიპოვებს ოპერაციაზე საჯარო სექტორის გარედან მიღებული ოპერაციის წმინდა აქტივებზე უფლებამოსილების მქონე პირისთვის კომპენსაციის გადახდის გარეშე;
- (გ) გაერთიანების ერთი მხარე კონტროლს მოიპოვებს ოპერაციაზე საჯარო სექტორის გარე, მეორე მხარის გაერთიანების იძულების მეშვეობით;
- (დ) გაერთიანების ერთი მხარე კონტროლს მოიპოვებს ოპერაციაზე მთავრობის სხვა დონის მეშვეობით.

სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ გამონაკლისი შემთხვევების გარდა, 60-ე განსახილველ პროექტში გამოყენებული მიდგომა განაპირობებს მსგავსი გაერთიანებების შექმნად კლასიფიცირებას. აღნიშნულმა სსბასსს-თვის უზრუნველყო რწმუნება, რომ გამოყენებული მიდგომა შესაფერისია.

კომენტარები 60-ე განსახილველ პროექტზე

- დს41. სსბასსს-მა განიხილა კომენტარები 60-ე განსახილველ პროექტზე. სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ მნიშვნელოვანი მხარდაჭერა ჰქონდა განსახილველ პროექტში საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიცირებისადმი ზოგად მიდგომას.
- დს42. თუმცა, რესპონდენტებმა გამოავლინეს სფეროები, სადაც შესაძლებელია ამ მიდგომის გაუმჯობესება. მთავარი გამოვლენილი პრობლემები იყო:
 - (ა) უარყოფადი ვარაუდის არსებობა, რომელიც მოსალოდნელი იყო, რომ მნიშვნელოვნად უფრო ხშირ შემთხვევებში იქნებოდა უარყოფილი, დამაბნეველია;
 - (ბ) მიჩნეულ იქნა, რომ ამ მიდგომით მეტისმეტი აქცენტი კეთდებოდა კონტროლზე, ზოგიერთმა დაინტერესებულმა მხარემ ეს განსახილველი პროექტი ისე გაიგო, თითქოს მოითხოვებოდა უმეტეს შემთხვევებში შექმნის მეთოდის გამოყენება, როდესაც გაერთიანების ერთი მხარე ოპერაციებზე კონტროლს მოიპოვებდა; და
 - (გ) მრავალ იურისდიქციაში უფრო ადვილი იქნება საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განსაზღვრა

მაჩვენებლების (კომპენსაცია და გადაწყვეტილების მიღება) მეშვეობით, ვიდრე იმის განხილვით, გაერთიანების ერთმა მხარემ კონტროლი მოიპოვა თუ არა ოპერაციებზე.

- დს43. სსბასსს-მა აღიარა აღნიშნული პრობლემები. სსბასსს დათანხმდა, რომ უარყოფადი ვარაუდი, საზოგადოდ, მოსალოდნელია, რომ ხშირად არ იქნება უარყოფილი და ამ ტერმინის გამოყენება მოლოდინთან, რომ ის ხშირად იქნება უარყოფილი, დამაბნეველია მომზადებლებისთვის. ამ დაბნეულობამ შეიძლება გამოიწვიოს მომზადებლების მიერ საჯარო სექტორის გაერთიანების შეძენად კლასიფიცირება, რაც სსბასსს-ს არ ჰქონდა განზრახული.
- დს44. სსბასსს-ის აზრით უარყოფადი ვარაუდის ინტეგრირებასთან დაკავშირებით აღნიშნული პოტენციური დაბნეულობა შეიძლება ხსნიდეს ზოგიერთი დაინტერესებული მხარის მიერ წამოჭრილ პრობლემას, რომ შეძენის მეთოდი არასათანადოდ იქნება გამოყენებული. სსბასსს-ს გამიზნული არ ჰქონია, რომ აღნიშნულ განსახილველ პროექტში გამოყენებული მიდგომით მოითხოვებოდეს შეძენის მეთოდის გამოყენება უმეტეს შემთხვევაში, როდესაც გაერთიანების ერთი მხარე ოპერაციებზე კონტროლს მოიპოვებს. სსბასსს-ის აზრით შეძენა შეზღუდულ გარემოებებში წარმოიქმნება, როგორც ეს ზემოთ მოცემულ პუნქტში დს40 ნაჩვენებ ჩამონათვალშია.
- დს45. სსბასსს დათანხმდა, რომ მრავალ იურისდიქციაში საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განსაზღვრა უფრო ადვილად შეიძლება მაჩვენებლების გამოყენებით, კერძოდ, გაერთიანება საერთო კონტროლის პირობებში განხორციელდა თუ არა. თუმცა, სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ ეს ასე არ არის ყველა იურისდიქციაში. სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ კონტროლი მნიშვნელოვან ფაქტორად რჩება; კერძოდ, შეძენა შეიძლება მოხდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც გაერთიანების მხარე კონტროლს მოიპოვებს ერთ ან მეტ ოპერაციაზე. სსბასსს-მა ასევე აღნიშნა, რომ 60-ე განსახილველ პროექტში მოცემული მიდგომა უზრუნველყოფს შესაფერის საფუძველს გადაწყვეტილებისთვის, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს ყველა შესაფერისი ფაქტორის გათვალისწინება.
- დს46. შესაბამისად, სსბასსს დათანხმდა, რომ გადაესინჯა კლასიფიკაციის მიდგომის ფორმულირება, წამოჭრილ პრობლემებზე რეაგირებისათვის, მიდგომის არსის შეცვლის გარეშე. უარყოფადი ვარაუდი და კონტროლზე მინიშნება გამიზნული იყო, როგორც პირველი ეტაპი გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის საფუძველზე მისი კლასიფიკაციის განსაზღვრისას. ამ პირველი ეტაპის ორგანიზებით სსბასსს-ს განზრახული არ ჰქონია, რომ როგორც კი

დადგინდება, რომ ერთი მხარე კონტროლს მოიპოვებს, კონტროლს უნდა მიენიჭოს უფრო მეტი წონა, ვიდრე კომპენსაციას ან გადაწყვეტილების მიღებას, გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განსაზღვრისას. სსბასსს დათანხმდა, რომ პუნქტში დს35(ა) მოცემული მინიშნება მიდგომაზე, რომელიც გულისხმობს კონტროლის მოპოვებისთვის მნიშვნელოვანი წონის მინიჭებას, შეიძლება დამაბნეველი იყო. კონტროლი კვლავ მნიშვნელოვანია, რადგან მისი არარსებობა გამორიცხავს შექმნის შესაძლებლობას, გარდა მისი მნიშვნელობისა კონკრეტული გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განსაზღვრაში, როდესაც ერთი მხარის მიერ კონტროლის მოპოვება პროფესიული განსჯის საკითხია. სსბასსს ისევ იმ მოსაზრების ერთგულია, რომ 60-ე განსახილველ პროექტში შეთავაზებული მიდგომა შესაფერისია და წინამდებარე სტანდარტში წარმოდგენილი ცვლილებების მიზანია უფრო მეტი სიცხადის შეტანა ამ მიდგომის გამოყენებასთან დაკავშირებით. ამ ცვლილებების მიზანი არ არის 60-ე განსახილველი პროექტისგან განსხვავებული კლასიფიკაციის შემოღება.

ფასს 3-თან შედარება

დს47. წინამდებარე სტანდარტი შესაბამისობაში არ არის ფასს 3-თან. ფასს 3-ით საწარმოთა ყველა გაერთიანება შექმნად მიიჩნევა, მაშინ როდესაც წინამდებარე სტანდარტთა განსაზღვრულია როგორც შერწყმა, ისე შექმნა. სსბასსს-ის აზრით ეს განსახვავება შესაფერისია შემდეგი მიზეზების გამო:

(ა) ფასს 3-ის შემუშავებისას ბასსს-მა დაასკვნა, რომ „ნამდვილი შერწყმა“ ან „თანასწორთა შერწყმა“, როდესაც გაერთიანებული ერთეულებიდან არცერთი მოიპოვებს სხვებზე კონტროლს, იმდენად იშვიათია, რომ ფაქტობრივად არარსებობს. თუმცა, საჯარო სექტორში მსგავსი გაერთიანებები გავრცელებულია. ისეთი სტანდარტის შემუშავება, რომელიც შერწყმებს არ ეხება, ვერ დააკმაყოფილებდა საჯარო სექტორის საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშის მომხმარებელთა მოთხოვნილებებს.

(ბ) ფასს 3-ში გაკეთებულია დაშვება, რომ ყოველთვის შესაძლებელია მყიდველი საწარმოს გამოვლენა, რადგან საწარმოებს, რომლებზეც ფასს 3 ვრცელდება, ყოველთვის ჰყავთ მფლობელები. საჯარო სექტორში შეიძლება არარსებობდეს საჯარო სექტორის ერთეულის რაოდენობრივად გამოსახვადი საკუთრების წილები, რაც შეუძლებელს ხდის მყიდველი ერთეულის გამოვლენას.

ისეთი სტანდარტის შემუშავება, რომელიც არ აღიარებს მსგავს სიტუაციას, ვერ დააკმაყოფილებდა საჯარო სექტორის საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშის მომხმარებელთა მოთხოვნილებებს.

შერწყმის აღრიცხვა (პუნქტები 15–57)

შერწყმების აღრიცხვისთვის წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდის გამოყენების მიზეზები

დს48. აღნიშნული საკონსულტაციო დოკუმენტის შემუშავებისას სსბასსს-მა გამოავლინა საჯარო სექტორის გაერთიანებების აღრიცხვის სამი მეთოდი, რომლებიც ან პრაქტიკაში გამოიყენებოდა ან განხილული იყო. ესენია:

(ა) შეძენის მეთოდი;

(ბ) აღრიცხვის წილების გაერთიანების მეთოდი, ამ მეთოდის შესაძლო მოდიფიცირების ჩათვლით; და

(გ) გადატვირთვის მეთოდი.

დს49. შეძენის მეთოდით (რომელიც ფასს 3-ში გამოიყენება) მოითხოვება, რომ მყიდველმა ერთეული იქნეს გამოვლენილი ყველა გაერთიანებისთვის. სსბასსს-მა უკვე დაასკვნა, რომ შეუძლებელია მყიდველი ერთეულის გამოვლენა ყველა საჯარო სექტორის გაერთიანებისათვის და ნებისმიერი გაერთიანება, სადაც მყიდველი ერთეული ვერ გამოვლინდება, შერწყმის სახით კლასიფიცირდება. შესაბამისად, სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ შეძენის მეთოდის შერწყმისთვის გამოყენება შეუფერებელი იქნება.

დს50. აღრიცხვის წილების გაერთიანების მეთოდი ადრე გამოიყენებოდა ბასს 22-ში, *საწარმოთა გაერთიანებები (ფასს 3-ის წინამორბედი სტანდარტი)*. ის გამიზნული იყო ისეთი გაერთიანების შემთხვევაში გამოყენებისთვის, სადაც მყიდველის იდენტიფიცირება შეუძლებელია. აღრიცხვის წილების გაერთიანების მეთოდი ადრე მრავალ იურისდიქციაში გამოიყენებოდა შერწყმის აღრიცხვის ან შერწყმის აღრიცხვისთვის. ის კვლავ გამოიყენება მრავალი ერთეულის მიერ, საერთო კონტროლს დაქვემდებარებული გაერთიანებების აღრიცხვისთვის (რომლებიც ფასს 3-ის მოქმედების სფეროს ფარგლებს გარეთაა).

დს51. აღრიცხვის წილების გაერთიანების მეთოდით გაერთიანებული ოპერაციები ისე აღირიცხება, თითქოს ისინი ისევ ისე ფუნქციონირებას აგრძელებდნენ, როგორც ადრე, მაგრამ ახლა ერთობლივად არის

ფლობილი და მართული. გაერთიანებული ოპერაციების იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგებები, როდესაც გაერთიანება მოხდა, ასევე შესადარისი წარდგენილი პერიოდები, წარმოქმნილი ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში ისე აისახებოდა, თითქოს ისინი წარდგენილი ყველაზე ადრინდელი პერიოდიდან იყვნენ გაერთიანებულნი. სხვა სიტყვებით, აღიარების წერტილი არის წარდგენილი ყველაზე ადრინდელი პერიოდის დასაწყისი და შესაბამისად, გადაანგარიშებულია შესადარისი ინფორმაცია.

დს52. სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ ზოგიერთის აზრით შესადარისი ინფორმაციის გადაანგარიშების მოთხოვნა წამგებიანია და საჭირო არ არის. აღნიშნულ საკონსულტაციო დოკუმენტში სსბასსს-მა განიხილა წილების გაერთიანების მეთოდის ვარიანტი, რომელსაც წილების გაერთიანების მოდიფიცირებულ მეთოდს უწოდებენ. წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდის შესაბამისად წარმოქმნილი ერთეული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში მუხლებს აერთიანებს შერწყმის თარიღით.

დს53. მესამე მეთოდი, რომელიც სსბასსს-მა განიხილა აღნიშნულ საკონსულტაციო დოკუმენტში, გახლდათ აღრიცხვის გადატვირთვის მეთოდი. წილების გაერთიანების მეთოდის საპირისპიროდ აღრიცხვის გადატვირთვის მეთოდი გულისხმობს, რომ წარმოქმნილი ერთეული ახალი ერთეულია (მიუხედავად იმისა, ახალი ერთეული შეიქმნა თუ არა) და შესაბამისად, მისი ისტორია იწყება ამ თარიღით. წილების გაერთიანების მოდიფიცირებულ მეთოდს მსგავსი შედეგი აქვს პრაქტიკაში.

დს54. გადატვირთვის მეთოდით მოითხოვება გაერთიანების თარიღით გაერთიანებული ოპერაციების ყველა იდენტიფიცირებული აქტივისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულებით აღიარება წარმოქმნილი ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში. ეს მოიცავს იმ იდენტიფიცირებული აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარებას, რომლებიც ადრე გაერთიანებული ოპერაციების მიერ იყო აღიარებული. სხვა სიტყვებით, გადატვირთვის მეთოდი აღიარებისა და შეფასების იგივე საფუძველს იყენებს, რომელსაც შეძენის მეთოდი, მაგრამ მას იყენებს ყველა გაერთიანებული ოპერაციის მიმართ, ნაცვლად მხოლოდ შეძენილი ოპერაციებისა.

დს55. ამ საკონსულტაციო დოკუმენტის შემუშავებისას სსბასსს იმ დასკვნამდე მივიდა, რომ სამივე მათგანი, აღრიცხვის წილების გაერთიანების მეთოდი, წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდი და აღრიცხვის გადატვირთვის მეთოდი იძლევა შერწყმების აღრიცხვის შესაძლო საფუძველს.

დს56. სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ წარმოქმნილი ერთეულის სამომავლო ფულადი ნაკადები და მომსახურების პოტენციალი, საზოგადოდ, იგივე იქნება, მიუხედავად იმისა, რომელი მეთოდი იქნება გამოყენებული შერწყმის აღრიცხვისთვის. თუმცა, წარმოქმნილი ერთეულის საქმიანობის ფინანსური შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის წარდგენა მნიშვნელოვნად განსხვავებული იქნება გამოყენებული მეთოდების მიხედვით. თუ მომზადებლებს მეთოდის თავისუფლად არჩევის საშუალება ექნებათ, ეს შეამცირებს ერთეულებს შორის და დროთა განმავლობაში შესაძარისობას.

დს57. შერწყმის აღრიცხვისთვის წილების გაერთიანების ან წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდის გამოყენების მხარდამჭერების აზრით ეს მეთოდები აკმაყოფილებენ მომხმარებელთა მოთხოვნებს:

- (ა) ინფორმაციაზე გადაწყვეტილებების მიღების მიზნებისათვის; და
- (ბ) წარმოქმნილი ერთეულის მიერ რესურსების გამოყენების ანგარიშვალდებულების შეფასებისთვის.

აღნიშნულის მიზეზია ის, რომ საჯარო სექტორის ერთეულების საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშებში გამოიყენება ინფორმაცია იმის შესაფასებლად, როგორ განაწილდა ფინანსური რესურსები და როგორია ერთეულის ფინანსური მდგომარეობა. ამ ინფორმაციის მოპოვება შესაძლებელია აღრიცხვის წილების გაერთიანების ან წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდის გამოყენებით.

დს58. მიჩნეულია, რომ ეს მეთოდები აკმაყოფილებენ შესაბამისობისა და სამართლიანი წარდგენის ხარისხობრივ მაჩვენებლებს, რადგან ისინი ასახავენ გაერთიანებამდე ამ ოპერაციების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ თანხებს. წარმოქმნილი ერთეულის საქმიანობის შემდგომი შედეგები და მისი პასუხისმგებლობა ამ რესურსების მართვაზე შეიძლება შეფასდეს იგივე საფუძველზე, რომელიც გამოყენებული იყო შერწყმამდე ანგარიშვალდებულების შესაფასებლად.

დს59. მიჩნეულია, რომ აღრიცხვის წილების გაერთიანების ან წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდის გამოყენება, საზოგადოდ, ყველაზე ნაკლებ დანახარჯებთან არის დაკავშირებული, რადგან ისინი:

- (ა) გაერთიანებული ოპერაციების აქტივების, ვალდებულებების და წმინდა აქტივების/კაპიტალის არსებულ საბალანსო ღირებულებებს იყენებენ; და
- (ბ) არ საჭიროებენ იმ აქტივების ან ვალდებულებების გამოვლენას, შეფასებასა და აღიარებას, რომლებიც შერწყმამდე არ იყო

ალიარებული.

- დს60. წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდის გამოყენების მხარდამჭერების აზრით ის უმჯობესია წილების გაერთიანების მეთოდზე, რადგან შერწყმას წარმოაჩენს ისე, როგორც ფაქტობრივად არის. აღნიშნულის მიზეზია ის, რომ ამ მეთოდით გაერთიანებული ოპერაციების აქტივები და ვალდებულებები შერწყმის თარიღით აღიარდება. მხარდამჭერების აზრით შერწყმის სამართლიანად წარდგენა მიიღწევა.
- დს61. წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდის მხარდამჭერები აღიარებენ, რომ გაერთიანებული ოპერაციების ისტორია შეიძლება სასარგებლო იყოს წარმოქმნილი ერთეულის საქმიანობის შედეგების შეფასებისთვის. სხვადასხვა მეთოდების ღირებულებებზე კამათისას სხვასს-მა აღიარა, რომ წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდის გამოყენებამ, ისტორიული ინფორმაციის საჭიროებაზე რეაგირების გარეშე, შეიძლება ვერ დააკმაყოფილოს ფინანსური ანგარიშის მიზნები.
- დს62. ზოგიერთის აზრით აღრიცხვის გადატვირთვის მეთოდი კონცეპტუალურად წილების გაერთიანების მეთოდის ორივე ვარიანტზე უმჯობესია, რადგან წარმოქმნილი ერთეული ანგარიშვალდებულია გაერთიანებული ოპერაციების მიმდინარე ღირებულებაზე. ის ასევე უზრუნველყოფს უფრო სრულ ინფორმაციას შერწყმისთვის, რადგან აღიარდება გაერთიანებული ოპერაციების იდენტიფიცირებადი აქტივები და ვალდებულებები, მიუხედავად იმისა, ისინი შერწყმამდე აღიარებული იყო თუ არა.
- დს63. აღრიცხვის გადატვირთვის მეთოდის მხარდამჭერთა აზრით ის აკმაყოფილებს მომხმარებელთა მოთხოვნებს:
- (ა) ინფორმაციაზე გადაწყვეტილებების მიღების მიზნებისათვის; და
 - (ბ) წარმოქმნილი ერთეულის მიერ რესურსების გამოყენების ანგარიშვალდებულების შეფასებისთვის.
- აღნიშნულის მიზეზია ის, რომ ის მომხმარებელს საშუალებას აძლევს უკეთესად შეაფასონ ერთეულის ფინანსური მდგომარეობა და ფინანსური რესურსების განაწილება.
- დს64. აღრიცხვის გადატვირთვის მეთოდის მხარდამჭერთა აზრით ეს მეთოდი ძირითადად შექმნის მეთოდში გამოყენებული რეალური ღირებულების გაგრძელებას წარმოადგენს. შესაბამისად, მათი არგუმენტია, რომ თუ შექმნის მეთოდი გამოიყენება შექმნის აღრიცხვისთვის, არ არსებობს მიზეზი, რომ მსგავსი აღრიცხვა არ იქნეს

გამოყენებული შერწყმის აღრიცხვისთვის.

- დს65. აღნიშნული საკონსულტაციო დოკუმენტის შემუშავებისას სსბასსს მივიდა მოსაზრებამდე, რომ აღრიცხვის წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდი შესაფერისია, რადგან მომხმარებელს შეუძლია წარმოქმნილი ერთეულის საქმიანობის შედეგებისა და ანგარიშვალდებულების შეფასება მისი აქტივებისა და ვალდებულებების ხელახლა შეფასების გარეშე. უფრო მეტიც, ის შერწყმას აღიარებს მისი მოხდენის თარიღით. სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ სსბასსს-ებით ნებადართულია თავდაპირველი აღიარების შემდეგ რეალური ღირებულებით გადაფასება, თუ ერთეული მიიჩნევა, რომ ეს მიდგომა უფრო შესაბამის ინფორმაციას უზრუნველყოფს მომხმარებლებისთვის.
- დს66. აღნიშნული საკონსულტაციო დოკუმენტის რესპონდენტებმა მხარი დაუჭირეს სსბასსს-ის მოსაზრებას, რომ აღრიცხვის წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდი შესაფერისია შერწყმის აღრიცხვისთვის. სსბასსსს-მა 60-ე განსახილველი პროექტის შემუშავებისას ხელახლა განიხილა ეს მეთოდები და ვერ გამოავლინა თავისი გაცხადებული შეხედულების შეცვლის მიზეზი. შესაბამისად, სსბასსსს დათანხმდა, რომ 60-ე განსახილველ პროექტში აღრიცხვის წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდი უნდა იქნეს გამოყენებული შერწყმის აღრიცხვისთვის. ამ გადაწყვეტილების მიღებისას სსბასსსს დათანხმდა, რომ აღრიცხვის წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდი უნდა მოიცავდეს სათანადო განამრტებით შენიშვნებს, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს საჯარო სექტორის ერთეულების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშების მომხმარებელთა ხელმისაწვდომობა მათთვის საჭირო ისტორიულ ინფორმაციაზე.
- დს67. 60-ე განსახილველი პროექტის რესპონდენტები, საზოგადოდ, დაეთანხმნენ, რომ აღრიცხვის წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდი შესაფერისია შერწყმის აღრიცხვისთვის. თუმცა, ზოგიერთი რესპონდენტის აზრით აღრიცხვის წილების გაერთიანების მეთოდი უკეთეს ინფორმაციას უზრუნველყოფს და მათ აღრიცხვის წილების გაერთიანების მოდიფიცირებულ მეთოდს მხოლოდ დანახარჯების/სარგებლის მიზეზების გამო დაუჭირეს მხარი. ამ რესპონდენტების აზრით, ზოგიერთ შემთხვევაში, გასული პერიოდის ინფორმაციის წარდგენის სარგებელი გადააჭარბებს აღნიშნულის გაკეთებასთან დაკავშირებულ დანახარჯს. სსბასსსს-მა მიიღო ეს მოსაზრება და დათანხმდა, რომ წარმოქმნილ ერთეულებს გასული პერიოდის წარდგენის ნება უნდა დაერთოთ, მაგრამ ეს არ უნდა

მოეთხოვებოდეთ. სსბასსს-მა გადაწყვიტა, რომ გასული პერიოდის ინფორმაცია არ უნდა გადაანგარიშდეს, რადგან ამისათვის საჭირო იქნება აღიარების სხვა წერტილის გამოყენება, რაც შესაძარისობას შეამცირებს.

გამონაკლისი პრინციპიდან, რომ აქტივები და ვალდებულებები აღიარებული და შეფასებულია მათი ადრინდელი საბალანსო ღირებულებით

დსნ8. აღრიცხვის წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდით მოითხოვება წარმოქმნილი ერთეულის მიერ გაერთიანებული ოპერაციების აქტივებისა და ვალდებულებების ადრინდელი საბალანსო ღირებულებებით შეფასება, რაც ექვემდებარება მოთხოვნას, რომ საბალანსო ღირებულებები შესწორდეს წარმოქმნილი ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკასთან შესაბამისობისთვის. გაერთიანებულ ოპერაციებს შორის ყველა ოპერაცია, მიუხედავად იმისა, შერწყმის თარიღამდე განხორციელდა თუ მის შემდეგ, ანულირდება წარმოქმნილი ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას.

დსნ9. სსბასსს-მა განიხილა გარემოებები, როდესაც ამ პრინციპების გამოყენება არ იქნება შესაფერისი. სსბასსს-მა გამოავლინა გარემოებები, როდესაც შესაფერისი იქნება აღიარების და/ან შეფასების პრინციპებიდან გამონაკლისები:

(ა) **ადრე ერთი გაერთიანებული ოპერაციის მიერ მეორე გაერთიანებული ოპერაციისთვის მიცემული ლიცენზიები და მსგავსი უფლებები.** შეიძლება ერთ გაერთიანებულ ოპერაციას მეორე გაერთიანებული ოპერაციისთვის მიცემული ჰქონდეს ლიცენზია ან მსგავსი უფლება, რაც არამატერიალური აქტივის სახით აქვს აღიარებული მიმღებს. ზოგადი პრინციპების გამოყენებით მოითხოვება ამ ოპერაციის ანულირება. თუმცა, სსბასსს-ის აზრით ლიცენზიის ან მსგავსი უფლების მიცემისას დაკმაყოფილებულია არამატერიალური აქტივის აღიარების კრიტერიუმები. როდესაც შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივები არ აღიარდება, ამის მიზეზია პრობლემები, რომლებიც დაკავშირებულია იმის იდენტიფიცირებასთან, არსებობს თუ არა, და როდის წარმოიქმნა, ეს იდენტიფიცირებადი აქტივი, რომელიც მოსალოდნელ სამომავლო ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს წარმოქმნის; და აქტივის თვითღირებულების საიმედოდ განსაზღვრასთან. ლიცენზიის ან მსგავსი უფლების მიმღებისთვის გადაცემა გვიჩვენებს, რომ არსებობს იდენტიფიცირებადი აქტივი, რომელიც წარმოქმნის სამომავლო ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების

პოტენციალს. ანალოგიურად, ამ ოპერაციით დადგინდება ამ აქტივის თვითღირებულება. შესაბამისად, არამატერიალური აქტივის აღიარების კრიტერიუმები დაკმაყოფილებულია. ამიტომ, აქტივი არ ანულირდება, როდესაც გაერთიანებული ოპერაციები, რომლებმაც გადასცეს და მიიღეს ლიცენზია ან მსგავსი უფლება, შერწყმის შემადგენელი ნაწილები არიან. ეს სიტუაცია მსგავსია სიტუაციის, როდესაც არამატერიალური აქტივი ერთი გაერთიანებული ოპერაციის მიერ მეორე გაერთიანებულ ოპერაციაზე იყიდება. ამ გაყიდვის გავლენის ანულირება არ ნიშნავს თვითონ ამ არამატერიალური აქტივის ანულირებას, რადგან აქტივი ადრე გამყიდველს ჰქონდა აღიარებული. ლიცენზიის ან მსგავსი უფლების შემთხვევაში ამ ოპერაციის ანულირება არ აუქმებს არამატერიალურ აქტივს, რადგან ეს ოპერაცია ამ არამატერიალური აქტივის არსებობის საკმარის მტკიცებულებას უზრუნველყოფს, ისე რომ, გადამცემი თვითონ აღიარებს ამ არამატერიალურ აქტივს. სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ ზოგიერთ შემთხვევაში, როდესაც ერთ-ერთი გაერთიანებული ოპერაცია კონტროლს მოიპოვებს სხვა ოპერაციებზე, ეს უფლება შეიძლება მიჩნეულ იქნეს, როგორც გამოსყიდული უფლება. სსბასსს-ს არ მიაჩნია, რომ ეს უზრუნველყოფს განსხვავებულ სააღრიცხვო მიდგომას და აღნიშნა, რომ გამოსყიდული უფლებები არამატერიალური აქტივის სახით აღიარდება შეძენის მეთოდით. ამ მიზეზების გამო სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ არ უნდა ანულირდეს ადრე ერთი გაერთიანებული ოპერაციის მიერ მეორე გაერთიანებული ოპერაციისთვის მიცემულ ლიცენზიებსა და მსგავს უფლებებთან დაკავშირებით აღიარებული აქტივი.

- (ბ) **მოგებიდან გადასახადები.** საჯარო სექტორში შერწყმების, განსაკუთრებით მთავრობის ზედა დონიდან თავსმოხვეული შერწყმის შემთხვევაში, შერწყმის პირობები შეიძლება მოიცავდეს გადასახადის პატიებას. სსბასსს დათანხმდა, რომ წარმოქმნილმა ერთეულმა უნდა აღიაროს ნებისმიერი საგადასახადო მუხლი, რომელიც არსებობს შერწყმის შემდეგ და არა ისინი, რომლებიც შერწყმამდე არსებობდა. 60-ე განსახილველი პროექტის რესპონდენტების კომენტარების განხილვის შემდეგ სსბასსს დათანხმდა, რომ შეიძლება არსებობდეს შემთხვევები, როდესაც გადასახადის პატიება შერწყმის შემდეგ მოხდა, ნაცვლად იმისა, რომ ის შერწყმის პირობების ნაწილი ყოფილიყო. სსბასსს დათანხმდა, რომ სსბასსს 40-ში ასახოს დებულებები ორივე შემთხვევასთან დაკავშირებით.

(გ) **დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები.** სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ სსბასსს 39-ით, *დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები*, მოთხოვნილი აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარება დაქირავების შემდგომი სარგებლის სქემასთან შერწყმის შემდეგ, შეიძლება განსხვავდებოდეს გაერთიანებული ოპერაციების ეკვივალენტური თანხების გაერთიანებული საბალანსო ღირებულებისგან. მაგალითად, შერწყმა მოიცავს ხუთ გაერთიანებულ ოპერაციას, რომლებიც მულტი-დამქირავებლის ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ერთადერთი მონაწილენი არიან. შერწყმამდე გაერთიანებულ ოპერაციებს არასაკმარისი ინფორმაცია ჰქონდათ ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის მოვალეობაში, პროგრამის აქტივებში და ამ პროგრამასთან დაკავშირებულ დანახარჯებში თითოეული გაერთიანებული ოპერაციის პროპორციული წილის შესახებ. ამიტომ, გაერთიანებული ოპერაციები ამ პროგრამას აღრიცხავდნენ, როგორც ფიქსირებულშენატანიან პროგრამას. შერწყმის შემდეგ წარმოქმნილი ერთეული არის ამ პროგრამის ერთადერთი მონაწილე და მას შეუძლია განსაზღვროს ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის მოვალეობა, პროგრამის აქტივები და ამ პროგრამასთან დაკავშირებული დანახარჯები. შესაბამისად, ის ამ პროგრამას აღრიცხავს, როგორც ფიქსირებულსარგებლიან პროგრამას შერწყმის თარიღიდან. სსბასსს დათანხმდა, რომ წარმოქმნილი ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის საწყისი ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს სსბასსს 39-ის შესაბამისად შეფასებულ აქტივებსა და ვალდებულებებს.

შერწყმის შედეგად წარმოქმნილი წმინდა აქტივების/ვაპიტალის კომპონენტების აღიარება და შეფასება

დს70. 60-ე განსახილველი პროექტის შემუშავებისას სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ შერწყმის შედეგად შეიძლება წარმოიქმნას დარჩენილი ღირებულება. სსბასსს-მა განიხილა, როგორ უნდა აღირიცხოს და შეფასდეს იგი. სსბასსს დათანხმდა, რომ დარჩენილი ღირებულება არ ასახავს წარმოქმნილი ერთეულის საქმიანობის ფინანსურ შედეგს და დაასკვნა, რომ ეს დარჩენილი ღირებულება უნდა აღიარდეს წარმოქმნილი ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის საწყის ანგარიშგებაში.

დს71. სსბასსს-მა გაითვალისწინა ამ დარჩენილი ღირებულების ხასიათი. სსბასსს-მა განიხილა, რომ შერწყმისთვის, რომელიც საერთო კონტროლს არ ექვემდებარება, დარჩენილი ღირებულება წარმოადგენს გაერთიანებული ოპერაციების ადრინდელი საქმიანობის ფინანსურ შედეგს, რომელიც ასახული არ არის მის გადაცემულ წმინდა

აქტივებში/კაპიტალში. სსბასსს დათანხმდა, რომ ეს დარჩენილი ღირებულება უნდა აისახოს წარმოქმნილი ერთეული საწყის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში ისეთი შერწყმის შემთხვევაში, რომელიც საერთო კონტროლს არ ექვემდებარება.

დს72. სსბასსს-ის აზრით შერწყმისთვის, რომელიც საერთო კონტროლს ექვემდებარება, დარჩენილი ღირებულება წარმოადგენს მაკონტროლებელი ერთეულის მიერ შერწყმის პირობების შედგენის ან მათზე დათანხმების შესახებ გადაწყვეტილების ფინანსურ შედეგს. შესაბამისად, სსბასსს დათანხმდა, რომ დარჩენილი ღირებულება განხილულ უნდა იქნეს, როგორც საკუთრების შენატანი ან საკუთრების განაწილება, შერწყმისთვის, რომელიც საერთო კონტროლს ექვემდებარებიან.

დს73. სსბასსს-მა განიხილა მუხლები, რომლებიც დარჩენილ ღირებულებაში უნდა შევიდეს. სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ აღრიცხვის წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდით, როგორც წესი, შერწყმა აღიარდება, როგორც ახალი ერთეული, რომელიც შერწყმის თარიღით წარმოიქმნება. რადგან ახალი ერთეული ვერ წარმოქმნიდა წმინდა აქტივების/კაპიტალის სხვა კომპონენტებს, როგორცაა მაგალითად დაგროვილი ნამეტი ან დეფიციტი, ან გადაფასების ნამეტი, წმინდა აქტივების/კაპიტალის ყველა მუხლი შევა დარჩენილ ღირებულებაში.

დს74. სსბასსს-ის აზრით ეს მიდგომა საუკეთესოდ ასახავს შერწყმის კონცეპტუალურ საფუძველს და დათანხმდა, რომ შერწყმის თარიღისთვის წმინდა აქტივების/კაპიტალის ყველა მუხლი უნდა იქნეს მიჩნეული, როგორც დარჩენილი ღირებულების ნაწილი. ამ შეხედულების ჩამოყალიბებისას სსბასსს დათანხმდა, რომ ამ მიდგომას შეიძლება გავლენა ჰქონდეს ზოგიერთ ერთეულზე. მაგალითად, რადგან დარჩენილი ღირებულება უნდა მოიცავდეს ადრე აღიარებულ ნებისმიერ გადაფასების ნამეტს, ნებისმიერი სამომავლო გადაფასების შემცირება სავარაუდოდ ნამეტში ან დეფიციტში აღიარდება. აღნიშნულის მიზეზია ის, რომ ადრე აღიარებული გადაფასების ნამეტი ხელმისაწვდომი აღარ იქნება სამომავლო გადაფასების შემცირებების შთანთქმისთვის.

დს75. შერწყმებთან, რომლებიც საერთო კონტროლს ექვემდებარებიან, დაკავშირებული კიდევ ერთი გავლენა არსებობს. წარმოქმნილი ერთეული დარჩენილ ღირებულებას აღიარებდა, მაგრამ მაკონტროლებელი ერთეული გააგრძელებდა წმინდა აქტივების/კაპიტალის ადრინდელი კომპონენტების კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში მიმდინარე აღიარებას, რაც წარმოქმნის მიმდინარე კონსოლიდირების კორექტირებებს.

სსბასსს-ს არ მიაჩნია, რომ აღნიშნული გავლენა გადაწონის კონცეპტუალური მიდგომის გამოყენების სარგებელს.

კომენტარები 60-ე განსახილველ პროექტზე

დს76. მართალია, 60-ე განსახილველი პროექტის რესპონდენტთა უმეტესობა მხარს უჭერდა სსბასსს-ის მიდგომას დარჩენილი ღირებულებისადმი, მაგრამ მნიშვნელოვანმა უმცირესობამ მას მხარი არ დაუჭირა. დარჩენილი ღირებულების შეთავაზებული მიდგომისთვის მხარის არდაჭერის ძირითადი მიზეზები, რომლებიც ამ რესპონდენტებმა დაასახელეს, გახლდათ შემდეგი:

- (ა) არსებული რეზერვების შენარჩუნება უკეთესად წარადგენს გაერთიანებას, უფრო გამჭვირვალეა და უკეთესად აკმაყოფილებს მომხმარებელთა მოთხოვნილებებს;
- (ბ) ეს შეთავაზებები გამოიწვევს გადაფასების რეზერვის შესახებ საიმედო ინფორმაციის უარყოფას;
- (გ) საერთო კონტროლს დაქვემდებარებული შერწყმის შემთხვევაში გაერთიანებულმა ერთეულებმა შეიძლება ფაქტიურად განაგრძონ ფუნქციონირება, როგორც ერთმა ერთეულმა, ორი ან მეტი ინდივიდუალური ერთეულის ნაცვლად, ახალი ერთეულის საპირისპიროდ;
- (დ) შემდგომი გადაფასების ზარალის ხარჯის სახით ასახვა წარმოქმნის მომავალ წლებში საქმიანობის ფინანსური შედეგების არასწორად წარდგენის რისკს;
- (ე) შეთავაზებები წარმოქმნიან მიმდინარე კონსოლიდირების კორექტირებებს, როდესაც შერწყმა საერთო კონტროლს ექვემდებარება და ამ შესწორებების მომზადების საჭიროება გადაწონის ერთადერთი დარჩენილი ღირებულების აღიარების სარგებელს; და
- (ვ) ეს შეთავაზებები გავლენას მოახდენენ რეზერვების ფართო სპექტრზე, მათ შორის დაქირავებულთა სარგებელთან დაკავშირებულზე, ჰეჯირების და კანონმდებლობით შეზღუდულ რეზერვებზე, რაც არათანმიმდევრული იქნება 60-ე განსახილველ პროექტში მოცემული მოთხოვნის, რომ შენარჩუნებულ იქნეს არსებული კლასიფიკაცია.

დს77. სსბასსს დაარწმუნა რესპონდენტების მიერ წარმოდგენილმა ზოგიერთმა მიზეზმა. კერძოდ, სსბასსს-მა აღიარა, რომ 60-ე განსახილველ პროექტში მოცემული შეთავაზებები შეიძლება

არათანმიმდევრული იყოს.

- დს78. შესაბამისად, სსბასსს-მა ხელახლა განიხილა შეთავაზება, რომ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში აღიარებული ყველა თანხა დარჩენილ ღირებულებებში აღიარებულიყო.
- დს79. სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ წმინდა აქტივების/კაპიტალის ყველაზე შესაფერისი წარდგენა დამოკიდებულია შერწყმის გარემოებებზე. შერწყმისთვის, რომელიც საერთო კონტროლს არ ექვემდებარება და როდესაც არ არსებობს რეზერვები, როგორცაა მაგალითად ზემოთ პუნქტში დს76(ვ) მოცემული რეზერვები, წმინდა აქტივების/კაპიტალის ერთადერთი ნაშთის წარდგენამ შეიძლება უზრუნველყოს ინფორმაციის სამართლიანი წარდგენა. შერწყმისთვის, რომელიც საერთო კონტროლს ექვემდებარება და როდესაც არსებობს რეზერვები, როგორცაა მაგალითად ზემოთ პუნქტში დს76(ვ) მოცემული რეზერვები, წმინდა აქტივების/კაპიტალის ერთადერთი ნაშთის წარდგენა სავარაუდოდ ვერ უზრუნველყოფს ინფორმაციის სამართლიან წარდგენას. ასეთ ვითარებაში წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცალკე კომპონენტების წარდგენა უფრო შესაბამის და სასარგებლო ინფორმაციას იძლევა.
- დს80. შესაბამისად, სსბასსს-მა გადაწყვიტა, რომ არ მიეთითებინა წმინდა აქტივების/კაპიტალის რომელი კომპონენტები უნდა იქნეს წარდგენილი, რადგან მომზადებლები უკეთესად განსჯიან ყველაზე შესაფერისი მიდგომას. სსბასსს დათანხმდა მოთხოვნების შესაბამისად შეცვლაზე.

შეფასების პერიოდი

- დს81. ფასს 4-ით მყიდველს შეეძენის თარიღის შემდეგ ერთწლიანი პერიოდი აქვს შეძენის აღრიცხვისთვის. აღნიშნულის მიზეზია მყიდველისთვის საკმარისი დროის მიცემა იმისათვის, რომ მოიპოვოს ინფორმაცია, რათა განსაზღვროს შეძენილი ოპერაციების აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულება.
- დს82. სსბასსს-მა განიხილა, საჭირო იყო თუ არა მსგავსი პერიოდი შერწყმის აღრიცხვისთვის. წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული მეთოდით არ მოითხოვება აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულებით გადაანგარიშება შერწყმის თარიღით. თუმცა, სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ გაერთიანებულ ოპერაციებს შეიძლება განსხვავებული სააღრიცხვო პოლიტიკა ჰქონდეთ, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს ზოგიერთი აქტივისა და ვალდებულების გადაანგარიშება წარმოქმნილი ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკასთან შესაბამისობისთვის. მაგალითად, წარმოქმნილმა ერთეულმა შეიძლება

გამოიყენოს გარკვეული აქტივების, როგორცაა მაგალითად, ძირითადი საშუალებები, გადაფასების სააღრიცხვო პოლიტიკა. თუ ერთ ან მეტ გაერთიანებულ ოპერაციას მსგავსი აქტივების თვითღირებულებით შეფასების სააღრიცხვო პოლიტიკა აქვს, გადაფასების მოდელით ამ აქტივების საბალანსო ღირებულების განსაზღვრის ფაქტობრივი შედეგი იქნება მათი რეალური ღირებულების განსაზღვრის მსგავსი. ამიტომ, სსბასსს დათანხმდა, რომ შესაფერისი იყო წარმოქმნილი ერთეულისთვის დროის მიცემა, რათა მოიპოვოს აქტივებისა და ვალდებულებების გადაანგარიშებისათვის საჭირო ინფორმაცია, მის სააღრიცხვო პოლიტიკასთან შესაბამისობისთვის. სსბასსს დათანხმდა, რომ ერთწლიანი პერიოდი შესაფერისი იქნება.

იმ ოპერაციების გაერთიანება, რომლებიც ადრე დარიცხვის მეთოდის სსბასს-ებს არ იყენებდნენ

- დს83. წინამდებარე სტანდარტის შემუშავებისას სსბასსს-მა განიხილა, საჭირო იყო თუ არა სპეციფიური დებულებები იმ სიტუაციისთვის, როდესაც ერთი ან მეტი გაერთიანებული ოპერაცია ადრე არ იყენებდა დარიცხვის მეთოდის სსბასსს-ებს. მაგალითად, ერთი საჯარო სექტორის ერთეული, რომელიც ადრე იყენებდა დარიცხვის მეთოდის სსბასსს-ებს, შეიძლება გაერთიანდეს მეორე საჯარო სექტორის ერთეულთან, რომელიც ადრე ალტერნატიული დარიცხვის მეთოდს იყენებდა. მსგავს ვითარებაში მეორე საჯარო სექტორის ერთეულის აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებებით აღიარება და შეფასება შეიძლება დარიცხვის მეთოდის სსბასსს-ების მოთხოვნების შესაბამისი არ იყოს.
- დს84. სსბასსსს-მა დაასკვნა, რომ ცალკე დებულებები საჭირო არ არის წინამდებარე სტანდარტში. სსბასსს 40-ის 27-ე პუნქტით მოითხოვება, რომ წარმოქმნილმა ერთეულმა შეასწოროს გაერთიანებული ოპერაციების იდენტიფიცირებული აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებები, როდესაც ეს საჭიროა წარმოქმნილი ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკასთან შესაბამისობისთვის. სსბასსსს-ის აზრით ეს მოთხოვნა საკმარისია უმეტეს შემთხვევებში, როდესაც ერთი ან მეტი გაერთიანებული ოპერაცია ადრე არ იყენებდა დარიცხვის მეთოდის სსბასსსს-ებს.
- დს85. სსბასსსს მივიდა მოსაზრებამდე, რომ თუ წარმოქმნილი ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკასთან შესაბამისობისთვის საბალანსო ღირებულებების შესწორება საკმარისი არ არის დარიცხვის მეთოდის სსბასსსს-ებთან შესაბამისობის მისაღწევად, წარმოქმნილი ერთეული იქნება დარიცხვის მეთოდის სსბასსსს-ების პირველად შემომღები. ეს

შეიძლება მოხდეს, როდესაც ერთი ან მეტი გაერთიანებული ოპერაცია ადრე საკასო მეთოდით აღრიცხვას იყენებდა და შესაბამისად, ადრე არ აუღიარებია გარკვეული აქტივები და ვალდებულებები. ასეთ ვითარებაში წარმოქმნილი ერთეული თავისი გაერთიანების შემდგომი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოიყენებს სსბასს 33-ს, *დარიცხვის მეთოდის საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს) პირველად გამოყენება*.

შემენის აღრიცხვა (პუნქტები 58–125)

შემენის აღრიცხვისთვის შემენის მეთოდის გამოყენების მიზეზები

დს86. საკონსულტაციო დოკუმენტის შემუშავებისას სსბასსს-მა ვერ გააკეთა დასკვნა იმის თაობაზე, „საჯარო სექტორში ზოგიერთი ან ყველა შემენისთვის შესაფერისია თუ არა რეალური ღირებულების შეფასების საფუძვლად გამოყენება. აღნიშნულის მიზეზია ის, რომ ყველაზე გავრცელებული ტიპის შემენა ხდება, როდესაც ოპერაციების შემენა ხორციელდება საქონლის და/ან მომსახურების მიწოდებასთან დაკავშირებული მიზნების მისაღწევად, ნაცვლად კაპიტალის მფლობელებისთვის ეკონომიკური სარგებლის წარმოქმნისა. უფრო მეტიც, მრავალი შემენა კომპენსაციის გადახდას არ მოიცავს. ზოგიერთის აზრით ამ ტიპის შემენა თავისი ხასიათით განსხვავდება საწარმოთა გაერთიანებისგან, როგორც ეს ფასს 3-ში არის განმარტებული, რადგან არ არსებობს ოპერაციის შემენის კონცეფცია კომპენსაციის გადაცემის სანაცვლოდ.“ აღნიშნული საკონსულტაციო დოკუმენტის რესპონდენტებმა მხარი დაუჭირეს რეალური ღირებულების გამოყენებას შემენისთვის, სადაც კომპენსაციის გადაცემა ხდება. შემენისთვის, სადაც კომპენსაციის გადაცემა არ ხდება, პრაქტიკულად თანაბარი მხარდაჭერა მიიღო რეალური ღირებულებით შეფასებამ და საბალანსო ღირებულებით შეფასებამ.

დს87. აღნიშნულ საკონსულტაციო დოკუმენტში მოცემული არგუმენტი ასახავდა ამ საკონსულტაციო დოკუმენტში მოცემული კლასიფიკაციის მიდგომას. საკონსულტაციო დოკუმენტში სსბასსს-ის შეთავაზება იყო, რომ კონტროლის მოპოვება ერთადერთი გადამწყვეტი კრიტერიუმში შერწყმის შემენისგან განსხვავებისთვის. სსბასსს-მა შემდეგ გადაწყვიტა, რომ კონტროლის მოპოვება შეეფასო სხვა ორი ფაქტორით, კომპენსაცია და გადაწყვეტილების მიღება. სსბასსს-ის აზრით ეს გამოიწვევს შედარებით ნაკლები საჯარო სექტორის გაერთიანებების შემენად კლასიფიცირებას, საკონსულტაციო დოკუმენტში მოცემულ მიდგომასთან შედარებით. ის საჯარო სექტორის გაერთიანებები, რომლებიც კლასიფიცირებულია, როგორც შემენა, ხასიათით მსგავსი

იქნება საწარმოთა გაერთიანებების, რომლებზეც ფასს 3 ვრცელდება.

დს88. გადასინჯული კლასიფიკაციის მიდგომის, რომელზეც ის დათანხმდა, განხილვის შემდეგ სსბასსს-მა ხელახლა განიხილა, რომელი სააღრიცხვო მეთოდი იქნებოდა შესაფერისი შეძენის აღრიცხვისთვის. სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ შეძენის მეთოდი შესაფერისი იყო და დათანხმდა, რომ განეხორციელებინა ფასს 3-ში მოცემული შეძენის მეთოდის ადაპტირება წინამდებარე სტანდარტის შეძენის აღრიცხვის მეთოდად. ამ მიდგომას მხარი დაუჭირეს 60-ე განსახილველი პროექტის რესპონდენტებმა.

განსხვავებები ფასს 3-ში მოცემულ სააღრიცხვო მიდგომებთან

დს89. ფასს 3 მოიცავს სააღრიცხვო მიდგომებს, რომლებიც ემყარება სხვა ფასს სტანდარტებს, რომელთა ეკვივალენტური სსბასსს-ები არ არსებობს, მაგალითად მოგების გადასახადები და აქციებზე დაფუძნებული გადახდა. სსბასსს დათანხმდა, რომ არ აესახა ფასს 3-ში მოცემული დეტალური მოთხოვნები, მაგრამ მინიშნებები გაეკეთებინა შესაფერის საერთაშორისო ან ეროვნულ სტანდარტებზე, რომლებიც ამ საკითხს ეხება.

დს90. სსბასსს-მა განიხილა, საჭირო იყო თუ არა ფასს 3-ში მოცემული მითითებების გარდა დამატებითი მითითებები. სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ საჯარო სექტორში შეძენა შეიძლება მოიცავდეს აქტივებსა და ვალდებულებებს, რომლებიც წარმოქმნილია არაგაცვლითი ოპერაციებიდან, რაც ფასს 3-ში განხილული არ არის. შესაბამისად, სსბასსს დათანხმდა დამატებითი მითითებების ასახვაზე შემდეგი არაგაცვლითი მუხლების შესახებ:

(ა) გადასახადის პატიება; და

(ბ) გაერთიანებული ოპერაციის მიერ ისეთი კრიტერიუმების საფუძველზე მიღებული ტრანსფერების, შეღავათიანი სესხებისა და მსგავსი სარგებლის შემდგომი აღრიცხვა, რომლებიც შეიძლება შერწყმის შედეგად შეიცვალოს.

დს91. სსბასსს-მა განიხილა 60-ე განსახილველი პროექტის რესპონდენტების კომენტარები შეძენის მეთოდზე. შედეგად, სსბასსს დათანხმდა მოთხოვნებში მცირე ცვლილებების შეტანაზე:

ცვლილებები იქნა შეტანილი გადასახადის პატიების მოთხოვნებში, რათა გათვალისწინებული ყოფილიყო ის შემთხვევები, როდესაც გადასახადის პატიება ხდება შეძენის შემდეგ და ასევე, როდესაც ის შეძენის პირობების ნაწილია.

სსბასსს-მა განიხილა, საჭირო იყო თუ არა დამატებითი გათავისუფლება აღიარებისა და შეფასების პრინციპებიდან ან რაიმე დამატებითი მითითებები შექმნის მეთოდთან დაკავშირებით. სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ დამატებითი დებულებები საჭირო არ იყო, რადგან საბჭომ მიიჩნია, რომ წინამდებარე სტანდარტში და სხვა სსბასსს-ებში მოცემული დებულებები უკვე საკმარისად ნათელია.

შემნილი ოპერაციები, რომლებიც ადრე დარიცხვის მეთოდის სსბასსს-ებს არ იყენებდნენ

დს92. წინამდებარე სტანდარტის შემუშავებისას სსბასსსს-მა განიხილა, საჭირო იყო თუ არა სპეციფიური დებულებების ჩართვა ისეთი სიტუაციებისათვის, როდესაც ერთი ან მეტი შემნილი ოპერაცია ადრე არ იყენებდა დარიცხვის მეთოდის სსბასსსს-ებს. სსბასსსს-მა დაასკვნა, რომ ამ სტანდარტში ცალკე დებულებები საჭირო არ არის. სსბასსს 40-ის 64-ე პუნქტით მოითხოვება, რომ მყიდველმა აღიაროს იდენტიფიცირებული შემნილი აქტივები, აღებული ვალდებულებები და ნებისმიერი არამაკონტროლებელი წილი შემნილი ოპერაციაში. წინამდებარე სტანდარტის 72-ე პუნქტით მოითხოვება, რომ მყიდველმა შემნილი აქტივები და ვალდებულებები შემნილის თარიღის რეალური ღირებულებებით შეაფასოს. შესაბამისად, მყიდველი ყველა აქტივსა და ვალდებულებას დარიცხვის მეთოდის სსბასსსს-ების შესაბამისად შეაფასებს, მიუხედავად შემნილი ოპერაციის მიერ ადრე გამოყენებული სააღრიცხვო საფუძვლისა.

შეუძლებელია რეალური ღირებულების განსაზღვრა

დს93. 60-ე განსახილველი პროექტის რესპონდენტებმა გამოთქვეს მოსაზრება, რომ იშვიათ ვითარებაში, შეიძლება არაპრაქტიკული იყოს მყიდველის მიერ რომელიმე მუხლის რეალური ღირებულების განსაზღვრა და წარმოადგინეს წინადადება, რომ მუხლის ადრინდელი საბალანსო ღირებულების გამოყენება შეიძლება სათანადო ალტერნატივას წარმოადგენდეს. სსბასსსს-მა განიხილა ეს წინადადება, მაგრამ დაასკვნა, რომ საბალანსო ღირებულების გამოყენება შეიძლება ყოველთვის არ იყოს შესაფერისი, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც შემნილი ოპერაცია დარიცხვის მეთოდის სსბასსსს-ებს არ იყენებს. კერძოდ, სსბასსსს-მა აღნიშნა, რომ სსბასსს 3-ის, *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები*, შესაბამისად მოთხოვნის გამოყენება არაპრაქტიკულია, როდესაც ერთელს აღარ შეუძლია მისი გამოყენება გონივრული ძალისხმევის შემდეგ. სსბასსს 3-ში მოცემულია დამატებითი მითითებები. მსგავს შემთხვევაში მყიდველი მუხლს შეაფასებს შემნილის თარიღით, ისე, რომ ეს

შესაბამისობაში იყოს სხვა სსბასს-ებთან და მყიდველის სააღრიცხვო პოლიტიკასთან, და სხვა სსბასს-ებით მოთხოვნილ ინფორმაციას გაამჟღავნებს განმარტებით შენიშვნებში. სსბასსს-ის აზრით ამ მუხლის მისი ადრინდელი საბალანსო ღირებულებით ასახვა შესაფერისი იქნება მხოლოდ მაშინ, როდესაც ეს საბალანსო ღირებულება სხვა სსბასს-ებისა და მყიდველის სააღრიცხვო პოლიტიკის თანმიმდევრულია.

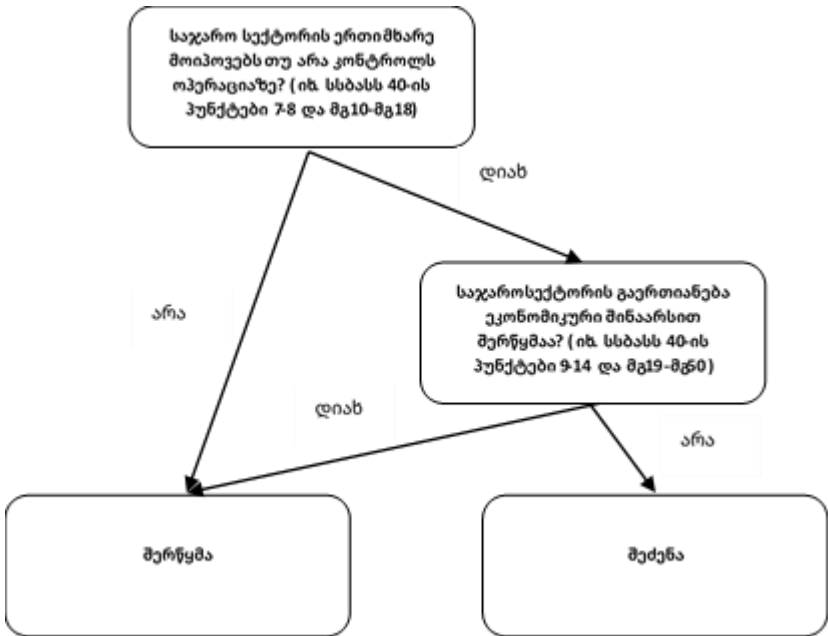
მითითებები დანერგვაზე

წინამდებარე მითითებები თან ერთვის, მაგრამ არ არის სსბასს 40-ის შემადგენელი ნაწილი.

მდ1. წინამდებარე დანერგვის მითითებების მიზანია სსბასს 40-ში მოცემული მოთხოვნების გარკვეული ასპექტების წარმოჩენა.

საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიკაცია

მდ2. ქვემოთ მოცემულ დიაგრამაზე შეჯამებულია საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიცირების სსბასს 40-ით დადგენილი პროცესი.



საილუსტრაციო მაგალითები

წინამდებარე მაგალითები თან ერთვის, მაგრამ არ არის სსბასს 40-ის შემადგენელი ნაწილი.

საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიკაცია

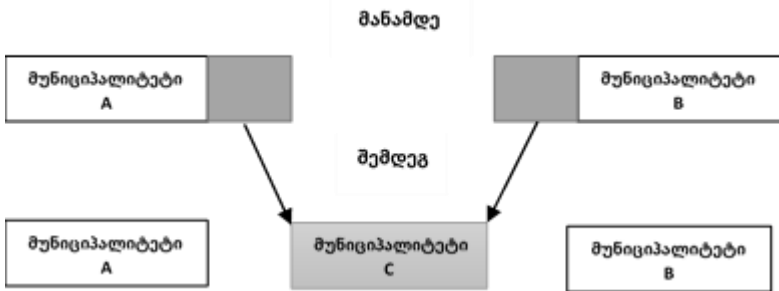
სსბასს 40-ის პუნქტების 7–14 და მგ10–მგ50 გამოყენების შედეგების ილუსტრირება

მდ1. ქვემოთ მოცემულ სცენარებში ილუსტრირებულია საჯარო სექტორის გაერთიანებების კლასიფიცირების პროცესი. სცენარებში ჰიპოთეტური სიტუაციებია წარმოდგენილი. მართალია, ამ სცენარების ზოგიერთი ასპექტი შეიძლება ფაქტობრივად არსებობდეს, მაგრამ ყველა კონკრეტული ფაქტი და გარემოება უნდა შეფასდეს სსბასს 40-ის გამოყენებისას.

მდ2. თითოეული სცენარი გამოსახულია დიაგრამის მეშვეობით. როდესაც საჯარო სექტორის გაერთიანება მოიცავს ოპერაციებს, რომლებიც ეკონომიკური ერთეულის ნაწილს წარმოადგენს და არა მთელ ეკონომიკურ ერთეულს, ოპერაციები, რომლებიც გაერთიანებაშია ჩართული და ერთეული, რომელიც ამ გაერთიანების შედეგად იქმნება, დიაგრამაზე დაჩრდილულია. როდესაც ეკონომიკური ერთეული ერთზე მეტ ანგარიშვალდებულ ერთეულს მოიცავს, ეკონომიკური ერთეულის საზღვარი წყვეტილი ხაზით არის ნაჩვენები.

სცენარი 1: ადგილობრივი მთავრობის რეორგანიზაცია ტერიტორიული საზღვრების ცვლილებით

მდ3. ქვემოთ მოცემულ დიაგრამაზე ნაჩვენებია ახალი მუნიციპალიტეტის შექმნა ორი არსებული მუნიციპალიტეტის ზოგიერთი ოპერაციის გაერთიანებით.



მდ4. ამ სცენარში ორი არსებული მუნიციპალიტეტის, A მუნიციპალიტეტის და B მუნიციპალიტეტის საზღვრები ხელახლა დადგინდა

პარლამენტის მიერ, კანონმდებლობით; არც პარლამენტი და არც ცენტრალური მთავრობა არ აკონტროლებს A მუნიციპალიტეტს ან B მუნიციპალიტეტს. თითოეული მუნიციპალიტეტის ყოფილ ტერიტორიაზე პასუხისმგებლობა გადაეცა ახალ მუნიციპალიტეტს, C მუნიციპალიტეტს. გადაცემულ ტერიტორიასთან დაკავშირებული ოპერაციები გაერთიანებულია, რათა ჩამოყალიბდეს C მუნიციპალიტეტი. საჯარო სექტორის გაერთიანება განხორციელდა.

მდ5. A მუნიციპალიტეტი და B მუნიციპალიტეტი სხვა მხრივ უცვლელია და ინარჩუნებენ თავიანთ მმართველ ორგანოებს. ახალი მმართველი ორგანო (რომელიც დაკავშირებული არ არის A მუნიციპალიტეტის და B მუნიციპალიტეტის მმართველ ორგანოებთან) იქნა არჩეული C მუნიციპალიტეტისთვის, იმ ოპერაციების მართვისთვის, რომლებიც სხვა მუნიციპალიტეტებიდან გადაეცა.

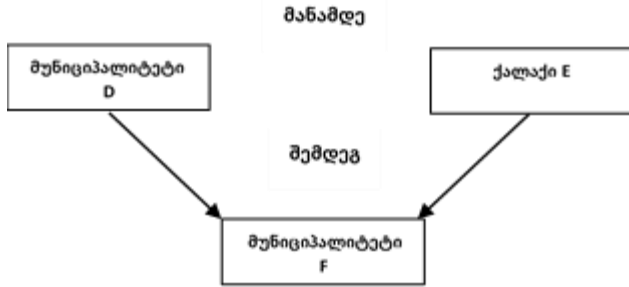
მდ6. C მუნიციპალიტეტის შექმნა საჯარო სექტორის გაერთიანება. იმისათვის, რომ განისაზღვროს, ეს გაერთიანება შერწყმად უნდა კლასიფიცირდეს თუ შექმნად, პირველ რიგში განხილულ უნდა იქნეს გაერთიანების რომელიმე მხარემ მოიპოვა თუ არა ოპერაციებზე კონტროლი ამ გაერთიანების შედეგად.

მდ7. C მუნიციპალიტეტს ახლადარჩეული მმართველი ორგანო ჰყავს, რომელიც დაკავშირებული არ არის A მუნიციპალიტეტის და B მუნიციპალიტეტის მმართველ ორგანოებთან. არც A მუნიციპალიტეტს და არც B მუნიციპალიტეტს არა აქვს უფლებამოსილება C მუნიციპალიტეტზე. მათ არა აქვთ ასევე არც რისკი, უფლებები ან ცვალებადი სარგებელი C მუნიციპალიტეტთან რაიმე მონაწილეობასთან დაკავშირებით.

მდ8. არც A მუნიციპალიტეტს და არც B მუნიციპალიტეტს არ მოუპოვებია C მუნიციპალიტეტზე კონტროლი საჯარო სექტორის ამ გაერთიანების შედეგად. შესაბამისად, ეს გაერთიანება შერწყმად კლასიფიცირდება.

სცენარი 2: ადგილობრივი მთავრობის რეორგანიზაცია მუნიციპალიტეტების ახალ იურიდიულ ერთეულად გაერთიანებით

მდ9. ქვემოთ მოცემულ დიაგრამაზე ნაჩვენებია ახალი მუნიციპალიტეტის შექმნა ორი არსებული მუნიციპალიტეტის ყველა ოპერაციის ერთ იურიდიულ ერთეულად გაერთიანების მეშვეობით.



- მდ10. ამ სცენარში ადგილი აქვს საჯარო სექტორის გაერთიანებას, რომლის ფარგლებში მუნიციპალიტეტი F იქმნება მუნიციპალიტეტის D და ქალაქის E ოპერაციების (და დაკავშირებული აქტივების, ვალდებულებებისა და წმინდა აქტივების/კაპიტალის კომპონენტების) გაერთიანებით. გაერთიანებამდე მუნიციპალიტეტი D და ქალაქი E საერთო კონტროლს არ ექვემდებარებოდა. ეს გაერთიანება იძულებით განახორციელა პროვინციის მთავრობამ (მესამე მხარე), კანონმდებლობის მეშვეობით. პროვინციის მთავრობას იურიდიული უფლება აქვს, რომ კანონმდებლობის მეშვეობით გააერთიანოს ეს ორი ერთეული, მიუხედავად იმისა, რომ ის მათ არ აკონტროლებს.
- მდ11. კანონმდებლობა, რომლითაც F მუნიციპალიტეტი შეიქმნა, გულისხმობს ახალი მმართველი ორგანოს შექმნას, რომელიც დაკავშირებული არ არის D მუნიციპალიტეტთან ან E ქალაქთან. D მუნიციპალიტეტი და E ქალაქი საერთოდ არ მონაწილეობენ ამ გაერთიანების პირობების განსაზღვრაში. გაერთიანების შემდეგ D მუნიციპალიტეტი და E ქალაქი წყვეტენ არსებობას.
- მდ12. F მუნიციპალიტეტის შექმნა საჯარო სექტორის გაერთიანებაა. იმისათვის, რომ განისაზღვროს, ეს გაერთიანება შერწყმად უნდა კლასიფიცირდეს თუ შექმნად, პირველ რიგში განხილულ უნდა იქნეს გაერთიანების რომელიმე მხარემ მოიპოვა თუ არა ოპერაციებზე კონტროლი ამ გაერთიანების შედეგად.
- მდ13. F მუნიციპალიტეტს ახლადშექმნილი მმართველი ორგანო ჰყავს, რომელიც დაკავშირებული არ არის D მუნიციპალიტეტისა და E ქალაქის მმართველ ორგანოებთან. არც D მუნიციპალიტეტს და არც E ქალაქს არა აქვს უფლებამოსილება F მუნიციპალიტეტზე. მათ არა აქვთ ასევე არც რისკი, უფლებები ან ცვალებადი სარგებელი F მუნიციპალიტეტთან რაიმე მონაწილეობასთან დაკავშირებით.
- მდ14. არც D მუნიციპალიტეტს და არც E ქალაქს არ მოუპოვებია კონტროლი F მუნიციპალიტეტზე საჯარო სექტორის ამ გაერთიანების შედეგად.

შესაბამისად, ეს გაერთიანება კლასიფიცირდება შერწყმის სახით.

სცენარი 2: ვარიაცია

- მდ15. მე-2 სცენარში კანონმდებლობა, რომლის საფუძველზეც შეიქმნა F მუნიციპალიტეტი, გულისხმობს ახალი მმართველი ორგანოს შექმნას, რომელსაც არავითარი კავშირი არა აქვს D მუნიციპალიტეტთან ან E ქალაქთან. ამ ვარიანტში კანონმდებლობით, რომლის საფუძველზეც შეიქმნა F მუნიციპალიტეტი, გათვალისწინებულია D მუნიციპალიტეტის მმართველი ორგანოს F მუნიციპალიტეტის მმართველ ორგანოდ გახდომა.
- მდ16. ეს მიუთითებს, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანების ფარგლებში, რომლითაც შეიქმნა F მუნიციპალიტეტი, D მუნიციპალიტეტი კონტროლს მოიპოვებს E ქალაქზე. თუმცა, იმის შეფასება, D მუნიციპალიტეტი მოიპოვებს თუ არა კონტროლს, ემყარება გაერთიანების შინაარსს და არა მის იურიდიულ ფორმას. თავისი პირველი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას F მუნიციპალიტეტი ითვალისწინებს სსბას 40-ის პუნქტებში 7–8 და მგ10–მგ18 მოცემულ მითითებებს.
- მდ17. ამ ვარიანტში გაკეთებულია დაშვება, რომ კანონმდებლობა, რომლის საფუძველზეც D მუნიციპალიტეტის მმართველი ორგანო გახდა F მუნიციპალიტეტის მმართველი ორგანო, განაპირობებს D მუნიციპალიტეტის მიერ:
- (ა) უფლებამოსილების მოპოვებას E ქალაქის ოპერაციებზე;
 - (ბ) რისკის, უფლებების ან ცვალებადი სარგებლის მიღებას ამ ოპერაციებში მისი მონაწილეობიდან; და
 - (გ) შესაძლებლობის მოპოვებას, რომ ამ ოპერაციებზე თავისი უფლებამოსილება გამოიყენოს, რათა გავლენა მოახდინოს ამ ოპერაციებში მისი მონაწილეობიდან წარმოქმნილი სარგებლის ხასიათზე ან ოდენობაზე.
- მდ18. F მუნიციპალიტეტი დაასკვნის, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანების შედეგად D მუნიციპალიტეტმა კონტროლი მოიპოვა E ქალაქზე. F მუნიციპალიტეტი სსბას 40-ის პუნქტებში 9–14 და მგ19–მგ50 მოცემულ მითითებებს ითვალისწინებს იმის განსაზღვრისას, ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმა თუ არა.
- მდ19. საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განხილვისას F მუნიციპალიტეტი შენიშნავს, რომ ამ გაერთიანებას არ გამოუწვევია მაკონტროლებელი ერთეულის/კონტროლირებული

ერთეულის ურთიერთობა D მუნიციპალიტეტს და E ქალაქს შორის. ეს როგორც შერწყმის, ისე შეძენის შესაბამისია. F მუნიციპალიტეტი ასევე შენიშნავს, რომ D მუნიციპალიტეტი ხელმისაწვდომობას მოიპოვებს ეკონომიკურ სარგებელზე ან მომსახურების პოტენციალზე, რომელიც იმის მსგავსია, რომლის მიღება შეეძლო ერთობლივი შეთანხმებით; ეს შეიძლება მიუთითებდეს, რომ გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შეძენაა, თუმცა ეს უდავო არ არის.

მდ20. კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას F მუნიციპალიტეტი შენიშნავს, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანება არ მოიცავს კომპენსაციის გადახდას, რადგან არ არსებობს მხარე, რომელიც უფლებამოსილია E ქალაქის წმინდა აქტივებზე (ანუ არარსებობენ E ქალაქის ყოფილი მესაკუთრეები, რომლებიც რაოდენობრივად გამოსახვად საკუთრების წილებს ფლობენ). ეს მიუთითებს, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა.

მდ21. გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას F მუნიციპალიტეტი შენიშნავს, რომ საჯარო სექტორის ეს გაერთიანება პროვინციული მთავრობის (მესამე მხარე) ძალდატანებით ხორციელდება და D მუნიციპალიტეტს და E ქალაქს მონაწილეობა არ მიუღიათ ამ გაერთიანების პირობების განსაზღვრაში. ეს შეიძლება მიუთითებდეს, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა.

მდ22. ამ ფაქტორების გათვალისწინებით F მუნიციპალიტეტი განსაზღვრავს, რომ საჯარო სექტორის ეს გაერთიანება შერწყმის სახით უნდა კლასიფიცირდეს. ამ გადაწყვეტილების მიღებისას F მუნიციპალიტეტმა გაითვალისწინა, რომ კომპენსაციის არარსებობა, რადგან არ არსებობს ამ ოპერაციის წმინდა აქტივებზე უფლებამოსილი მხარე, ყველაზე მნიშვნელოვანი ფაქტორია ამ გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განსაზღვრისას.

სკენარი 3: ადგილობრივი მთავრობის რეორგანიზაცია მუნიციპალიტეტების არსებულ იურიდიულ ერთეულში გაერთიანებით

მდ23. ქვემოთ მოცემულ დიაგრამაზე ნაჩვენებია ორი არსებული მუნიციპალიტეტის ყველა ოპერაციის ერთ არსებულ იურიდიული ერთეულში გაერთიანება.



- მდ24. ამ სცენარში საჯარო სექტორის გაერთიანება ხორციელდება, რომლის ფარგლებში G მუნიციპალიტეტი და H მუნიციპალიტეტი (და მათი დაკავშირებული აქტივები, ვალდებულებები და წმინდა აქტივების/კაპიტალის კომპონენტები) ერთიანდება G მუნიციპალიტეტის ერთ იურიდიულ ერთეულში. გაერთიანებამდე G მუნიციპალიტეტი და H მუნიციპალიტეტი საერთო კონტროლს არ ექვემდებარებოდა. ეს გაერთიანება ხორციელდება ცენტრალური მთავრობის (მესამე მხარე) ძალდატანებით, კანონმდებლობის მეშვეობით. ცენტრალურ მთავრობას კანონმდებლობის მეშვეობით ორი ერთეულის გაერთიანების იურიდიული უფლებამოსილება აქვს, მიუხედავად იმისა, რომ ის მათ არ აკონტროლებს.
- მდ25. კანონმდებლობით, რომლის საფუძველზე განხორციელდა ეს გაერთიანება, გათვალისწინებულია G მუნიციპალიტეტის მმართველი ორგანოს მიერ გაერთიანებული ერთეულის მმართველი ორგანოს ფუნქციის შესრულება. G მუნიციპალიტეტი და H მუნიციპალიტეტი არ მონაწილეობენ ამ გაერთიანების პროცესის განსაზღვრაში. საჯარო სექტორის ამ გაერთიანების განხორციელების შემდეგ H მუნიციპალიტეტი წყვეტს არსებობას.
- მდ26. აღნიშნული ფაქტები გვიჩვენებენ, რომ ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების ფარგლებში G მუნიციპალიტეტი კონტროლს მოიპოვებს H მუნიციპალიტეტის ოპერაციებზე. თუმცა, იმის შეფასება, G მუნიციპალიტეტი მოიპოვებს თუ არა კონტროლს, ემყარება გაერთიანების შინაარსს და არა მის იურიდიულ ფორმას. G მუნიციპალიტეტი განიხილვას სსბასს 40-ის პუნქტებში 7-8 და მგ10-მგ18 მოცემულ მითითებებს, რათა განსაზღვროს ამ გაერთიანებას შერწყმის კლასიფიკაცია მიანიჭოს თუ შეეძინის.
- მდ27. კანონმდებლობა, რომლის საფუძველზე განხორციელდა ეს გაერთიანება და რომლითაც გათვალისწინებულია G მუნიციპალიტეტის მმართველი ორგანოს მიერ გაერთიანებული

ერთეულის მმართველი ორგანოს ფუნქციის შესრულება, განაპირობებს G მუნიციპალიტეტის მიერ:

- (ა) უფლებამოსილების მოპოვებას H მუნიციპალიტეტის ოპერაციებზე;
- (ბ) რისკის, უფლებების ან ცვალებადი სარგებლის მიღებას ამ ოპერაციებში მისი მონაწილეობიდან; და
- (გ) შესაძლებლობის მოპოვებას, რომ ამ ოპერაციებზე თავისი უფლებამოსილება გამოიყენოს, რათა გავლენა მოახდინოს ამ ოპერაციებში მისი მონაწილეობიდან წარმოქმნილი სარგებლის ხასიათზე ან ოდენობაზე.

მდ28. G მუნიციპალიტეტი დასკვნას აკეთებს, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანების შედეგად მან კონტროლი მოიპოვა H მუნიციპალიტეტზე. G მუნიციპალიტეტი ითვალისწინებს სსბასს 40-ის პუნქტებში 9–14 და მგ19–მგ50 მოცემულ მითითებებს, რათა განსაზღვროს ამ გაერთიანებას შერწყმის კლასიფიკაცია მიანიჭოს თუ შეძენის.

მდ29. ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განხილვისას G მუნიციპალიტეტმა შენიშნა, რომ გაერთიანება არ იწვევს მაკონტროლებელი ერთეულის/კონტროლირებული ერთეულის ურთიერთობას G მუნიციპალიტეტსა და H მუნიციპალიტეტს შორის. ეს როგორც შერწყმის, ისე შეძენის შესაბამისია. G მუნიციპალიტეტმა ასევე შენიშნა, რომ მან მოიპოვა ხელმისაწვდომობა ეკონომიკურ სარგებელსა და მომსახურების პოტენციალზე, რომელიც იმის მსგავსია, რომლის მიღება შეიძლებოდა ერთობლივი შეთანხმებით; ეს შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შეძენაა, თუმცა ეს უდავო არ არის.

მდ30. კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას G მუნიციპალიტეტმა შენიშნა, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანება არ მოიცავს კომპენსაციის გადახდას, რადგან არ არსებობს მხარე, რომელიც უფლებამოსილია H მუნიციპალიტეტის წმინდა აქტივებზე (ანუ არ არსებობენ H მუნიციპალიტეტის ყოფილი მესაკუთრეები, რომლებიც რაოდენობრივად გამოსახვად საკუთრების წილებს ფლობენ). ეს მიუთითებს, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა.

მდ31. გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას G მუნიციპალიტეტი შენიშნავს, რომ საჯარო სექტორის ეს გაერთიანება ცენტრალური მთავრობის (მესამე მხარე) ძალდატანებით ხორციელდება და G მუნიციპალიტეტს და H მუნიციპალიტეტს მონაწილეობა არ მიუღიათ ამ გაერთიანების

პირობების განსაზღვრაში. ეს შეიძლება მიუთითებდეს, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმა.

მდ32. ამ ფაქტორების გათვალისწინებით G მუნიციპალიტეტი განსაზღვრავს, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანება შერწყმის სახით უნდა კლასიფიცირდეს. ამ გადაწყვეტილების მიღებისას G მუნიციპალიტეტმა გაითვალისწინა, რომ კომპენსაციის არარსებობა, რადგან არ არსებობს ამ ოპერაციის წმინდა აქტივებზე უფლებამოსილი მხარე, ყველაზე მნიშვნელოვანი ფაქტორია ამ გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განსაზღვრისას.

სცენარი 3: ვარიაცია

მდ33. მე-3 სცენარში კანონმდებლობის შესაბამისად G მუნიციპალიტეტის მმართველი ორგანო ხდება გაერთიანებული ერთეულის მმართველი ორგანო. ამ ვარიანტში კანონმდებლობით გათვალისწინებულია ახალი მმართველი ორგანოს შექმნა, რომელიც დაკავშირებული არ არის G მუნიციპალიტეტთან ან H მუნიციპალიტეტთან.

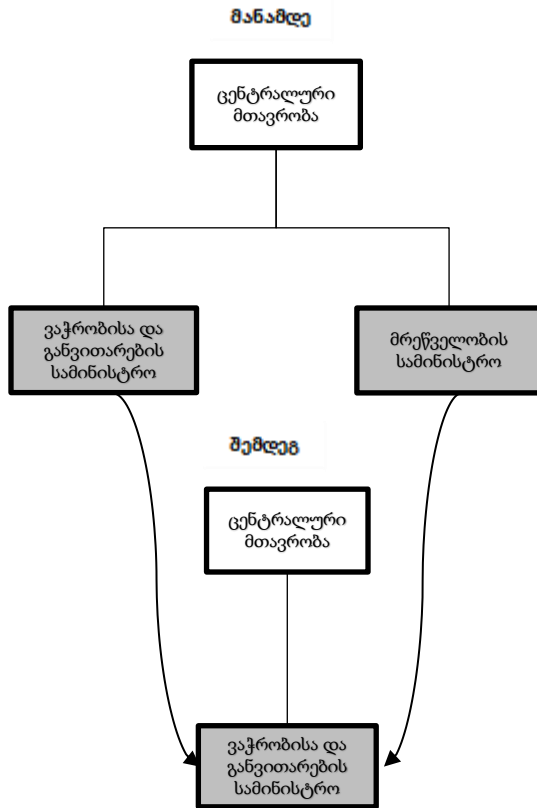
მდ34. იმის განსაზღვრისას, საჯარო სექტორის ეს გაერთიანება შერწყმის სახით უნდა კლასიფიცირდეს თუ შექმნის სახით, პირველ რიგში გათვალისწინებულ უნდა იქნეს, გაერთიანების რომელიმე მხარემ მოიპოვა თუ არა ოპერაციებზე კონტროლი ამ გაერთიანების შედეგად.

მდ35. მიუხედავად იმისა, რომ იურიდიულად ფუნქციონირებას აგრძელებს, G მუნიციპალიტეტს ახლადშექმნილი მმართველი ორგანო ჰყავს, რომელიც დაკავშირებული არ არის ადრინდელ მმართველ ორგანოსთან ან H მუნიციპალიტეტის მმართველ ორგანოსთან. შესაბამისად, ადრინდელი G მუნიციპალიტეტი უფლებამოსილებას ვერ მოიპოვებს H მუნიციპალიტეტზე. მას არა აქვს ასევე არც რისკი, უფლებები ან ცვალებადი სარგებელი H მუნიციპალიტეტში რაიმე მონაწილეობასთან დაკავშირებით.

მდ36. ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების შედეგად G მუნიციპალიტეტს კონტროლი არ მოუპოვებია H მუნიციპალიტეტზე. შესაბამისად, ეს გაერთიანება კლასიფიცირდება შერწყმის სახით.

სცენარი 4: ცენტრალური მთავრობის სამინისტროების რესტრუქტურირაცია

მდ37. ქვემოთ მოცემულ დიაგრამაზე ნაჩვენებია ცენტრალური მთავრობის სამინისტროების რესტრუქტურირაცია ვაჭრობისა და განვითარების სამინისტროსა და მრეწველობის სამინისტროს გაერთიანებით ახლადშექმნილ ვაჭრობისა და მრეწველობის სამინისტროში.



მდ38. ამ სცენარში საჯარო სექტორის გაერთიანება ხორციელდება, რომლის შედეგად ვაჭრობისა და მრეწველობის სამინისტრო იქმნება ვაჭრობისა და განვითარების სამინისტროსა და მრეწველობის სამინისტროს ოპერაციების (და დაკავშირებული აქტივების, ვალდებულებებისა და წმინდა აქტივების/კაპიტალის კომპონენტების) გაერთიანებით. ყველა სამინისტრო, ადრინდელიც და გაერთიანების შემდგომიც, კონტროლდება ცენტრალური მთავრობის მიერ. ეს გაერთიანება ცენტრალური მთავრობის ძალდატანებით არის შექმნილი. ვაჭრობისა და განვითარების სამინისტროს და მრეწველობის სამინისტროს მონაწილეობა არ მიუღიათ ამ გაერთიანების პირობების განსაზღვრაში.

მდ39. ამ გაერთიანების შექმნისას ცენტრალური მთავრობა ახლადშემნიღ ვაჭრობისა და მრეწველობის სამინისტროზე პასუხისმგებლობას აკისრებს მრეწველობის სამინისტროსა და მრეწველობის სამინისტროს მმართველ ორგანოს. გაერთიანების შემდეგ ვაჭრობისა და განვითარების სამინისტრო და მრეწველობის სამინისტრო არსებობას წყვეტენ.

მდ40. რადგან ცენტრალური მთავრობა იგივე ოპერაციებს აკონტროლებს საჯარო სექტორის ამ გაერთიანების შექმნამდე და შექმნის შემდეგაც, ცენტრალური მთავრობა ამ გაერთიანებას არ ასახავს თავის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამ გაერთიანებას ასახავს ვაჭრობისა და მრეწველობის სამინისტრო.

მდ41. ვაჭრობისა და მრეწველობის სამინისტროს შექმნა საჯარო სექტორის გაერთიანებაა. იმისათვის, რომ განისაზღვროს, ეს გაერთიანება შერწყმად უნდა კლასიფიცირდეს თუ შექმნად, პირველ რიგში განხილულ უნდა იქნეს, გაერთიანების რომელიმე მხარემ მოიპოვა თუ არა ოპერაციებზე კონტროლი ამ გაერთიანების შედეგად.

მდ42. ცენტრალური მთავრობა ახლადშემნილ ვაჭრობისა და მრეწველობის სამინისტროზე პასუხისმგებლობას აკისრებს მრეწველობის სამინისტროსა და მრეწველობის სამინისტროს მმართველ ორგანოს. ეს მიუთითებს, რომ იმ საჯარო სექტორის გაერთიანების ფარგლებში, რომლის შედეგად იქმნება ახალი ვაჭრობისა და მრეწველობის სამინისტრო, მრეწველობის სამინისტრო კონტროლს მოიპოვებს ვაჭრობისა და განვითარების სამინისტროს ოპერაციებზე. თუმცა, იმის შეფასება, ვაჭრობისა და მრეწველობის სამინისტრო კონტროლს მოიპოვებს თუ არა, ემყარება ამ გაერთიანების შინაარსს და არა მის ფორმას. ვაჭრობისა და მრეწველობის სამინისტრო განიხილავს სსბასს 40-ის პუნქტებში 7–8 და მგ10–მგ18 მოცემულ მითითებებს, რათა განსაზღვროს ამ გაერთიანებას შერწყმის კლასიფიკაცია მიანიჭოს თუ შექმნის.

მდ43. ამ სცენარში გაკეთებულია დაშვება, რომ ცენტრალური მთავრობის გადაწყვეტილება, ახლადშემნილ ვაჭრობისა და მრეწველობის სამინისტროზე პასუხისმგებლობა დააკისროს მრეწველობის სამინისტროსა და მრეწველობის სამინისტროს მმართველ ორგანოს, განაპირობებს მრეწველობის სამინისტროს მიერ:

- (ა) უფლებამოსილების მოპოვებას ვაჭრობისა და განვითარების სამინისტროს ოპერაციებზე;
- (ბ) რისკის, უფლებების ან ცვალებადი სარგებლის მიღებას ამ ოპერაციებში მისი მონაწილეობიდან; და
- (გ) შესაძლებლობის მოპოვებას, რომ ამ ოპერაციებზე თავისი უფლებამოსილება გამოიყენოს, რათა გავლენა მოახდინოს ამ ოპერაციებში მისი მონაწილეობიდან წარმოქმნილი სარგებლის ხასიათზე ან ოდენობაზე.

მდ44. ვაჭრობისა და მრეწველობის სამინისტრო დაასკვნის, რომ ამ საჯარო

სექტორის გაერთიანების შედეგად მრეწველობის სამინისტრომ კონტროლი მოიპოვა ვაჭრობისა და განვითარების სამინისტროზე. ვაჭრობისა და მრეწველობის სამინისტრო განიხილავს სსბას 40-ის პუნქტებს 9–14 და მგ19–მგ50, რათა განსაზღვროს ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმა არის თუ არა.

მდ45. ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განხილვისას ვაჭრობისა და მრეწველობის სამინისტრომ შენიშნა, რომ ამ გაერთიანებას არ გამოუწვევია მაკონტროლებელი ერთეულის / კონტროლირებული ერთეულის ურთიერთობა ვაჭრობისა და განვითარების სამინისტროსა და მრეწველობის სამინისტროს შორის. ეს როგორც შერწყმის, ისე შეძენის შესაბამისია. ვაჭრობისა და განვითარების სამინისტრო ასევე შენიშნავს, რომ მრეწველობის სამინისტრო ხელმისაწვდომობას მოიპოვებს ეკონომიკურ სარგებელზე ან მომსახურების პოტენციალზე, რომელიც იმის მსგავსია, რომლის მიღება შეეძლო ერთობლივი შეთანხმებით; ეს შეიძლება მიუთითებდეს, რომ გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შეძენაა.

მდ46. კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას ვაჭრობისა და მრეწველობის სამინისტრო შენიშნავს, რომ გაერთიანება არ მოიცავს კომპენსაციის გადახდას, რადგან გაერთიანება საერთო კონტროლის პირობებში განხორციელდა და ცენტრალურ მთავრობას, მაკონტროლებელი ერთეული, გაერთიანების პირობებში არ მიუთითებია რაიმე კომპენსაციის შესახებ. შესაბამისად, მიუხედავად იმისა, რომ კომპენსაციის არარსებობა შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა, ეს თავისთავად უდავო არ არის და საჭიროა სხვა ფაქტორების გათვალისწინება.

მდ47. გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას ვაჭრობისა და მრეწველობის სამინისტრო შენიშნავს, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანება განხორციელდა საერთო კონტროლის პირობებში. გაერთიანება ცენტრალურმა მთავრობამ განახორციელა და ვაჭრობისა და განვითარების სამინისტროსა და მრეწველობის სამინისტროს მონაწილეობა არ მიუღიათ გაერთიანების პირობების განსაზღვრაში. ეს უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომ საბოლოო გადაწყვეტილება იმის შესახებ, გაერთიანება შედგებოდა თუ არა, ისევე როგორც გაერთიანების პირობების შესახებ გადაწყვეტილება, მაკონტროლებელმა ერთეულმა - ცენტრალურმა მთავრობამ - მიიღო. ეს უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა.

მდ48. ამ ფაქტორების გათვალისწინებით ვაჭრობისა და მრეწველობის

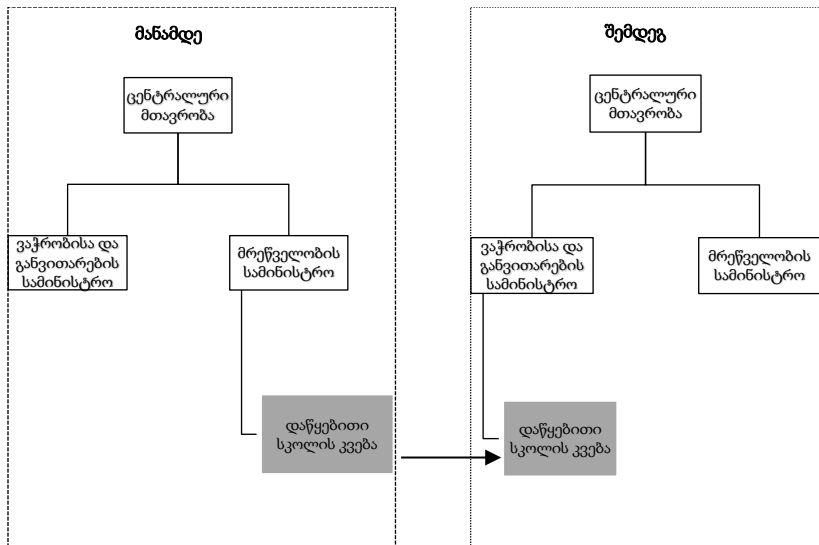
სამინისტროს მიაჩნია, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანება შერწყმის სახით უნდა კლასიფიცირდეს. ამ გადაწყვეტილების მიღებისას, გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განსაზღვრისთვის ყველაზე მნიშვნელოვან ფაქტორად მიჩნეულია ფაქტი, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანება საერთო კონტროლის პირობებში განხორციელდა.

სცენარი 4: ვარიაცია

- მდ49. მე-4 სცენარში ცენტრალური მთავრობა ახლადშემწილ ვაჭრობისა და მრეწველობის სამინისტროზე პასუხისმგებლობას აკისრებს მრეწველობის სამინისტროსა და მრეწველობის სამინისტროს მმართველ ორგანოს. ამ ვარიანტში ცენტრალური მთავრობა ნიშნავს მინისტრსა და მმართველი ორგანოს წევრებს.
- მდ50. ვაჭრობისა და მრეწველობის სამინისტროს შექმნა საჯარო სექტორის გაერთიანება საერთო კონტროლის პირობებში. იმისათვის, რომ განისაზღვროს, ეს გაერთიანება შერწყმად უნდა კლასიფიცირდეს თუ შექმნად, პირველ რიგში განხილულ უნდა იქნეს გაერთიანების რომელიმე მხარემ მოიპოვა თუ არა ოპერაციებზე კონტროლი ამ გაერთიანების შედეგად.
- მდ51. ვაჭრობისა და მრეწველობის სამინისტროს ახალი მინისტრი და ახლადჩამოყალიბებული მმართველი ორგანო ჰყავს, რომელიც დაკავშირებული არ არის ვაჭრობისა და განვითარების სამინისტროსა და მრეწველობის სამინისტროსთან. არც ვაჭრობისა და განვითარების სამინისტროს და არც მრეწველობის სამინისტროს არ მოუპოვებია კონტროლი სხვა სამინისტროს ოპერაციებზე. მათ არა აქვთ ასევე არც რისკი, უფლებები ან ცვალებადი სარგებელი მეორე სამინისტროს ოპერაციებში რაიმე მონაწილეობასთან დაკავშირებით.
- მდ52. არც ვაჭრობისა და განვითარების სამინისტროს და არც მრეწველობის სამინისტროს არ მოუპოვებია კონტროლი ვაჭრობისა და მრეწველობის სამინისტროზე ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების შედეგად. შესაბამისად, ეს გაერთიანება შერწყმის სახით კლასიფიცირდება.

სცენარი 5: ოპერაციების გადაცემა საერთო კონტროლის პირობებში

- მდ53. ქვემოთ მოცემულ დიაგრამაზე ნაჩვენებია საჯარო სექტორის ორ ერთეულს, რომლებიც საერთო კონტროლს ექვემდებარებიან, შორის ოპერაციების გადაცემა.



- მდ54. ამ სცენარში საჯარო სექტორის გაერთიანება ხორციელდება, რომლის ფარგლებში დაწყებითი სკოლის კვების ოპერაცია პროვინციის მთავრობის ჯანდაცვის დეპარტამენტიდან გადაეცა განათლების დეპარტამენტს. ორივე დეპარტამენტს პროვინციის მთავრობა გაერთიანებამდევე აკონტროლებდა და გაერთიანების შემდეგაც აკონტროლებს.
- მდ55. რადგან პროვინციის მთავრობა აკონტროლებს იგივე ოპერაციებს როგორც საჯარო სექტორის გაერთიანებამდე, ისე მის შემდეგ, პროვინციის მთავრობა გაერთიანებას არ ასახავს თავის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამ გაერთიანებას განათლების სამინისტრო ასახავს.
- მდ56. დაწყებითი სკოლის კვების გადაცემა საჯარო სექტორის გაერთიანებაა. იმისათვის, რომ განისაზღვროს, ეს გაერთიანება შერწყმად უნდა კლასიფიცირდეს თუ შეძენად, განათლების დეპარტამენტი პირველ რიგში განიხილავს, გაერთიანების რომელიმე მხარემ მოიპოვა თუ არა ოპერაციებზე კონტროლი ამ გაერთიანების შედეგად.
- მდ57. ამ სცენარში განათლების სამინისტრო მოიპოვებს:
- (ა) უფლებამოსილებას დაწყებითი სკოლის კვების ოპერაციაზე;
 - (ბ) რისკს, უფლებებს ან ცვალებად სარგებელს ამ ოპერაციებში მისი მონაწილეობიდან; და
 - (გ) შესაძლებლობას, რომ ოპერაციაზე თავისი უფლებამოსილება გამოიყენოს ამ ოპერაციაში მისი მონაწილეობიდან სარგებლის

ხასიათზე ან ოდენობაზე გავლენის მოსახდენად.

- მდ58. განათლების დეპარტამენტმა დაასკვნა, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანების შედეგად მან მოიპოვა კონტროლი დაწყებითი სკოლის კვების ოპერაციაზე. განათლების დეპარტამენტი განიხილავს სსბასს 40-ის პუნქტებში 9–14 და მგ19–მგ50 მოცემულ მითითებებს, რათა განსაზღვროს ამ გაერთიანებას შერწყმის კლასიფიკაცია მიანიჭოს თუ შეძენის.
- მდ59. ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განხილვისას განათლების დეპარტამენტი შენიშნავს, რომ ის ხელმისაწვდომობას მოიპოვებს ეკონომიკურ სარგებელზე ან მომსახურების პოტენციალზე, რომელიც იმის მსგავსია, რომლის მიღება შეეძლო ნებაყოფლობითი ოპერაციით; ეს შეიძლება მიუთითებდეს, რომ გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შეძენაა.
- მდ60. კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას განათლების დეპარტამენტი შენიშნავს, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანება არ მოიცავს კომპენსაციის გადახდას, რადგან გაერთიანება საერთო კონტროლის პირობებში განხორციელდა და მაკონტროლებელმა ერთეულმა, პროვინციის მთავრობამ, გაერთიანების პირობებში არ მიუთითა რაიმე კომპენსაცია. შესაბამისად, მიუხედავად იმისა, რომ კომპენსაციის არარსებობა შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა, ეს თავისთავად უდავო არ არის და საჭიროა სხვა ფაქტორების გათვალისწინება.
- მდ61. გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას განათლების დეპარტამენტი შენიშნავს, რომ გაერთიანება საერთო კონტროლის პირობებში განხორციელდა. ეს უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომ საბოლოო გადაწყვეტილება იმის შესახებ, გაერთიანება შედგებოდა თუ არა, ისევე როგორც გაერთიანების პირობების შესახებ გადაწყვეტილება, მაკონტროლებელმა ერთეულმა, პროვინციის მთავრობამ მიიღო. ეს უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა.
- მდ62. ამ ფაქტორების გათვალისწინებით, განათლების დეპარტამენტის აზრით, საჯარო სექტორის გაერთიანება შერწყმის სახით უნდა კლასიფიცირდეს. ამ გადაწყვეტილების მიღებისას გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განსაზღვრისას ყველაზე მნიშვნელოვან ფაქტორად მიიჩნევა ფაქტი, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანება საერთო კონტროლის პირობებში განხორციელდა.

სცენარი 6: საჯარო სექტორის ერთეულის არამომგებიან ორგანიზაციასთან გაერთიანება

მდნ3. ქვემოთ მოცემულ დიაგრამაზე ნაჩვენებია საჯარო სექტორის ერთეულის გაერთიანება არამომგებიან ორგანიზაციასთან, რომელიც მსგავს მომსახურებას ეწევა.



მდნ4. ამ სცენარში საჯარო სექტორის გაერთიანება ხორციელდება, რომლის ფარგლებში არამომგებიანი ორგანიზაცია I, საქველმოქმედო ორგანიზაცია, რომელიც სამედიცინო მომსახურებას ეწევა, ნებაყოფილობით თანხმდება ჯანდაცვის დეპარტამენტთან გაერთიანებაზე, საზოგადოებისათვის მომსახურების გაწევის გაუმჯობესების მიზნით. არამომგებიანი ორგანიზაციის I ოპერაციები ინტეგრირდება ჯანდაცვის დეპარტამენტის მსგავს ოპერაციებთან. გაერთიანებამდე ჯანდაცვის დეპარტამენტი აფინანსებდა არამომგებიან ორგანიზაციას I. ჯანდაცვის დეპარტამენტი ფარავს საქველმოქმედო ორგანიზაციის ნდობით აღჭურვილი პირების მიერ არამომგებიანი ორგანიზაციის I აქტივებსა და ვალდებულებებზე საკუთრების უფლების გადაცემასთან დაკავშირებით გაწეულ დანახარჯს.

მდნ5. ჯანდაცვის დეპარტამენტის არამომგებიან ორგანიზაციასთან I გაერთიანება საჯარო სექტორის გაერთიანებაა.

მდნ6. ამ სცენარში ჯანდაცვის დეპარტამენტი მოიპოვებს:

- (ა) უფლებამოსილებას არამომგებიან ორგანიზაციაზე I და მის ოპერაციებზე;
- (ბ) რისკის, უფლებების ან ცვალებადი სარგებლის მიღებას ამ ოპერაციებში მისი მონაწილეობიდან; და
- (გ) შესაძლებლობის მოპოვებას, რომ ამ ოპერაციებზე თავისი უფლებამოსილება გამოიყენოს, რათა გავლენა მოახდინოს ამ ოპერაციებში მისი მონაწილეობიდან წარმოქმნილი სარგებლის

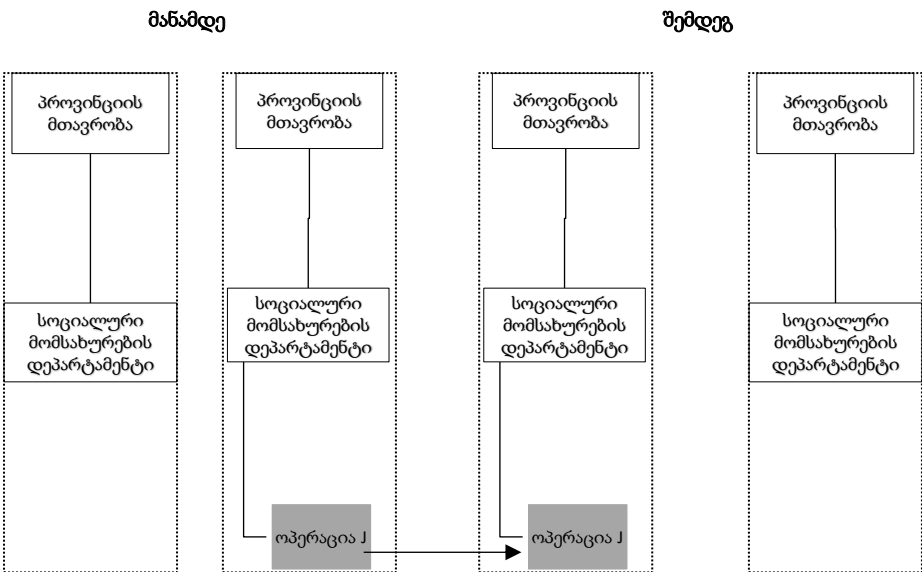
ხასიათზე ან ოდენობაზე.

- მდ67. ჯანდაცვის დეპარტამენტი დაასკვნის, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანების შედეგად მან კონტროლი მოიპოვა არამომგებიან ორგანიზაციაზე I. ჯანდაცვის დეპარტამენტი განიხილავს სსბასს 40-ის პუნქტებში 9–14 და მგ19–მგ50 მოცემულ მითითებებს, რათა განსაზღვროს ამ გაერთიანებას შერწყმის კლასიფიკაცია მიანიჭოს თუ შექმნის.
- მდ68. ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განხილვისას ჯანდაცვის დეპარტამენტი შენიშნავს, რომ მაკონტროლებელი ერთეულის / კონტროლირებული ერთეულის ურთიერთობაა ჯანდაცვის დეპარტამენტსა და არამომგებიან ორგანიზაციას I შორის. ეს როგორც შერწყმის, ისე შექმნის შესაბამისია.
- მდ69. კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას ჯანდაცვის დეპარტამენტი შენიშნავს, რომ კომპენსაციის გადახდის მიზანი არ არის გამყიდველისათვის თავისი ოპერაციის წმინდა აქტივებზე საკუთრების უფლების გადაცემისთვის კომპენსაციის მიცემა. მართალია, ჯანდაცვის დეპარტამენტი თანხას უხდის ნდობით აღჭურვილ პირებს, მაგრამ ეს არის კომპენსაციის გადახდა გაერთიანების განხორციელებისას გაწეული დანახარჯებისთვის, და არა მათი კომპენსირება არამომგებიანი ორგანიზაციის I წმინდა აქტივებზე საკუთრების უფლების გადაცემისთვის. მართალია არამომგებიან ორგანიზაციას I ნდობით აღჭურვილი პირები ჰყავს, მაგრამ ამ პირებს არა აქვთ ამ ოპერაციის წმინდა აქტივების საკუთრების უფლება. ეს ნიშნავს, რომ არ არსებობს მხარე, რომელსაც არამომგებიანი ორგანიზაციის I წმინდა აქტივების საკუთრების უფლება აქვს (ანუ არ არსებობენ არამომგებიანი ორგანიზაციის I ყოფილი მფლობელები, რომელთაც რაოდენობრივად გამოსახვადი საკუთრების წილები გააჩნიათ). ეს მიუთითებს, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა. ამ სცენარში ფაქტით არის დადასტურებული, რომ ამ გაერთიანების მიზანია საზოგადოებისათვის მომსახურების გაწევის გაუმჯობესება.
- მდ70. გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას ჯანდაცვის დეპარტამენტი შენიშნავს, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანება ნებაყოფლობითი გაერთიანებაა. შესაბამისად, ეს მაჩვენებლები არ უზრუნველყოფენ რაიმე მტკიცებულებას, რომელიც მიუთითებს, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა.
- მდ71. ამ ფაქტორების გათვალისწინებით ჯანდაცვის დეპარტამენტი

განსაზღვრავს, რომ საჯარო სექტორის ეს გაერთიანება შერწყმის სახით უნდა კლასიფიცირდეს. ამ გადაწყვეტილების მიღებისას ჯანდაცვის დეპარტამენტმა გაითვალისწინა, რომ კომპენსაციის არარსებობა, რადგან არ არსებობს ამ ოპერაციის წმინდა აქტივებზე უფლებამოსილი მხარე, ყველაზე მნიშვნელოვანი ფაქტორია ამ გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განსაზღვრისას. ამ სცენარში ეს შეხედულება გამყარებულია ფაქტით, რომ ნდობით აღჭურვილი პირების საბჭო ნებაყოფილობით ამბობს უარს ოპერაციების კონტროლზე, რათა გაუმჯობესდეს საზოგადოებისათვის მომსახურების გაწევა.

სცენარი 7: ოპერაციის გადაცემა მთავრობის სხვადასხვა დონეებს შორის

მდ72. ქვემოთ მოცემულ დიაგრამაზე ნაჩვენებია ოპერაციის გადაცემა მთავრობის სხვადასხვა დონეებს შორის.



მდ73. ამ სცენარში ცენტრალური მთავრობა ახორციელებს ზოგიერთი სოციალური მომსახურების გაწევაზე პასუხისმგებლობის პროვინციის მთავრობაზე გადაცემის პოლიტიკას. შესაბამისად, მისი წინადადებაა J ოპერაციის, რომელიც უზრუნველყოფს მზრუნველყოფას საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით, ცენტრალური მთავრობის სოციალური მომსახურების დეპარტამენტიდან პროვინციის მთავრობის სოციალური მომსახურების დეპარტამენტისთვის გადაცემა. პროვინციის მთავრობა მხარს უჭერს ამ პოლიტიკას და

თანხმდება J ოპერაციის მიღებაზე. J ოპერაციის წმინდა აქტივებია ფ.ე.1,00². პროვინციის მთავრობა ცენტრალურ მთავრობას კომპენსაციას არ გადასცემს. თუმცა, გადაცემის შეთანხმებით პროვინციის მთავრობას ეკისრება მოვალეობა, რომ საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით მზრუნველობის გაწევა გააგრძელოს სულ მცირე 10 წლის განმავლობაში. J ოპერაცია თავის დანახარჯებს მთლიანად არ ფარავს მიღებული საფასურიდან; ამგვარად, პროვინციის მთავრობა ამ დანაკლისის შესავსებად რესურსების უზრუნველყოფაზე იღებს პასუხისმგებლობას. გადაცემის შემდეგ პროვინციის მთავრობა J ოპერაციის ოპერირებას ახორციელებს, როგორც დამოუკიდებელი ერთეულის (ანუ პროვინციის მთავრობასა და J ოპერაციას შორის არსებობს მაკონტროლებელი ერთეულის/კონტროლირებული ერთეულის ურთიერთობა), თუმცა ის გეგმავს მოგვიანებით ამ ოპერაციის ინტეგრირებას თავის სხვა ოპერაციებთან, რაც მაკონტროლებელი ერთეულის / კონტროლირებული ერთეულის ურთიერთობა შეწყვეტს.

მდ74. J ოპერაციის გადაცემა საჯარო სექტორის გაერთიანებაა, რომელიც უნდა აისახოს როგორც პროვინციის მთავრობის ფინანსურ ანგარიშგებაში, ისე პროვინციის მთავრობის სოციალური მომსახურების დეპარტამენტის ფინანსურ ანგარიშგებაში. რადგან ამ ორივე ერთეულისთვის ერთი და იგივე ანალიზი იქნება საჭირო, წინამდებარე მაგალითში გამოყენებულია ტერმინი პროვინციის მთავრობა, რომელიც ორივე ერთეულს გულისხმობს.

მდ75. იმისათვის, რომ განისაზღვროს, ეს გაერთიანება შერწყმად უნდა კლასიფიცირდეს თუ შემენად, პროვინციის მთავრობა პირველ რიგში განიხილავს, მან მოიპოვა თუ არა ოპერაციებზე კონტროლი ამ გაერთიანების შედეგად.

მდ76. ამ მაგალითში პროვინციის მთავრობა მოიპოვებს:

- (ა) უფლებამოსილებას J ოპერაციაზე;
- (ბ) რისკს ან უფლებებს ცვალებად სარგებელზე J ოპერაციაში მისი მონაწილეობიდან; და
- (გ) შესაძლებლობას, რომ J ოპერაციაზე თავისი უფლებამოსილება გამოიყენოს ამ ოპერაციაში მისი მონაწილეობიდან სარგებლის ხასიათზე ან ოდენობაზე გავლენისთვის.

მდ77. პროვინციის მთავრობა დაასკვნის, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანების შედეგად მან კონტროლი მოიპოვა J ოპერაციაზე.

² ამ მაგალითებში თანხები გამოსახულია „ფულად ერთეულებში“ (ფ.ე.)

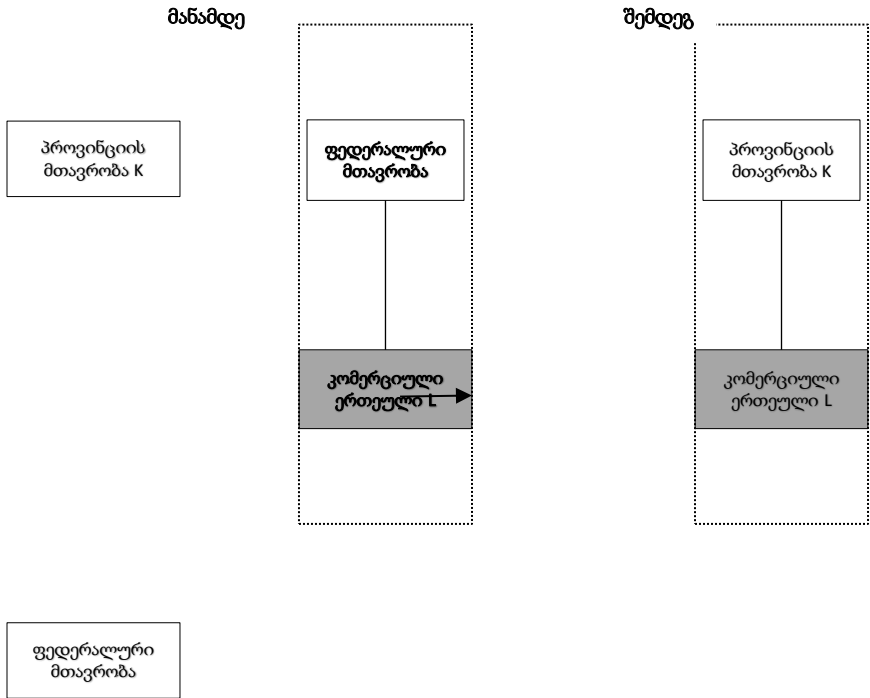
პროვინციის მთავრობა განიხილავს სსბასს 40-ის პუნქტებში 9–14 და მგ19–მგ50 მოცემულ მითითებებს, რათა განსაზღვროს ამ გაერთიანებას შერწყმის კლასიფიკაცია მიანიჭოს თუ შექმნის.

- მდ78. ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განხილვისას პროვინციის მთავრობა შენიშნავს, რომ გაერთიანება წარმოქმნის მაკონტროლებელი ერთეულის/კონტროლირებული ერთეულის ურთიერთობას პროვინციის მთავრობასა და J ოპერაციას შორის. ეს შერწყმის ეკონომიკური შინაარსს არ შეესაბამება.
- მდ79. კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას პროვინციის მთავრობა შენიშნავს, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანება არ მოიცავს კომპენსაციის გადახდას და მისი მიზანი არ არის ოპერაციის წმინდა აქტივებზე საკუთრების უფლების დათმობისთვის გამყიდველის კომპენსირება. თუმცა, გადაცემის შეთანხმებით მოითხოვება, რომ პროვინციის მთავრობამ გააგრძელოს ამ მომსახურების გაწევა. რადგან J ოპერაცია მიღებული საფასურიდან თავის დანახარჯებს სრულად ვერ ამოიღებს, პროვინციის მთავრობას დასჭირდება საკმარისი რესურსების უზრუნველყოფა ამ დანაკლისის შესავსებად. პროვინციის მთავრობის აზრით შეთანხმებული 10-წლიანი პერიოდის განმავლობაში მომსახურების გაწევის დანახარჯი დაახლოებით მიღებული წმინდა აქტივების ღირებულების ტოლი იქნება. ამგვარად, მისი აზრით ბაზრის მონაწილე J ოპერაციის რეალურ ღირებულებას (10 წლის განმავლობაში მომსახურების გაწევის მოვალეობასთან ერთად) ნოლის ტოლად შეაფასებს. მართალია, კომპენსირების გადაცემა არ ხდება, მაგრამ ეს ასახავს გაერთიანების რეალურ ღირებულებას. პროვინციის მთავრობა დაასკვნის, რომ კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლები არ უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომელიც მიუთითებს, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა.
- მდ80. გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას პროვინციის მთავრობა შენიშნავს, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანება ნებაყოფლობითია. შესაბამისად, მაჩვენებლები არ უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომელიც მიუთითებს, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა.
- მდ81. აღნიშნული ფაქტორების გათვალისწინებით პროვინციის მთავრობა დაასკვნის, რომ არ არსებობს მტკიცებულება, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა, ამიტომ ეს საჯარო სექტორის გაერთიანება შექმნის სახით უნდა იქნეს კლასიფიცირებული.

- მდ82. მე-7 სცენარში პროვინციის მთავრობის აზრით, ბაზრის მონაწილე J ოპერაციის რეალურ ღირებულებას (10 წლის განმავლობაში მომსახურების გაწევის მოვალეობასთან ერთად) ნოლის ტოლად შეაფასებდა. აღნიშნული გახლავთ იმის მიზეზი, რომ კომპენსაციის გადახდა არ მომხდარა. ამ ვარიანტში გაკეთებულია დაშვება, რომ J ოპერაცია მიღებული საფასურით დაფარავს თავის დანახარჯებს. შესაბამისად ბაზრის მონაწილე J ოპერაციის რეალურ ღირებულებას (10 წლის განმავლობაში მომსახურების გაწევის მოვალეობასთან ერთად) ნოლზე მეტი ღირებულებით შეაფასებდა.
- მდ83. ამ ვითარებაში ფაქტი, რომ გაერთიანება არ მოიცავს კომპენსაციის გადახდას, რომლის მიზანია გამყიდველისთვის ოპერაციის წმინდა აქტივების საკუთრების უფლების დათმობისთვის კომპენსაციის მიცემა, შეიძლება უზრუნველყოფდეს მტკიცებულებას, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა.
- მდ84. ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების კლასიფიკაციის განსაზღვრისას პროვინციის მთავრობა ითვალისწინებს ყველაზე მნიშვნელოვან ფაქტორს ან ფაქტორებს. პროვინციის მთავრობის აზრით ფაქტი, რომ მან კონტროლი მოიპოვა J ოპერაციაზე და ფაქტი, რომ გაერთიანება არ მოიცავს თავისი ოპერაციების J ოპერაციის ოპერაციებთან ინტეგრირებას, ყველაზე მნიშვნელოვანი ფაქტორებია ამ გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განსაზღვრისას. ეს მიუთითებს, რომ გაერთიანება შეძენის სახით უნდა კლასიფიცირდეს. გადაწყვეტილების მიღებასთან დაკავშირებული მაჩვენებლები ამყარებს ამ კლასიფიკაციას; მხოლოდ კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლები მიუთითებს, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა. ამგვარად, პროვინციის მთავრობა ამ გაერთიანებას შეძენის კლასიფიკაციას ანიჭებს.

სცენარი 8: კომერციული ერთეულის გადაცემა მთავრობის სხვადასხვა დონეებს შორის

მდ85. ქვემოთ მოცემულ დიაგრამაზე ნაჩვენებია კომერციული ერთეულის გადაცემა მთავრობის სხვადასხვა დონეებს შორის.



მდ86. ამ სცენარში ფედერალური მთავრობა თანხმდება L კომერციული ერთეულის K პროვინციის მთავრობისთვის გადაცემაზე. K პროვინციის მთავრობა კომპენსაციას იხდის ამ გადაცემასთან დაკავშირებით. გაერთიანების შემდეგ K პროვინციის მთავრობა L კომერციული ერთეულის ოპერირებას ახორციელებს, როგორც დამოუკიდებელი,

განცალკევებული ერთეულის.

მდ87. L კომერციული ერთეულის გადაცემა საჯარო სექტორის გაერთიანებაა. იმისათვის, რომ განისაზღვროს, ეს გაერთიანება შერწყმად უნდა კლასიფიცირდეს თუ შექმნად, K პროვინციის მთავრობა პირველ რიგში განიხილავს, მან მოიპოვა თუ არა ოპერაციებზე კონტროლი ამ გაერთიანების შედეგად.

მდ88. ამ სცენარში K პროვინციის მთავრობა მოიპოვებს:

- (ა) უფლებამოსილებას L კომერციულ ერთეულზე და მის ოპერაციებზე;
- (ბ) რისკის, უფლებების ან ცვალებადი სარგებლის მიღებას ამ ოპერაციებში მისი მონაწილეობიდან; და
- (გ) შესაძლებლობის მოპოვებას, რომ ამ ოპერაციებზე თავისი უფლებამოსილება გამოიყენოს, რათა გავლენა მოახდინოს ამ ოპერაციებში მისი მონაწილეობიდან წარმოქმნილი სარგებლის ხასიათზე ან ოდენობაზე.

მდ89. K პროვინციის მთავრობა დაასკვნის, რომ ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების შედეგად მან კონტროლი მოიპოვა L კომერციულ ერთეულზე. K პროვინციის მთავრობა განიხილავს სსბას 40-ის პუნქტებში 9–14 და მგ19–მგ50 მოცემულ მითითებებს, რათა განსაზღვროს ამ გაერთიანებას შერწყმის კლასიფიკაცია მიანიჭოს თუ შექმნის.

მდ90. ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განხილვისას K პროვინციის მთავრობა შენიშნავს, რომ ეს გაერთიანება წარმოქმნის მაკონტროლებელი ერთეულის/კონტროლირებული ერთეულის ურთიერთობას პროვინციის მთავრობასა და L კომერციულ ერთეულს შორის. ეს არ შეესაბამება შერწყმის ეკონომიკურ შინაარსს. K პროვინციის მთავრობა ასევე შენიშნავს, რომ ამ გაერთიანებას კომერციული შინაარსი აქვს, რაც შექმნაზე მიუთითებს.

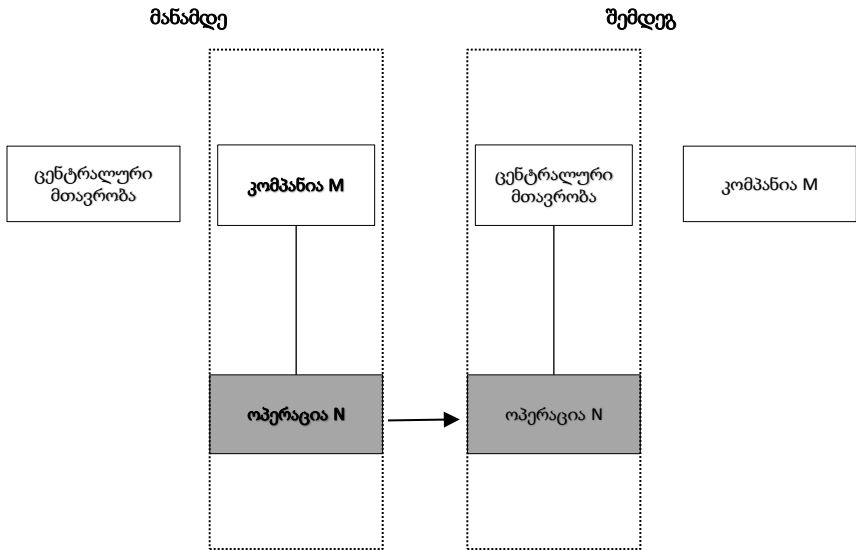
მდ91. კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას K პროვინციის მთავრობა შენიშნავს, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანება მოიცავს კომპენსაციის გადახდას, რომლის მიზანია ოპერაციის წმინდა აქტივების საკუთრების უფლების დათმობისთვის გამყიდველის კომპენსირება. K პროვინციის მთავრობა დაასკვნის, რომ კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლები არ უზრუნველყოფს რაიმე მტკიცებულებას, რომელიც მიუთითებს, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა.

მდ92. გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას K პროვინციის მთავრობა შენიშნავს, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანება ნებაყოფლობითი გაერთიანებაა. შესაბამისად, ეს მაჩვენებლები არ უზრუნველყოფენ რაიმე მტკიცებულებას, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა.

მდ93. ამ ფაქტორების გათვალისწინებით K პროვინციის მთავრობა დაასკვნის, რომ არ არსებობს რაიმე მტკიცებულება, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა და შესაბამისად, საჯარო სექტორის ეს გაერთიანება შეძენის სახით უნდა კლასიფიცირდეს.

სცენარი 9: კერძო სექტორის ოპერაციის შესყიდვა

მდ94. ქვემოთ მოცემულ დიაგრამაზე ნაჩვენებია საჯარო სექტორის ერთეულს შივრ კერძო სექტორის ოპერაციის შესყიდვა.



მდ95. ამ სცენარში ცენტრალური მთავრობა N ოპერაციას ყიდულობს M კომპანიისგან. ცენტრალური მთავრობა N ოპერაციის საბაზრო ფასს იხდის და M კომპანია ნებაყოფლობით მოქმედებს. ამ შესყიდვის შემდეგ N ოპერაციის ოპერირება ხორციელდება, როგორც დამოუკიდებელი, ცალკე ერთეულის.

მდ96. N ოპერაციის შესყიდვა საჯარო სექტორის გაერთიანებაა. იმისათვის, რომ განისაზღვროს, ეს გაერთიანება შერწყმად უნდა კლასიფიცირდეს თუ შეძენად, ცენტრალური მთავრობა პირველ რიგში განიხილავს, მან მოიპოვა თუ არა ოპერაციებზე კონტროლი ამ გაერთიანების შედეგად.

მდ97. ამ სცენარში ცენტრალური მთავრობა მოიპოვებს:

- (ა) უფლებამოსილებას N კომპანიაზე;
- (ბ) რისკს ან უფლებებს ცვალებად სარგებელზე N ოპერაციაში მისი მონაწილეობიდან; და
- (გ) შესაძლებლობას, რომ N ოპერაციაზე თავისი უფლებამოსილება გამოიყენოს ამ ოპერაციაში მისი მონაწილეობიდან სარგებლის ხასიათზე ან ოდენობაზე გავლენისთვის.

მდ98. ცენტრალური მთავრობა დაასკვნის, რომ ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების შედეგად მან კონტროლი მოიპოვა N ოპერაციაზე. ცენტრალური მთავრობა განიხილავს სსბასს 40-ის პუნქტებში 9–14 და მგ19–მგ50 მოცემულ მითითებებს, რათა განსაზღვროს ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმა არის თუ არა.

მდ99. ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განხილვისას ცენტრალური მთავრობა შენიშნავს, რომ ეს გაერთიანება განაპირობებს მაკონტროლებელი ერთეულის/კონტროლირებული ერთეულის ურთიერთობას ცენტრალურ მთავრობასა და N ოპერაციას შორის. ეს არ შეესაბამება შერწყმის ეკონომიკურ შინაარსს. ცენტრალური მთავრობა ასევე შენიშნავს, რომ ამ გაერთიანებას კომერციული შინაარსი აქვს, რაც შეძენაზე მიუთითებს.

მდ100. კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას ცენტრალური მთავრობა შენიშნავს, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანება მოიცავს კომპენსაციის გადახდას, რომლის მიზანია ოპერაციის წმინდა აქტივების საკუთრების უფლების დათმობისთვის გამყიდველის კომპენსირება. ცენტრალური მთავრობა დაასკვნის, რომ კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლები არ უზრუნველყოფს რაიმე მტკიცებულებას, რომელიც მიუთითებს, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა.

მდ101. გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას ცენტრალური მთავრობა შენიშნავს, რომ ეს საჯარო სექტორის გაერთიანება ნებაყოფლობითი გაერთიანებაა. შესაბამისად, ეს მაჩვენებლები არ უზრუნველყოფენ რაიმე მტკიცებულებას, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა.

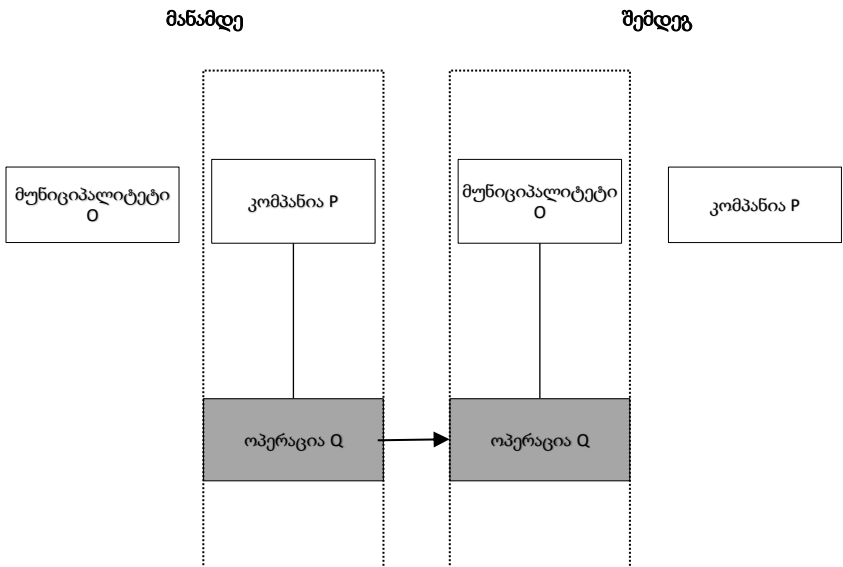
მდ102. ამ ფაქტორების გათვალისწინებით ცენტრალური მთავრობა დაასკვნის, რომ არ არსებობს რაიმე მტკიცებულება, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმა და შესაბამისად, საჯარო სექტორის ეს გაერთიანება შეძენის სახით უნდა კლასიფიცირდეს.

სცენარი 9: ვარიაცია

- მდ103. მე-9 სცენარში M კომპანია გარიგებაში ნებაყოფილობით მონაწილეობს. ამ ვარიანტში ცენტრალური მთავრობა N ოპერაციის ნაციონალიზაციას ახორციელებს იძულებითი შესყიდვის სახით. შესყიდვა მაინც N ოპერაციის საბაზრო ღირებულებით ხორციელდება.
- მდ104. ნებაყოფილობითი გარიგების იძულებით შესყიდვით შეცვლა გავლენას არ ახდენს კონტროლის ან კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლების შეფასებაზე.
- მდ105. გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას ცენტრალური მთავრობა შენიშნავს, რომ M კომპანია ნებაყოფილობით არ მოქმედებს. ფაქტი, რომ ცენტრალურ მთავრობას (გაერთიანების მონაწილე მხარე) შეუძლია საჯარო სექტორის გაერთიანება ძალით მოახვიოს თავზე M კომპანიას, უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შექმნაა.
- მდ106. შესაბამისად, ცენტრალური მთავრობა საჯარო სექტორის ამ გაერთიანებას შექმნის კლასიფიკაციას ანიჭებს.

სცენარი 10: ხელსაყრელი შესყიდვა

- მდ107. ქვემოთ მოცემულ დიაგრამაზე ნაჩვენებია ხელსაყრელი შესყიდვა საჯარო სექტორის ერთეულის მიერ.



მდ108. ამ სცენარში O მუნიციპალიტეტი Q ოპერაციას ხელსაყრელი შესყიდვით ყიდულობს P კომპანიისგან. P კომპანია ცდილობს Q ოპერაციის სწრაფად გაყიდვას თანხის ამოსაღებად და თანახმაა Q ოპერაციის საბაზრო ფასზე დაბალი ფასი მიიღოს სწრაფად გაყიდვის შემთხვევაში. ამ ხელსაყრელ შესყიდვაში P კომპანია ნებაყოფილობით მონაწილეობს. შესყიდვის შემდეგ Q ოპერაციის მართვას მუნიციპალიტეტი ახორციელებს, როგორც ცალკე ერთეულის.

მდ109. Q ოპერაციის ხელსაყრელი შესყიდვა საჯარო სექტორის გაერთიანებაა. იმისათვის, რომ განისაზღვროს, ეს გაერთიანება შერწყმად უნდა კლასიფიცირდეს თუ შეძენად, O მუნიციპალიტეტი პირველ რიგში განიხილავს, მან მოიპოვა თუ არა ოპერაციებზე კონტროლი ამ გაერთიანების შედეგად.

მდ110. ამ სცენარში O მუნიციპალიტეტი მოიპოვებს:

- (ა) უფლებამოსილებას Q ოპერაციაზე;
- (ბ) რისკს ან უფლებებს ცვალებად სარგებელზე Q ოპერაციაში მისი მონაწილეობიდან; და
- (გ) შესაძლებლობას, რომ Q ოპერაციაზე თავისი უფლებამოსილება გამოიყენოს ამ ოპერაციაში მისი მონაწილეობიდან სარგებლის ხასიათზე ან ოდენობაზე გავლენისთვის.

მდ111. O მუნიციპალიტეტი დაასკვნის, რომ ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების შედეგად მან კონტროლი მოიპოვა Q ოპერაციაზე. O მუნიციპალიტეტი განიხილავს სსბასს 40-ის პუნქტებში 9–14 და მგ19–მგ50 მოცემულ მითითებებს, რათა განსაზღვროს ამ გაერთიანებას შერწყმის კლასიფიკაცია მიანიჭოს თუ შეძენის.

მდ112. ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განხილვისას O მუნიციპალიტეტი შენიშნავს, რომ ეს გაერთიანება განაპირობებს მაკონტროლებელი ერთეულის/კონტროლირებული ერთეულის ურთიერთობას O მუნიციპალიტეტსა და Q ოპერაციას შორის. ეს არ შეესაბამება შერწყმის ეკონომიკურ შინაარსს. O მუნიციპალიტეტი ასევე შენიშნავს, რომ ამ გაერთიანებას კომერციული შინაარსი აქვს (მიუხედავად იმისა, რომ გადახდილი ფასი Q ოპერაციის საბაზრო ფასზე დაბალი იყო).

მდ113. კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას O მუნიციპალიტეტი შენიშნავს, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანება მოიცავს კომპენსაციის გადახდას, რომლის მიზანია ოპერაციის წმინდა აქტივების საკუთრების უფლების დათმობისთვის გამყიდველის კომპენსირება, მიუხედავად იმისა, რომ გადახდილი ფასი საბაზრო

ფასზე დაბალი იყო. P კომპანია ნებაყოფილობით დათანხმდა დაბალ ფასზე, სწრაფად გაყიდვის შემთხვევაში და კომპენსაციის გადახდის მიზანი იყო P კომპანიის იმ დონის კომპენსირების მიცემა, რომელზეც ის თანახმა იყო Q ოპერაციის წმინდა აქტივებზე თავისი საკუთრების უფლების დათმობისთვის. O მუნიციპალიტეტი დაასკვნის, რომ კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლები არ უზრუნველყოფს რაიმე მტკიცებულებას, რომელიც მიუთითებს, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა.

მდ114. გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას O მუნიციპალიტეტი შენიშნავს, რომ ეს საჯარო სექტორის გაერთიანება ნებაყოფლობითი გაერთიანებაა. შესაბამისად, ეს მაჩვენებლები არ უზრუნველყოფენ რაიმე მტკიცებულებას, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა.

მდ115. ამ ფაქტორების გათვალისწინებით O მუნიციპალიტეტი დაასკვნის, რომ არ არსებობს რაიმე მტკიცებულება, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა და შესაბამისად, საჯარო სექტორის ეს გაერთიანება შეძენის სახით უნდა კლასიფიცირდეს.

სცენარი 10: ვარიაცია

მდ116. მე-10 სცენარში, კომპანია P აღნიშნულ გარიგებას ნებაყოფილობით ახორციელებს. ამ ვარიანტში O მუნიციპალიტეტი Q ოპერაციას იძულებითი შესყიდვით მიიღებს. შესყიდვა ისევ Q ოპერაციის საბაზრო ფასზე დაბალი ფასით ხორციელდება. P კომპანია Q ოპერაციას ნებაყოფილობით საბაზრო ფასზე დაბალ ფასად არ გაყიდდა.

მდ117. ნებაყოფლობითი გარიგების იძულებითი შესყიდვით შეცვლა გავლენას არ ახდენს კონტროლის შეფასებაზე.

მდ118. კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას O მუნიციპალიტეტი შენიშნავს, რომ ეს საჯარო სექტორის გაერთიანება მოიცავს კომპენსაციას, რომლის გადახდის მიზანია ოპერაციის წმინდა აქტივებზე საკუთრების უფლების დათმობისთვის გამყიდველის კომპენსირება. თუმცა, კომპენსაციის ოდენობა იმაზე ნაკლებია, რასაც P კომპანია ნებაყოფილობით მიიღებდა. შესაბამისად, ეს მაჩვენებლები მხოლოდ სუსტ მტკიცებულებას უზრუნველყოფენ, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შეძენაა და უფრო მეტი წონა ენიჭება სხვა ფაქტორებს.

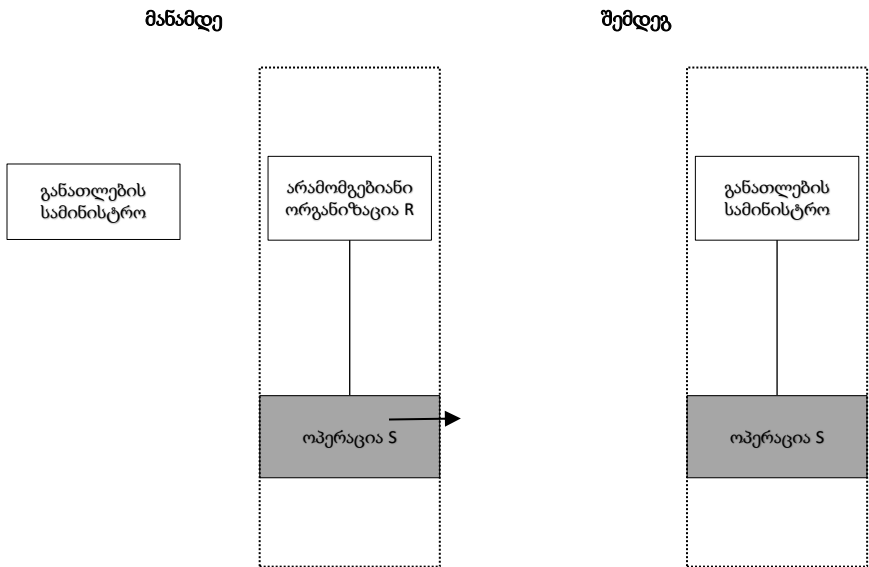
მდ119. გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას O მუნიციპალიტეტი შენიშნავს, რომ P

კომპანია ნებაყოფილობით არ მოქმედებს. ფაქტი, რომ O მუნიციპალიტეტს (გაერთიანების მონაწილე მხარე) შეუძლია საჯარო სექტორის გაერთიანება ძალით მოახვიოს თავზე P კომპანიას, უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შეძენაა.

მდ120. ყველა აღნიშნული ფაქტორის გათვალისწინებით O მუნიციპალიტეტი ამ საჯარო სექტორის გაერთიანებას შეძენის კლასიფიკაციას ანიჭებს.

სცენარი 11: შემოწირული ოპერაციები

მდ121. ქვემოთ მოცემულ დიაგრამაზე ნაჩვენებია შემოწირული ოპერაციის მიღება საჯარო სექტორის ერთეულის მიერ.



მდ122. ამ სცენარში არამომგებიანი R ორგანიზაცია, საქველმოქმედო ორგანიზაცია, რომელიც საგანმანათლებლო მომსახურებას ეწევა, S ოპერაციას (სკოლა) განათლების სამინისტროს გადასცემს უფასოდ. არამომგებიანი R ორგანიზაცია ამას აკეთებს იმიტომ, რომ მისი აზრით ეს გამოიწვევს საზოგადოებისათვის მომსახურების გაწევის გაუმჯობესებას და მას თავისი მიზნების მიღწევის საშუალებას მისცემს.

მდ123. S ოპერაციის შემოწირულობა საჯარო სექტორის გაერთიანებაა. იმისათვის, რომ განისაზღვროს, ეს გაერთიანება შერწყმად უნდა კლასიფიცირდეს თუ შექმნად, განათლების სამინისტრო პირველ რიგში განიხილავს, მან მოიპოვა თუ არა ოპერაციებზე კონტროლი ამ გაერთიანების შედეგად.

მდ124. ამ სცენარში განათლების სამინისტრო მოიპოვებს:

- (ა) უფლებამოსილებას S ოპერაციაზე;
- (ბ) რისკს ან უფლებებს ცვალებად სარგებელზე S ოპერაციაში მისი მონაწილეობიდან; და
- (გ) შესაძლებლობას, რომ S ოპერაციაზე თავისი უფლებამოსილება გამოიყენოს ამ ოპერაციაში მისი მონაწილეობიდან სარგებლის ხასიათზე ან ოდენობაზე გავლენისთვის.

მდ125. განათლების სამინისტრო დაასკვნის, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანების შედეგად მან კონტროლი მოიპოვა S ოპერაციაზე. განათლების სამინისტრო განიხილავს სსბასს 40-ის პუნქტებში 9–14 და მგ19–მგ50 მოცემულ მითითებებს, რათა განსაზღვროს ამ გაერთიანებას შერწყმის კლასიფიკაცია მიანიჭოს თუ შექმნის.

მდ126. ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განხილვისას განათლების სამინისტრო შენიშნავს, რომ ამ გაერთიანებას კომერციული შინაარსი აქვს (მიუხედავად იმისა, რომ ოპერაციისთვის S ფასი არ გადაუხდია), რაც შეძენაზე მიუთითებს.

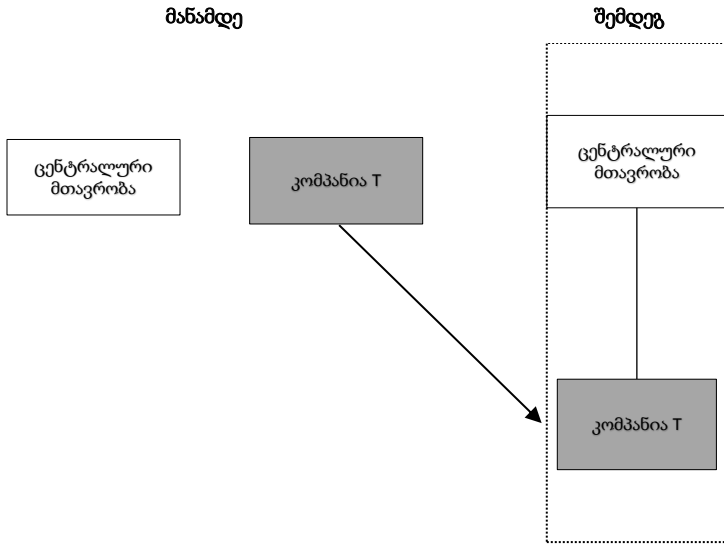
მდ127. კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას განათლების სამინისტრო შენიშნავს, რომ გაერთიანება არ მოიცავს კომპენსაციის გადახდას, რომლის მიზანია ოპერაციის წმინდა აქტივებზე საკუთრების უფლების დათმობისთვის გამყიდველის კომპენსირება. თუმცა, აღნიშნულის მიზეზია ის, რომ არამომგებიანმა ორგანიზაციამ R ნებაყოფილობით დათმო ეს უფლებები. ეს სიტუაცია ხელსაყრელი შესყიდვის მსგავსია. ხელსაყრელი შესყიდვისას გამყიდველი თანახმაა საბაზრო ფასზე დაბალი ფასის მიღებაზე, როდესაც ეს მის მოთხოვნილებებს აკმაყოფილებს, მაგალითად, სწრაფად გაყიდვის საშუალებას აძლევს. შემოწირული ოპერაციის შემთხვევაში ყოფილი მფლობელი თანახმაა ოპერაცია საზღაურის გარეშე გადასცეს მის შერჩეულ პარტნიორს. ამ სცენარში არამომგებიანი R ორგანიზაცია თანახმაა S ოპერაცია განათლების სამინისტროს გადასცეს, რადგან ეს გააუმჯობესებს საზოგადოების მომსახურებას. შესაბამისად, განათლების სამინისტრო დაასკვნის, რომ კომპენსაციის მაჩვენებლები არ უზრუნველყოფენ მტკიცებულებას, რომელიც მიუთითებს, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა.

მდ128. გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას განათლების სამინისტრო შენიშნავს, რომ ეს საჯარო სექტორის გაერთიანება ნებაყოფლობითია. შესაბამისად, ეს მაჩვენებლები არ უზრუნველყოფენ რაიმე მტკიცებულებას, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა.

მდ129. აღნიშნული ფაქტორების გათვალისწინებით განათლების სამინისტრო დაასკვნის, რომ არ არსებობს რაიმე მტკიცებულება, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა და შესაბამისად, საჯარო სექტორის ეს გაერთიანება შეძენის სახით უნდა კლასიფიცირდეს.

სცენარი 12: კერძო სექტორის ერთეულის ნაციონალიზაცია - იძულებით ჩამორთმევა

მდ130. ქვემოთ მოცემულ დიაგრამაზე ნაჩვენებია საჯარო სექტორის ერთეულის მიერ კერძო სექტორის ერთეულის ნაციონალიზაცია იძულებით ჩამორთმევის მეშვეობით.



მდ131. ამ სცენარში ცენტრალური მთავრობა T კომპანიის ნაციონალიზაციას ახორციელებს კანონმდებლობის მეშვეობით. ცენტრალური მთავრობა კომპენსაციას არ უხდის T კომპანიის აქციონერებს. შესყიდვის შემდეგ T კომპანიის მართვა ხორციელდება, როგორც ცალკე ერთეული.

მდ132. T კომპანიის ნაციონალიზაცია საჯარო სექტორის გაერთიანებაა. იმისათვის, რომ განისაზღვროს, ეს გაერთიანება შერწყმად უნდა კლასიფიცირდეს თუ შექმნად, ცენტრალური მთავრობა პირველ რიგში განიხილავს, მან მოიპოვა თუ არა ოპერაციებზე კონტროლი ამ გაერთიანების შედეგად.

მდ133. ამ სცენარში ცენტრალური მთავრობა მოიპოვებს:

- (ა) უფლებამოსილებას T კომპანიაზე;
- (ბ) რისკს ან უფლებებს ცვალებად სარგებელზე T კომპანიაში მისი მონაწილეობიდან; და
- (გ) შესაძლებლობას, რომ T კომპანიაზე თავისი უფლებამოსილება გამოიყენოს ამ T კომპანიაში მისი მონაწილეობიდან სარგებლის ხასიათზე ან ოდენობაზე გავლენისთვის.

მდ134. ცენტრალური მთავრობა დაასკვნის, რომ ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების შედეგად მან კონტროლი მოიპოვა T კომპანიაზე. ცენტრალური მთავრობა განიხილავს სსბასს 40-ის პუნქტებში 9–14 და მგ19–მგ50 მოცემულ მითითებებს, რათა განსაზღვროს ამ გაერთიანებას შერწყმის კლასიფიკაცია მიანიჭოს თუ შექმნის.

მდ135. ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განხილვისას ცენტრალური მთავრობა შენიშნავს, რომ ეს გაერთიანება

განაპირობებს მაკონტროლებელი ერთეულის/კონტროლირებული ერთეულის ურთიერთობას ცენტრალურ მთავრობასა და T კომპანიას შორის. ეს არ შეესაბამება შერწყმის ეკონომიკურ შინაარსს. ცენტრალური მთავრობა ასევე შენიშნავს, რომ ყოფილი მფლობელებისთვის T კომპანიის საკუთრების უფლების ჩამორთმევის გამო, ამ გაერთიანებას კომერციული შინაარსი აქვს, რაც შექმნაზე მიუთითებს.

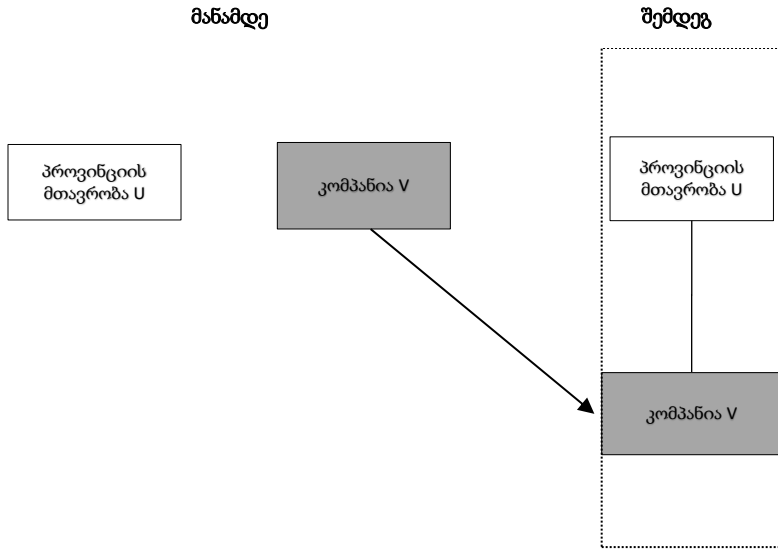
მდ136. კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას ცენტრალური მთავრობა შენიშნავს, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანება არ მოიცავს კომპენსაციის გადახდას, რომლის მიზანია ოპერაციის წმინდა აქტივებზე საკუთრების უფლების დათმობისთვის გამყიდველის კომპენსირება. თუმცა, T კომპანიის მფლობელებს საკუთრების უფლება იძულებით ჩამოერთვათ, რაც უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შექმნაა. ცენტრალური მთავრობა დაასკვნის, რომ კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლები არ უზრუნველყოფს რაიმე მტკიცებულებას, რომელიც მიუთითებს, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა.

მდ137. გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას ცენტრალური მთავრობა შენიშნავს, რომ T კომპანია ნებაყოფილობით არ მოქმედებს. ფაქტი, რომ ცენტრალურ მთავრობას (გაერთიანების მონაწილე მხარე) შეუძლია საჯარო სექტორის გაერთიანება ძალით მოახვიოს თავზე T კომპანიას, უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შექმნაა.

მდ138. ამ ფაქტორების გათვალისწინებით ცენტრალური მთავრობა დაასკვნის, რომ არ არსებობს რაიმე მტკიცებულება, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა და შესაბამისად, საჯარო სექტორის ეს გაერთიანება შექმნის სახით უნდა კლასიფიცირდეს.

სცენარი 13: კერძო სექტორის ერთეულის ნაციონალიზაცია - სახელმწიფოს დახმარება

მდ139. ქვემოთ მოცემულ დიაგრამაზე ნაჩვენებია კერძო სექტორის ერთეულის ნაციონალიზაცია სახელმწიფო დახმარების მეშვეობით.



მდ140. ამ სცენარში U პროვინციის მთავრობა ახორციელებს V კომპანიის ნაციონალიზაციას კანონმდებლობის საფუძველზე, სახელმწიფო დახმარების შედეგად. ნაციონალიზაციამდე V კომპანია ფინანსურ კრიზისს განიცდიდა. U პროვინციის მთავრობა არავითარ კომპენსაციას არ უხდის V კომპანიის აქციონერებს, მაგრამ პასუხისმგებლობას იღებს V კომპანიის წმინდა ვალდებულებებზე. ამ შესყიდვის შემდეგ V კომპანიის მართვა ხორციელდება, როგორც ცალკე ერთეულის.

მდ141. V კომპანიის ნაციონალიზაციის საჯარო სექტორის გაერთიანებაა. იმისათვის, რომ განისაზღვროს, ეს გაერთიანება შერწყმად უნდა კლასიფიცირდეს თუ შეძენად, U პროვინციის მთავრობა პირველ რიგში განიხილავს, მან მოიპოვა თუ არა ოპერაციებზე კონტროლი ამ გაერთიანების შედეგად.

მდ142. ამ სცენარში U პროვინციის მთავრობა მოიპოვებს:

- (ა) უფლებამოსილებას V კომპანიაზე;
- (ბ) რისკს ან უფლებებს ცვალებად სარგებელზე V კომპანიაში მისი მონაწილეობიდან; და
- (გ) შესაძლებლობას, რომ V კომპანიაზე თავისი უფლებამოსილება გამოიყენოს ამ V კომპანიაში მისი მონაწილეობიდან სარგებლის ხასიათზე ან ოდენობაზე გავლენისთვის.

მდ143. U პროვინციის მთავრობა დაასკვნის, რომ ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების შედეგად მან კონტროლი მოიპოვა V კომპანიაზე. U პროვინციის მთავრობა განიხილავს სსბასს 40-ის პუნქტებში 9–14 და მგ19–მგ50 მოცემულ მითითებებს, რათა განსაზღვროს ამ გაერთიანებას

შერწყმის კლასიფიკაცია მიანიჭოს თუ შეძენის.

მდ144. ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განხილვისას U პროვინციის მთავრობა შენიშნავს, რომ ეს გაერთიანება განაპირობებს მაკონტროლებელი ერთეულის/კონტროლირებული ერთეულის ურთიერთობას U პროვინციის მთავრობასა V კომპანიას შორის. ეს არ შეესაბამება შერწყმის ეკონომიკურ შინაარსს. U პროვინციის მთავრობა ასევე შენიშნავს, რომ, V კომპანიის წმინდა ვალდებულებების აღების გამო, ამ გაერთიანებას კომერციული შინაარსი აქვს, რაც შეძენაზე მიუთითებს.

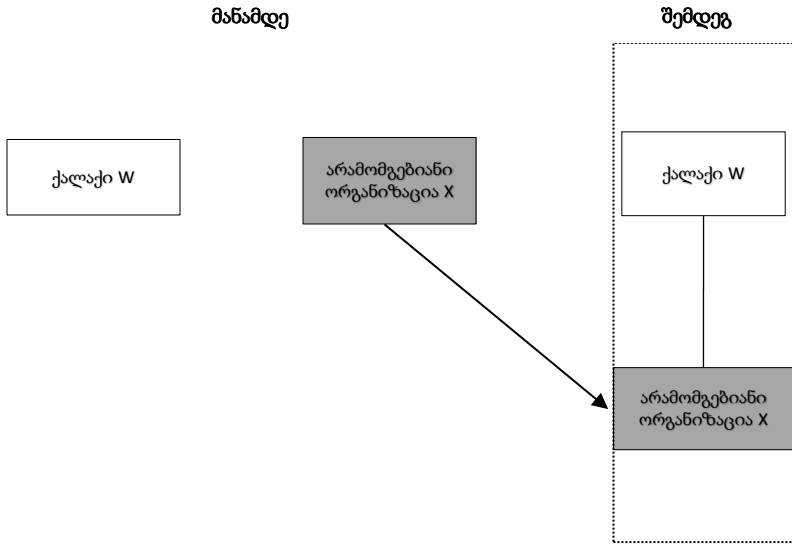
მდ145. კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას U პროვინციის მთავრობა შენიშნავს, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანება არ მოიცავს კომპენსაციის გადახდას, რომლის მიზანია ოპერაციის წმინდა აქტივებზე საკუთრების უფლების დათმობისთვის გამყიდველის კომპენსირება. თუმცა, V კომპანიას წმინდა ვალდებულებები აქვს, რომელზე პასუხისმგებლობას U პროვინციის მთავრობა იღებს ამ გაერთიანების ფარგლებში. კომპენსაციის არ არსებობა ასახავს V კომპანიის რეალურ ღირებულებას და არ ნიშნავს, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა. U პროვინციის მთავრობა დაასკვნის, რომ კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლები არ უზრუნველყოფს რაიმე მტკიცებულებას, რომელიც მიუთითებს, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა.

მდ146. გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას U პროვინციის მთავრობა შენიშნავს, რომ V კომპანია ნებაყოფილობით არ მოქმედებს. ფაქტი, რომ U პროვინციის მთავრობას (გაერთიანების მონაწილე მხარე) შეუძლია საჯარო სექტორის გაერთიანება ძალით მოახვიოს თავზე V კომპანიას, უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შეძენაა.

მდ147. ამ ფაქტორების ერთად გათვალისწინებით U პროვინციის მთავრობა დაასკვნის, რომ არ არსებობს რაიმე მტკიცებულება, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა და შესაბამისად, საჯარო სექტორის ეს გაერთიანება შეძენის სახით უნდა კლასიფიცირდეს.

სცენარი 14: არამომგებიანი ორგანიზაციის ნაციონალიზაცია - სახელმწიფო დახმარება

მდ148. ქვემოთ მოცემულ დიაგრამაზე ნაჩვენებია საჯარო სექტორის ერთეულის მიერ არამომგებიანი ორგანიზაციის ნაციონალიზაცია სახელმწიფო დახმარების მეშვეობით.



მდ149. ამ სცენარში ქალაქი W ახორციელებს არამომგებიანი X ორგანიზაციის (საქველმოქმედო ორგანიზაცია) ნაციონალიზაციას ნებაყოფლობითი სახელმწიფო დახმარების მეშვეობით. ნაციონალიზაციამდე არამომგებიანი X ორგანიზაცია ფინანსურ კრიზისს განიცდიდა და W ქალაქს მიმართა დახმარებისთვის. W ქალაქმა არამომგებიანი X ორგანიზაციის წმინდა ვალდებულებებზე აიღო პასუხისმგებლობა. შესყიდვის შემდეგ არამომგებიანი X ორგანიზაციის მართვა ხორციელდება, როგორც ცალკე ერთეულის.

მდ150. არამომგებიანი X ორგანიზაციის ნაციონალიზაცია საჯარო სექტორის გაერთიანებაა. იმისათვის, რომ განისაზღვროს, ეს გაერთიანება შერწყმად უნდა კლასიფიცირდეს თუ შემენად, ქალაქი W პირველ რიგში განიხილავს, მან მოიპოვა თუ არა ოპერაციებზე კონტროლი ამ გაერთიანების შედეგად.

მდ151. ამ სცენარში W ქალაქი მოიპოვებს:

- (ა) უფლებამოსილებას არამომგებიან X ორგანიზაციაზე;
- (ბ) რისკს ან უფლებებს ცვალებად სარგებელზე არამომგებიან X ორგანიზაციაში მისი მონაწილეობიდან; და
- (გ) შესაძლებლობას, რომ არამომგებიან ორგანიზაციაზე X თავისი უფლებამოსილება გამოიყენოს ამ არამომგებიან X ორგანიზაციაში მისი მონაწილეობიდან სარგებლის ხასიათზე ან ოდენობაზე გავლენისთვის.

მდ152. W ქალაქი დაასკვნის, რომ ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების შედეგად მან კონტროლი მოიპოვა არამომგებიან X ორგანიზაციაზე. W ქალაქი

განიხილავს სსბასს 40-ის პუნქტებში 9–14 და მგ19–მგ50 მოცემულ მითითებებს, რათა განსაზღვროს ამ გაერთიანებას შერწყმის კლასიფიკაცია მიანიჭოს თუ შეძენის.

მდ153. ამ საჯარო სექტორის გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის განხილვისას ქალაქი W შენიშნავს, რომ ეს გაერთიანება განაპირობებს მაკონტროლებელი ერთეულის/კონტროლირებული ერთეულის ურთიერთობას W ქალაქსა და არამომგებიან X ორგანიზაციას შორის. ეს არ შეესაბამება შერწყმის ეკონომიკურ შინაარსს. W ქალაქი ასევე შენიშნავს, რომ არამომგებიანი X ორგანიზაციის წმინდა ვალდებულებების ალების გამო ამ გაერთიანებას კომერციული შინაარსი აქვს, რაც შეძენაზე მიუთითებს.

მდ154. კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას ქალაქი W შენიშნავს, რომ საჯარო სექტორის გაერთიანება არ მოიცავს კომპენსაციის გადახდას, რომლის მიზანია ოპერაციის წმინდა აქტივებზე საკუთრების უფლების დათმობისთვის გამყიდველის კომპენსირება. აღნიშნულის მიზეზია ის, რომ არ არსებობს მხარე, რომელიც უფლებამოსილია არამომგებიანი X ორგანიზაციის წმინდა აქტივებზე (ანუ არ არსებობენ ყოფილი მფლობელები), რადგან ნდობით აღჭურვილ პირებს წმინდა აქტივების საკუთრების უფლება არა აქვთ. ეს, როგორც წესი, უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა. თუმცა, ამ სცენარში არამომგებიან X ორგანიზაციას წმინდა ვალდებულებები აქვს, რომელზეც ქალაქი W იღებს პასუხისმგებლობას ამ გაერთიანების ფარგლებში. წმინდა ვალდებულებებზე პასუხისმგებლობის ალებით ქალაქი W არამომგებიანი X ორგანიზაციის ნდობით აღჭურვილ პირებს ათავისუფლებს ამ ვალდებულებების ანგარიშსწორებაზე პასუხისმგებლობისგან, რაც კომპენსაციის გადახდის ანალოგიურია. შესაბამისად, ქალაქი W დაასკვნის, რომ კომპენსაციასთან დაკავშირებული მაჩვენებლები არ უზრუნველყოფს რაიმე მტკიცებულებას, რომელიც მიუთითებს, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა.

მდ155. გადაწყვეტილების მიღების პროცესთან დაკავშირებული მაჩვენებლების განხილვისას ქალაქი W შენიშნავს, რომ არამომგებიანმა X ორგანიზაციამ ნებაყოფილობით განახორციელა გაერთიანების ინიცირება. W ქალაქი დაასკვნის, რომ გადაწყვეტილების მიღებასთან დაკავშირებული მაჩვენებლები არ უზრუნველყოფენ რაიმე მტკიცებულებას, რომელიც მიუთითებს, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა.

მდ156. ამ ფაქტორების გათვალისწინებით ქალაქი W დაასკვნის, რომ

არარსებობს რაიმე მტკიცებულება, რომ ეს გაერთიანება ეკონომიკური შინაარსით შერწყმაა და შესაბამისად, საჯარო სექტორის ეს გაერთიანება შემენის სახით უნდა კლასიფიცირდეს.

შერწყმის აღრიცხვა

გაერთიანებულ ოპერაციებს შორის ოპერაციების ანულირება - სესხები

წარმოდგენილია სსბასს 40-ის პუნქტების 22 და მგ51–მგ52 გამოყენების შედეგები

მდ157. ქვემოთ მოცემულ მაგალითში ნაჩვენებია ორ გაერთიანებულ ოპერაციას, რომლებიც საერთო კონტროლს არ ექვემდებარებიან, შორის სესხის ანულირების პროცესი.

მდ158. 20X5 წლის 30 ივნისს „წარმოქმნილი ერთეული“ (RE) ჩამოყალიბდა ორი მუნიციპალიტეტის, „გაერთიანებული ოპერაცია A“ (COA) და „გაერთიანებული ოპერაცია B“ (COB), გაერთიანებით. ოთხი წლით ადრე, COA-მ COB-ს ათწლიანი, ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთის სესხი მისცა ფ.ე.250-ის ოდენობით. სესხის პროცენტი წლიურად არის გადასახდელი, ძირითადი თანხა კი დაფარვის ვადის დადგომისას.

მდ159. COB-მ ახლახან განიცადა ფინანსური სირთულეები და შერწყმის თარიღით დავალიანება ჰქონდა პროცენტის გადახდებთან მიმართებით. შერწყმის თარიღით ამ ფინანსური ვალდებულების (სესხის ამორტიზებული ღირებულება) საბალანსო ღირებულება მის ფინანსურ ანგარიშგებაში იყო ფ.ე.260.

მდ160. დავალიანებისა და იმ ფაქტის გამო, რომ COB ფინანსურ სირთულეებს განიცდის, COA-მ განახორციელდა ამ სესხის გაუფასურება. მის ფინანსურ ანგარიშგებაში შერწყმის თარიღით ამ ფინანსური აქტივის (სესხი) საბალანსო ღირებულება არის ფ.ე.200.

მდ161. შერწყმის თარიღით RE ახორციელებს COA-გან მიღებული ფინანსური ვალდებულებისა და COB-გან აღებული ფინანსური ვალდებულების ანულირებას და წმინდა აქტივების/კაპიტალის კომპონენტებს აკრედიტებს ფ.ე.60-ით, რაც არის სხვაობა ამ სესხთან დაკავშირებული ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების საბალანსო ღირებულებებს შორის სხვაობა.

გაერთიანებულ ოპერაციებს შორის ოპერაციების ანულირება - ტრანსფერები

წარმოდგენილია სსბასს 40-ის პუნქტების 22 და მგ51–მგ52 გამოყენების შედეგები.

მდ162. ქვემოთ მოცემულ მაგალითში ნაჩვენებია ორ გაერთიანებულ

ოპერაციას შორის, რომლებიც საერთო კონტროლს არ ექვემდებარება, ტრანსფერის ანულირების პროცესი.

მდ163. 20X9 წლის 30 ივნისს „წარმოქმნილი ერთეული“ (RE) ჩამოყალიბდა ორი სახელმწიფო სააგენტოს „გაერთიანებული ოპერაცია A“ (COA) და „გაერთიანებული ოპერაცია B“ (COB), გაერთიანებით. 20X9 წლის 1 იანვარს, COA-მ COB-ს მისცა გრანტი, ფ.ე.700, რომელიც გამოყენებული უნდა ყოფილიყო გარკვეული რაოდენობის ტრენინგის კურსების ჩასატარებლად.

მდ164. გრანტის პირობის შესაბამისად, გრანტი უნდა დაბრუნებულიყო იმ ტრენინგის კურსების რაოდენობის პროპორციული ოდენობით, რომელიც არ ჩატარდებოდა. შერწყმის თარიღით COB-მ კურსების შეთანხმებული რაოდენობის ნახევარი ჩაატარა და საქმიანობის შედეგის ამ მოვალეობასთან დაკავშირებით ვალდებულება აღიარა ფ.ე.350-ის ოდენობით, სსბას 23-ის, *შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები)*, შესაბამისად. წარსული გამოცდილების საფუძველზე, COA-ს აზრით, უფრო მეტად იყო სავარაუდო, რომ COB ჩაატარებდა ამ ტრენინგის კურსებს. ამგვარად, მოსალოდნელი არ იყო რესურსების შესვლა COA-ში და COA-მ ამ აქტივთან დაკავშირებით აქტივის აღიარების ნაცვლად მთელი თანხა, ფ.ე.700, ხარჯებში აღრიცხა.

მდ165. შერწყმის თარიღით ეს ოპერაცია ანულირდა. გარე მხარისადმი მოვალეობა აღარ არსებობს. წარმოქმნილი ერთეული არ აღიარებს ფ.ე.350 ვალდებულებას, სანაცვლოდ ის ამ თანხას წმინდა აქტივებში/კაპიტალში აღიარებს.

გაერთიანებული ოპერაციების შერწყმისას მათი იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებების შესწორება შერწყმისას წარმოქმნილი ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკასთან შესაბამისობისთვის

წარმოდგენილია სსბას 40-ის პუნქტების 26–27 და 36 გამოყენების შედეგები

მდ166. ქვემოთ მოცემულ მაგალითში ნაჩვენებია საერთო კონტროლს დაქვემდებარებული გაერთიანებული ოპერაციების შერწყმისას მათი იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებების შესწორების პროცესი წარმოქმნილი ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკასთან შესაბამისობისთვის.

მდ167. 20X5 წლის 1 ოქტომბერს RE შეიქმნა ორი სახელმწიფო დეპარტამენტის, COA და COB, შერწყმით. COA ადრე იყენებდა ძირითადი საშუალებების სსბას 17-ში, *ძირითადი საშუალებები*, მოცემული თვითღირებულების

მოდელით აღრიცხვის პოლიტიკას. COB ადრე იყენებდა ძირითადი საშუალებების სსბასს 17-ში, ძირითადი საშუალებები, მოცემული გადაფასების მოდელით აღრიცხვის პოლიტიკას.

მდ168. RE იყენებს სააღრიცხვო პოლიტიკას, რომელიც გულისხმობს ძირითადი საშუალებების გადაფასების მოდელით აღრიცხვას. RE აპირებს ადრე COA-ს მიერ კონტროლირებული ძირითადი საშუალებების დამოუკიდებელი შეფასების მოპოვებას.

მდ169. ადრე COA-ს მიერ კონტროლირებული ძირითადი საშუალებების დამოუკიდებელი შეფასების მიღების შემდეგ RE შემდეგნაირად შეასწორებს ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულებებს, წმინდა აქტივებში/კაპიტალში შესაბამისი გატარებით:

აქტივის ჯგუფი	საბალანსო ღირებულება (ფ.ე.)	შეფასება (ფ.ე.)	შესწორება (ფ.ე.)
მიწა	17,623	18,410	787
შენობები	35,662	37,140	1,478
ავტომობილები	1,723	1,605	(118)

მდ170. RE ასევე მიმოიხილავს ადრე COB-ს მიერ კონტროლირებულ ძირითად საშუალებებს, რათა დარწმუნდეს, რომ თანხები განახლებულია 20X5 წლის 1 ოქტომბრის მდგომარეობით. აღნიშნული მიმოიხილვით დასტურდება, რომ ადრე COB-ს მიერ კონტროლირებული ძირითადი საშუალებები განახლებულია და შესწორებების შეტანა საჭირო არ არის.

მდ171. RE ადრე COB-ს მიერ კონტროლირებულ ძირითად საშუალებებს აღიარებს მათი საბალანსო ღირებულებებით. სსბასს 17-ის 67-ე პუნქტის შესაბამისად RE როგორც COA-ს, ისე COB-ს მიერ კონტროლირებული ძირითადი საშუალებების ნარჩენ ღირებულებებსა და სასარგებლო მომსახურების ვადებს მიმოიხილავს მინიმუმ თითოეული წლიური საანგარიშგებო თარიღით. თუ მოლოდინები განსხვავდება ადრინდელი შეფასებებისგან, მაშინ RE ამ ცვლილებებს აღრიცხავს, როგორც ცვლილებებს სააღრიცხვო პოლიტიკაში, სსბასს 3-ის, სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები, შესაბამისად.

გადასახდელი გადასახადის პატიება შერწყმისას

წარმოდგენილია გადასახადის პატიების აღრიცხვის შედეგები შერწყმისას, სსბასს 40-ის პუნქტების 33–34 და მგ57–მგ58 გამოყენებით

მდ172. ქვემოთ მოცემულ მაგალითში ნაჩვენებია შერწყმის, რომელიც საერთო კონტროლს არ ექვემდებარება, აღრიცხვა, როდესაც წარმოქმნილი ერთეულის საგადასახადო ვალდებულების პატიება ხდება შერწყმის პირობების ფარგლებში.

მდ173. 20X6 წლის 1 იანვარს RE ჩამოყალიბდა ორი საჯარო სექტორის ერთეულის, COA-სა და COB-ს შერწყმით. შერწყმა ეროვნული მთავრობის მითითებით განხორციელდა. RE-ს, COA-სა და COB-ს ერთი და იგივე სააღრიცხვო პოლიტიკა აქვთ; COA-ს და COB-ის იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებების შესწორება წარმოქმნილი ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკასთან შესაბამისობისთვის საჭირო არ არის. შერწყმის თარიღით COA-სა და COB-ს შორის დავალიანება არ არსებობდა.

მდ174. 20X6 წლის 1 იანვარს თავის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში RE-მ COA-სა და COB-ს აქტივები და ვალდებულებები აღიარა და შეაფასა მათ შესაბამის ფინანსურ ანგარიშგებებში შერწყმის თარიღით ასახული საბალანსო ღირებულებებით:

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება:	COA (ფ.ე.)	COB (ფ.ე.)	RE (ფ.ე.)
ფინანსური აქტივები	1,205	997	2,202
მარაგი	25	42	67
ძირითადი საშუალებები	21,944	18,061	40,005
იდენტიფიცირებადი არამატერიალური აქტივები	0	3,041	3,041
ფინანსური ვალდებულებები	(22,916)	(22,020)	(44,936)
საგადასახადო ვალდებულებები	(76)	(119)	(195)
სულ წმინდა აქტივები	182	2	184

წმინდა აქტივები/კაპიტალი	182	2	184
--------------------------	-----	---	-----

მდ175. დავუშვათ, რომ შერწყმის პრობები მოიცავს ფინანსთა სამინისტროს (საგადასახადო ორგანო) მიერ RE-ს საგადასახადო ვალდებულების პატიებას. RE შეწყვეტს საგადასახადო ვალდებულების აღიარებას და შესწორებას შეიტანს წმინდა აქტივებში/კაპიტალში. RE-ს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება 20X6 წლის 1 იანვარს იქნება შემდეგი:

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება:	RE (ფ.ე.)
ფინანსური აქტივები	2,202
მარაგი	67
ძირითადი საშუალებები	40,005
არამატერიალური აქტივები	3,041
ფინანსური ვალდებულებები	(44,936)
საგადასახადო ვალდებულებები	0
სულ წმინდა აქტივები	379
წმინდა აქტივები/კაპიტალი	379

მდ176. ფინანსთა სამინისტრო საგადასახადო დებიტორულ დავალიანებას აღრიცხავს სსბასს 23-ის შესაბამისად და ნაპატიები გადასახადისთვის შესწორებას აღიარებს.

შერწყმის შედეგად წარმოქმნილი წმინდა აქტივების/კაპიტალის კომპონენტების აღიარება და შეფასება

წარმოდგენილია სსბასს 40-ის პუნქტების 37-39 გამოყენების შედეგები

მდ177. ქვემოთ მოცემულ მაგალითში ნაჩვენებია ბუღალტრული აღრიცხვა

შერწყმის შედეგად წარმოქმნილი წმინდა აქტივების/კაპიტალის კომპონენტების აღიარებისა და შეფასებისთვის.

მდ178. 20X4 წლის 1 ივნისს ახალი მუნიციპალიტეტი, RE, შეიქმნა COA-სა და COB-ს, რომლებიც ადრე საერთო კონტროლს არ ექვემდებარებოდნენ, სხვა მუნიციპალიტეტების ორ გეოგრაფიულ ტერიტორიასთან დაკავშირებული ოპერაციების შერწყმით.

მდ179. COB-მ ადრე მომსახურება გაუწია COA-ს, რისთვისაც მას ფ.ე.750 უნდა გადაუხადონ. შერწყმის თარიღით ეს თანხა გადახდილი არ იყო. ეს ოპერაცია შეადგენდა COA-ს ფინანსური ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების ნაწილს და COB-ის ფინანსური აქტივების საბალანსო ღირებულების ნაწილს.

მდ180. COA ადრე იყენებდა სააღრიცხვო პოლიტიკას, რომლის შესაბამისად ძირითადი საშუალებების აღრიცხვისთვის თვითღირებულების მოდელი გამოიყენებოდა. COB ადრე იყენებდა სააღრიცხვო პოლიტიკას, რომლის შესაბამისად ძირითადი საშუალებების აღრიცხვისთვის გადაფასების მოდელი გამოიყენებოდა. RE იყენებს სააღრიცხვო პოლიტიკას, რომელიც ითვალისწინებს გადაფასების მოდელის გამოყენებას ძირითადი საშუალებების შეფასებისთვის. RE მოიპოვებს იმ ძირითადი საშუალებების დამოუკიდებელ შეფასებას, რომლებსაც ადრე COA აკონტროლებდა. შედეგად ის აღნიშნული ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულებას ზრდის ფ.ე.5,750-ით და შესაბამისი შესწორება შეაქვს წმინდა აქტივების/კაპიტალის კომპონენტებში.

მდ181. ქვემოთ შეჯამებულია გადაცემული აქტივების, ვალდებულებებისა და წმინდა აქტივების/კაპიტალის კომპონენტების საბალანსო ღირებულებები. ნაჩვენებია ასევე COA-სა და COB-ს შორის ოპერაციების ანულირებისათვის (იხ. 22-ე პუნქტი) და აღნიშნული საბალანსო ღირებულებების წარმოქმნილი ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკასთან შესაბამისობისთვის შეტანილი შესწორებები.

	COA (ფ.ე.)	COB (ფ.ე.)	ანულირების შესწორებები (ფ.ე.)	სააღრიცხვო პოლიტიკის შესწორებები (ფ.ე.)	RE-ს საწყისი ნაშთი (ფ.ე.)
ფინანსური აქტივები	11,248	17,311	(750)		27,809

	COA (ფ.ე.)	COB (ფ.ე.)	ანულირების შესწორებები (ფ.ე.)	სააღრიცხვო პოლიტიკის შესწორებები (ფ.ე.)	RE-ს საწყისი ნაშთი (ფ.ე.)
მარაგი	1,072	532			1,604
ძირითადი საშუალებები	5,663	12,171		5,750	23,584
არამატერია ლური აქტივები	0	137			137
ფინანსური ვალდებულე ბები	(18,798)	(20,553)	750		(38,601)
სულ წმინდა აქტივები/ (ვალდებულ ებები)	(815)	9,598		5,750	14,533
გადაფასების ნამეტი	0	6,939		5,750	12,689
დაგროვილი ნამეტი ან დეფიციტი	(815)	2,659			1,844
სულ წმინდა აქტივები/ კაპიტალი	(815)	9,598	0	5,750	14,533

მდ182. სსბასს 40-ის პუნქტების 37–39 შესაბამისად RE-ს შეუძლია წმინდა აქტივების/კაპიტალის წარდგენა ერთი საწყისი ნაშთით, ფ.ე.14,533, ან მისი კომპონენტების სახით, როგორც ზემოთ არის ნაჩვენები.

მდ183. სხვა მუნიციპალიტეტები, რომლებიც COA-სა და COB-ს შერწყმამდე აკონტროლებდნენ, განახორციელებენ RE-თვის გადაცემული

აქტივების, ვალდებულებებისა და წმინდა აქტივების/კაპიტალის კომპონენტების აღიარების შეწყვეტას, სხვა სსბასს-ების შესაბამისად.

შეფასების პერიოდი შერწყმისას

წარმოდგენილია სსბასს 40-ის პუნქტების 40–44 გამოყენების შედეგები.

მდ184. თუ იმ საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულს, როდესაც მოხდა შერწყმა, შერწყმის საწყისი აღრიცხვა არასრულია, სსბასს 40-ის 40-ე პუნქტით მოითხოვება, რომ წარმოქმნილმა ერთეულმა თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში პირობითი ღირებულებები უნდა ასახოს იმ მუხლებისთვის, რომლის აღრიცხვა არასრულია. შეფასების პერიოდში წარმოქმნილი ერთეული შერწყმის თარიღით აღიარებული პირობითი ღირებულებების შესწორებებს, რათა ასახოს შერწყმის თარიღით არსებული ფაქტებისა და გარემოებების შესახებ მოპოვებული ახალი ინფორმაცია, რომელიც ცნობილი რომ ყოფილიყო იმ თარიღით, გავლენას მოახდენდა აღიარებული თანხების შეფასებაზე. სსბასს 40-ის 43-ე პუნქტის მიხედვით წარმოქმნილმა ერთეულმა მსგავსი შესწორებები ისე უნდა აღიაროს, თითქოს შერწყმის აღრიცხვა შერწყმის თარიღით დასრულდა. შეფასების პერიოდის შეფასებები ნამეტში ან დეფიციტში არ აისახება.

მდ185. დავუშვათ, რომ RE 20X3 წლის 30 ნოემბერს იქმნება COA-სა და COB-ს (ორი მუნიციპალიტეტი, რომლებიც საერთო კონტროლს არ ექვემდებარებოდა შერწყმამდე) შერწყმით. შერწყმამდე COA იყენებდა სააღრიცხვო პოლიტიკას, რომლის შესაბამისად მიწისა და შენობების შესაფასებლად გადაფასების მოდელი გამოიყენებოდა, მაშინ როდესაც COB-ის სააღრიცხვო პოლიტიკა იყო მიწისა და შენობების თვითღირებულების მოდელის გამოყენებით აღრიცხვა. RE იყენებს სააღრიცხვო პოლიტიკას, რომელიც მიწისა და შენობების გადაფასების მოდელით აღრიცხვას ითვალისწინებს და ცდილობს ადრე COB-ის მიერ კონტროლირებული მიწისა და შენობებისთვის დამოუკიდებელი შეფასება მოიპოვოს. აღნიშნული შეფასება დასრულებული არ იყო იმ დროს, როდესაც RE-მ გამოსაცემად დაამტკიცა 20X3 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის თავისი ფინანსური ანგარიშგება. თავის 20X3 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში RE-მ მიწისა და შენობებისთვის პირობითი ღირებულებები აღიარა, ფ.ე.150,000 და ფ.ე.275,000, შესაბამისად. შერწყმის თარიღით შენობების სასარგებლო მომსახურების ვადა იყო თხუთმეტი წელი. მიწას უსასრულო მომსახურების ვადა ჰქონდა. შერწყმის თარიღიდან ოთხი თვის შემდეგ RE-მ მიიღო აღნიშნული დამოუკიდებელი შეფასება, რომლის მიხედვით შეფასების თარიღით მიწის ღირებულება შეფასებული იყო

ფ.ე.160,000-ად, ხოლო შეფასების თარიღით შენობების ღირებულება შეფასებული იყო ფ.ე.365,000-ად.

მდ186. 20X4 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში RE-მ შემდეგნაირად, რეტროსპექტულად შეასწორა 20X3 წლის წინა წლის ინფორმაცია:

- (ა) მიწის საბალანსო ღირებულება 20X3 წლის 31 დეკემბერს გაიზარდა ფ.ე.10,000-ით. რადგან მიწას უსასრულო მომსახურების ვადა აქვს, მას ცვეთა არ ერიცხება;
- (ბ) შენობების საბალანსო ღირებულება 20X3 წლის 31 დეკემბერს გაიზარდა ფ.ე.89,500-ით. ეს შესწორება შეფასებულია, როგორც შეფასების შესწორება შერწყმის თარიღით, ფ.ე.90,000, შემცირებული დამატებითი ცვეთის თანხით, რომელიც აღიარდებოდა, თუ შერწყმის თარიღით აქტივის ღირებულება აღიარდებოდა ამ თარიღიდან (ფ.ე.500 ერთი თვის ცვეთისთვის).
- (გ) ფ.ე.100,000-ით შესწორება აღიარებულია წმინდა აქტივებში/კაპიტალში, 20X3 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით.
- (დ) 20X3 წლის ცვეთის ხარჯი გაიზარდა ფ.ე.500-ით.

მდ187. სსბას 40-ის 56-ე პუნქტის შესაბამისად RE განმარტებით შენიშვნებში გაამჟღავნებს:

- (ა) თავის 20X3 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში - შერწყმის საწყისი აღრიცხვა არ იყო დასრულებული, რადგან ადრე COB-ის მიერ კონტროლირებული მიწისა და შენობების შეფასება მიღებული არ იყო;
- (ბ) თავის 20X4 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში - მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული პირობითი ღირებულებების შესწორებების ოდენობასა და ახსნას. ამგვარად, RE განმარტებით შენიშვნებში გაამჟღავნებს, რომ 20X3 წლის შესადარისი ინფორმაცია რეტროსპექტულად არის შესწორებული, რათა მიწისა და შენობების ღირებულება გაიზარდოს ფ.ე.99,500-ით (ფ.ე.100,000-ით შერწყმის თარიღით), ცვეთა იზრდება ფ.ე.500-ით და წმინდა აქტივები/კაპიტალი იზრდება ფ.ე.100,000-ით.

გაერთიანებული ოპერაციის მიერ იმ კრიტერიუმის საფუძველზე, რომელიც შეიძლება შეიცვალოს შერწყმის შედეგად, მიღებული ტრანსფერების შემდგომი შეფასება

სსბასს 40-ის პუნქტებში 48 და მგ61–მგ63 მოცემული მოთხოვნების გამოყენების შედეგების წარმოჩენა.

მდ188. ქვემოთ მოცემულ მაგალითში ნაჩვენებია გაერთიანებული ოპერაციის მიერ იმ კრიტერიუმის საფუძველზე, რომელიც შეიძლება შეიცვალოს შერწყმის შედეგად, მიღებული ტრანსფერების შემდგომი აღრიცხვა.

მდ189. 20X3 წლის 1 იანვარს ეროვნულმა მთავრობამ წლიური გრანტი მისცა იმ მუნიციპალიტეტებს, რომელთა შინამეურნეობების საშუალო შემოსავალი დადგნილ ზღვარზე ნაკლები იყო. 20X3 წლის 1 იანვარს ორი მუნიციპალიტეტის, COA და COB, შერწყმის შედეგად შეიქმნა ახალი მუნიციპალიტეტი RE. COA-მ შინამეურნეობების საშუალო შემოსავლის საფუძველზე მიიღო გრანტი ფ.ე.1,000-ის ოდენობით. COB-მა გრანტი ვერ მიიღო, რადგან შინამეურნეობების საშუალო შემოსავალი დადგნილ ზღვარს აღემატებოდა.

მდ190. 20X3 წლის 1 იანვარს განხორციელებული შერწყმის შემდეგ RE-ს შინამეურნეობების საშუალო შემოსავალი მთავრობის მიერ გრანტების განაწილებისთვის დადგენილ ზღვარს აღემატება.

მდ191. 20X3 წლის 1 ივლისს ეროვნულმა მთავრობამ RE-ს მოსთხოვა ადრე COA-თვის გადახდილი გრანტის ნაწილის (ფ.ე.200) დაბრუნება. RE 20X3 წლის 1 ივლისს აღიარებს ვალდებულებას და ხარჯს ფ.ე.200-ის ოდენობით.

შერწყმასთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნების მოთხოვნები

სსბასს 40-ის პუნქტებში 53–57 მოცემული განმარტებითი შენიშვნების მოთხოვნების გამოყენების შედეგების წარმოჩენა.

მდ192. ქვემოთ მოცემულ მაგალითში ნაჩვენებია სსბასს 40-ის შერწყმასთან დაკავშირებული ზოგიერთი განმარტებითი შენიშვნის მოთხოვნა; ეს არ ემყარება ფაქტობრივ ოპერაციას. მაგალითში გაკეთებულია დაშვება, რომ RE არის ყოფილი მუნიციპალიტეტების, COA და COB, შერწყმის შედეგად ახლადშექმნილი მუნიციპალიტეტი. მაგალითში განმარტებები ცხრილის სახითაა ნაჩვენები, სადაც მითითებულია კონკრეტული განმარტებითი შენიშვნის მოთხოვნა. ფაქტობრივ განმარტებით შენიშვნებში შეიძლება მრავალი მათგანი მარტივი, ტექსტის ფორმატით იქნეს წარდგენილი.

მინიშნება პუნქტზე		
54(ა)-(გ)	20X2 წლის 30 ივნისს ყოფილი მუნიციპალიტეტების, COA და COB, შერწყმის შედეგად შეიქმნა RE. ამ შერწყმაში არც COA-ს და არც COB-ს არ მოუპოვებია კონტროლი RE-ზე. შერწყმა ერთობლივად შეთანხმდა COA-სა და COB-ს მიერ და მთავრობამ განახორციელა კანონმდებლობის მეშვეობით. ამ შერწყმის მიზანია დანახარჯების შემცირება მასშტაბის ეკონომიის გამოყენებით და მაცხოვრებლებისათვის გაუმჯობესებული მომსახურების უზრუნველყოფა.	
54(დ)	20X2 წლის 30 ივნისს გადაცემული აქტივებისა და ვალდებულებების თითოეული ძირითადი ჯგუფისთვის აღიარებული თანხები	
		ფ.ე.
	ფინანსური აქტივები	1,701
	მარაგი	5
	ძირითადი საშუალებები	74,656
	არამატერიალური აქტივები	42
	ფინანსური ვალდებულებები	(2,001)
	სულ წმინდა აქტივები	74,403
54(ე)	COA-სა და COB-ის მიერ შერწყმამდე, 20X2 წლის 30 ივნისს აღრიცხული აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებების შესწორებები:	

მინიშნება პუნქტზე				
		თავდაპირველი თანხა (ფ.ე.)	შესწორება (ფ.ე.)	შესწორებული თანხა (ფ.ე.)

54(ე)(i)	COA-ს მიერ აღრიცხული ფინანსური აქტივების გადანაგარიშება COB-თან ოპერაციების ანულირებისათვის	822	(25)	797
54(ე)(i)	COB-ს მიერ აღრიცხული ფინანსური ვალდებულებების გადანაგარიშება COA-თან ოპერაციების ანულირებისათვის	(1,093)	25	(1,068)
54(ე)(ii)	COA-ს მიერ აღრიცხული ძირითადი საშუალებების გადანაგარიშება მუხლების გადაფასების მოდელის გამოყენებით შესაფასებლად	12,116	17,954	30,070

მინიშნება პუნქტზე	
54(ვ)	20X2 წლის 30 ივნისს წმინდა აქტივებში/კაპიტალში აღიარებული თანხები

მინიშნება პუნქტზე					
		COA (ფ.ე.)	COB (ფ.ე.)	შესწორება (ფ.ე.)	RE (ფ.ე.)
	გადაფასების ნამეტი	0	18,332	17,954	36,286
	დაგროვილი ნამეტი ან დეფიციტი	12,047	26,070	0	38,117
	სულ წმინდა აქტივები/ კაპიტალი	12,047	44,402	17,954	74,403
54(თ)	ამ ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად დამტკიცების დროს COA-სა და COB-ს ბოლო ანგარიშგების თარიღი იყო 20X1 წლის 31 დეკემბერი. COA-სა და COB-ს შემოსავალი და ხარჯი და ნამეტი ან დეფიციტი 20X2 წლის 1 იანვრიდან შერწყმის თარიღამდე (20X2 წლის 30 ივნისი) და COA-სა და COB-ს მიერ აქტივებისა და ვალდებულებების თითოეული ძირითადი ჯგუფისთვის და წმინდა აქტივების/კაპიტალის კომპონენტებისთვის ანგარიშგებული თანხები ნაჩვენებია ქვემოთ:				
			COA (ფ.ე.)		COB (ფ.ე.)
54(თ)(i)	შემოსავალი				
	ქონების გადასახადი		45,213		70,369
	შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან		2,681		25,377
	ტრანსფერები სხვა		32,615		19,345

მინიშნება პუნქტზე			
	სამთავრობო ერთეულებიდან		
	სულ შემოსავალი	80,509	115,091
54(თ)(i)	ხარჯები		
	ხელფასი, შრომის ანაზღაურება და დაქირავებულ პირთა სარგებელი	(51,263)	(68,549)
	გრანტები და სხვა სატრანსფერო გადახდები	(18,611)	(26,445)
	გამოყენებული ნედლეული და მასალები	(7,545)	(13,391)
	ცვეთის ხარჯი	(677)	(2,598)
	ძირითადი საშუალებების გაუფასურება	(17)	(33)
	ფინანსური დანახარჯი	(2)	(3)
	სულ ხარჯები	(78,115)	(111,019)
54(თ)(i)	20X2 წლის 1 იანვრიდან 20X2 წლის 30 ივნისამდე პერიოდის ნამეტი ან (დეფიციტი)	2,394	4,072

54(თ)(ii)	აქტივები 20X2 წლის 30 ივნისს		
	ფინანსური აქტივები	822	904
	მარაგი	0	5
	ძირითადი საშუალებები	12,116	44,586
	არამატერიალური აქტივები	42	0
	სულ აქტივები	12,980	45,495
54(თ)(ii)	ვალდებულებები 20X2 წლის 30 ივნისს		
	ფინანსური ვალდებულებები	(933)	(1,093)
	სულ ვალდებულებები	(933)	(1,093)
54(თ)(iii)	წმინდა აქტივები 20X2 წლის 30 ივნისს	12,047	44,402
	წმინდა აქტივები/კაპიტალი 20X2 წლის 30 ივნისს		
	გადაფასების ნამეტი	0	18,332
	დაგროვილი ნამეტი ან დეფიციტი	12,047	26,070
	სულ წმინდა აქტივები/კაპიტალი 20X2 წლის 30 ივნისს	12,047	44,402

შერწყმასთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნების განხილვისას ერთეულს შეიძლება დახმარება გაუწიოს სსბასს 1-ში, *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*, მოცემულმა არსებითობის განხილვამ.

შეძენის აღრიცხვა

უკუშეძენა

სსპას 40-ის პუნქტების მგ66-მგ71 გამოყენებით უკუშეძენის აღიარების შედეგების წარმოჩენა

მდ193. ამ მაგალითში ნაჩვენებია უკუშეძენის აღრიცხვა, სადაც B ერთეული, იურიდიული კონტროლირებული ერთეული, შეიძენს A ერთეულს, ერთეული, რომელიც წილობრივი ინსტრუმენტებს გამოსცემს და შესაბამისად, იურიდიული მაკონტროლებელი ერთეულია, უკუშეძენას ახორციელებს 20X6 წლის სექტემბერს. ამ მაგალითში იგნორირებული მოგებიდა გადასახადის გავლენის აღრიცხვა.

მდ194. A ერთეულის და B ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებები უშუალოდ შეძენამდე:

	A ერთეული (იურიდიული მაკონტროლებელი ერთეული, სააღრიცხვო შეძენილი ოპერაცია) ფ.ე.		B ერთეული (იურიდიული კონტროლირებული ერთეული, სააღრიცხვო მყიდველი) ფ.ე.	
მოკლევადიანი აქტივები		500		700
გრძელვადიანი აქტივები		1,300		3,000
სულ აქტივები		1,800		3,700
მოკლევადიანი ვალდებულებები		300		600
გრძელვადიანი ვალდებულებები		400		1,100
სულ ვალდებულებები		700		1,700

		A ერთეული (იურიდიული მაკონტროლებელი ერთეული, სააღრიცხვო შემენილი ოპერაცია) ფ.ე.		B ერთეული (იურიდიული კონტროლირებული ერთეული, სააღრიცხვო მყიდველი) ფ.ე.	
სააქციო კაპიტალი					
	დაგროვილი ნამეტი ან დეფიციტი		800		1,400
	გამოშვებული კაპიტალი				
	100 ჩვეულებრივი აქცია		300		
	60 ჩვეულებრივი აქცია				600
	სულ სააქციო კაპიტალი		1,100		2,000
	სულ ვალდებულებები და სააქციო კაპიტალი		1,800		3,700

მდ195. ამ მაგალითში გამოყენებულია შემდეგი ინფორმაცია:

- (ა) 20X6 წლის 30 სექტემბერს A ერთეული 2.5 აქციას გამოსცემს B ერთეულის თითოეული ჩვეულებრივი აქციის სანაცვლოდ. ერთეულის B ერთადერთი აქციონერი, მთავრობა, B ერთეულში თავის აქციებს გაცვლის. ამგვარად, ერთეული A 150 ჩვეულებრივ აქციას გამოუშვებს B ერთეულის 60 ჩვეულებრივი აქციისთვის.
- (ბ) 20X6 წლის 30 სექტემბერს B ერთეულის თითოეული ჩვეულებრივი აქციის რეალური ღირებულებაა ფ.ე.40. A

ერთეულის თითოეული ჩვეულებრივი აქციის კოტირებული საბაზრო ფასია ფ.ე.16.

- (გ) A ერთეულის იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულებები 20X6 წლის 30 სექტემბერს იგივეა, რაც მათი საბალანსო ღირებულებები, გარდა A ერთეულის გრძელვადიანი აქტივებისა, რომლის რეალური ღირებულება 20X6 წლის 30 სექტემბერს არის ფ.ე.1,500.

გადაცემული კომპენსაციის რეალური ღირებულების გაანგარიშება

მდ196. A ერთეულის (იურიდიული მაკონტროლებელი ერთეული, სააღრიცხვო შეძენილი ოპერაცია) მიერ 150 ჩვეულებრივი აქციის გამოშვების შედეგად B ერთეულის აქციონერი (მთავრობა) გაერთიანებული ერთეულის გამოშვებული აქციების 60 პროცენტს ფლობს (ანუ 150 აქციას, გამოშვებული 250 აქციიდან). დარჩენილ 40 პროცენტს A ერთეულის აქციონერები ფლობენ. შეძენის ფორმა რომ ყოფილიყო B ერთეულის მიერ დამატებითი ჩვეულებრივი აქციების გამოშვება A ერთეულის აქციონერებისთვის, B ერთეულს მოუწევდა 40 აქციის გამოშვება, რათა გაერთიანებულ ერთეულში საკუთრების წილის თანაფარდობა იგივე ყოფილიყო. მაშინ B ერთეულის აქციონერს (მთავრობა) ექნებოდა B ერთეულის 60 აქცია გამოშვებული 100 აქციიდან - გაერთიანებული ერთეულის 60 პროცენტი. შედეგად, B ერთეულის მიერ ფაქტობრივად გადაცემული კომპენსაციის რეალური ღირებულება და A ერთეულში ჯგუფის წილი არის ფ.ე.1,600 (40 აქცია, თითოეულის რეალური ღირებულებაა ფ.ე.40).

მდ197. ფაქტობრივად გადაცემული კომპენსაციის რეალური ღირებულება უნდა ემყარებოდეს ყველაზე საიმედო შეფასებას. ამ მაგალითში A ერთეულის აქციების კოტირებული ფასი ამ აქციების ძირითად (ან ყველაზე სარფიან) ბაზარზე უზრუნველყოფს ფაქტობრივად გადაცემული კომპენსაციის უფრო საიმედო შეფასების საფუძველს, ვიდრე B ერთეულის აქციების რეალური ღირებულება, ამიტომ რეალური ღირებულება შეფასდება A ერთეულის აქციების საბაზრო ფასის გამოყენებით - 100 აქცია, ფ.ე.16 თითოეულის რეალური ღირებულებით.

გუდვილის შეფასება

მდ198. გუდვილი ფასდება, როგორც ფაქტობრივად გადაცემული კომპენსაციის რეალური ღირებულების (ჯგუფის წილი A ერთეულში) ნამეტი A ერთეულის აღიარებული აქტივებისა და ვალდებულებების წმინდა თანხაზე, შემდეგნაირად:

	ფ.ე.	ფ.ე.
ფაქტობრივად გადაცემული კომპენსაცია		1,600
A ერთეულის იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების წმინდა აღიარებული ღირებულება		
მოკლევადიანი აქტივები	500	
გრძელვადიანი აქტივები	1,500	
მოკლევადიანი ვალდებულებები	(300)	
გრძელვადიანი ვალდებულებები	(400)	(1,300)
გუდვილი		300

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება 20X6 წლის 30 სექტემბერს

მდ199. კონსოლიდირებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება უშუალოდ შეძენის შემდეგ:

	ფ.ე.
მოკლევადიანი აქტივები [ფ.ე.700 + ფ.ე.500]	1,200
გრძელვადიანი აქტივები [ფ.ე.3,000 + ფ.ე.1,500]	4,500
გუდვილი	300
სულ აქტივები	6,000
მოკლევადიანი ვალდებულებები [ფ.ე.600 + ფ.ე.300]	900
გრძელვადიანი ვალდებულებები [ფ.ე.1,100 + ფ.ე.400]	1,500
სულ ვალდებულებები	2,400

		ფ.ე.
სააქციო კაპიტალი		
	დაგროვილი ნამეტი ან დეფიციტი	1,400
გამოშვებული კაპიტალი		
	250 ჩვეულებრივი აქცია [ფ.ე.600 + ფ.ე.1,600]	2,200
სულ სააქციო კაპიტალი		3,600
სულ ვალდებულებები და სააქციო კაპიტალი		6,000

მდ200. კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული გამოშვებული სააქციო კაპიტალის თანხა (ფ.ე.2,200) განისაზღვრება უშუალოდ შექმნამდე იურიდიული კონტროლირებული ერთეულის გამოშვებული სააქციო კაპიტალისა (ფ.ე.600) და ფაქტობრივად გადაცემული კომპენსაციის რეალური ღირებულების (ფ.ე.1,600) დაჯამებით. თუმცა, კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული კაპიტალის სტრუქტურა (ანუ გამოშვებული კაპიტალის რაოდენობა და ტიპი) უნდა ასახავდეს იურიდიული მაკონტროლებელი ერთეულის კაპიტალის სტრუქტურას, მათ შორის ამ გაერთიანების შექმნისთვის იურიდიული მაკონტროლებელი ერთეულის მიერ გამოშვებული სააქციო კაპიტალი.

არამაკონტროლებელი წილი

მდ201. დავუშვათ, რომ ზემოთ მოცემული ფაქტები იგივეა, გარდა იმისა, რომ B ერთეულს ერთზე მეტი აქციონერი ჰყავს და B ერთეულის ჩვეულებრივი 60 აქციიდან მხოლოდ 56 გაიცვალა. რადგან ერთეული A 2.5 აქციას გამოუშვებს B ერთეულის ჩვეულებრივი აქციების სანაცვლოდ, A ერთეული მხოლოდ 140 აქციას (და არა 150-ს) გამოუშვებს. შედეგად, B ერთეულის აქციონერები გაერთიანებული ერთეულის გამოშვებული აქციების 58.3 პროცენტს ფლობენ (140 აქცია 240 გამოშვებული აქციიდან). A ერთეულისთვის, სააღრიცხვო შექმნილი ოპერაცია, გადაცემული კომპენსაციის რეალური ღირებულება გამოითვლება იმის დაშვებით, რომ გაერთიანება განხორციელდა B ერთეულის მიერ დამატებითი აქციების გამოშვებით A ერთეულის აქციონერებისთვის, A ერთეულის ჩვეულებრივი

აქციების სანაცვლოდ. აღნიშნულის მიზეზია ის, რომ B ერთეული სააღრიცხვო მყიდველია და სსბასს 40-ის პუნქტით მგ67 მოითხოვება, რომ მყიდველმა ერთეულმა შეაფასოს სააღრიცხვო შეძენილი ოპერაციის სანაცვლოდ გადაცემული კომპენსაცია.

მდ202. იმ აქციების რაოდენობის გამოთვლისას, რომლის გამოშვება მოუწევდა B ერთეულს, არამაკონტროლებელი წილი გამოირიცხება ამ გამოთვლიდან. ძირითადი აქციონერი (მთავრობა) B ერთეულის 56 აქციას ფლობს. იმისათვის, რომ აღნიშნულმა სააქციო კაპიტალის 58.3 პროცენტი შეადგინოს, B ერთეულმა დამატებით 40 აქცია უნდა გამოუშვას. ძირითად აქციონერს (მთავრობა) ექნება B ერთეულის 56 და 96 გამოშვებული აქცია, შესაბამისად, გაერთიანებული ერთეულის 58.3 პროცენტი. შედეგად, A ერთეულისთვის, სააღრიცხვო შეძენილი ოპერაცია, გადაცემული კომპენსაცია არის ფ.ე.1,600 (ანუ 40 აქცია, ფ.ე.40 თითოეულის რეალური ღირებულებით). ეს იგივე თანხაა, რომელიც მიიღებოდა B ერთეულის ერთადერთი აქციონერის მიერ, თავისი 60-ვე აქცია რომ გაცვალა. A ერთეულში, იურიდიული შეძენილი ოპერაცია, ჯგუფის წილის აღიარებული თანხა არ შეიცვლება, თუ ერთეულის B ზოგიერთი აქციონერი მონაწილეობას არ მიიღებს გაცვლაში.

მდ203. არამაკონტროლებელი წილი წარმოადგენილია B ერთეულის სულ 60 აქციიდან ოთხი აქციით, რომლებიც არ გაცივალა A ერთეულის აქციებში. შესაბამისად, არამაკონტროლებელი წილია 6.7 პროცენტი. არამაკონტროლებელი წილი ასახავს არამაკონტროლებელი აქციონერების პროპორციულ წილს გაერთიანებამდე B ერთეულის, იურიდიული კონტროლირებული ერთეული, წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულებაში. შესაბამისად, კონსოლიდირებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება შესწორდება, რათა აისახოს გაერთიანებამდე B ერთეულის წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულებაში 6.7 პროცენტი არამაკონტროლებელი წილი (ანუ ფ.ე.134 ან ფ.ე.2,000-ის 6.7 პროცენტი).

მდ204. კონსოლიდირებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება, სადაც ასახულია არამაკონტროლებელი წილი, 20X6 წლის 40 სექტემბერს:

	ფ.ე.
მოკლევადიანი აქტივები [ფ.ე.700 + ფ.ე.500]	1,200
გრძელვადიანი აქტივები [ფ.ე.3,000 + ფ.ე.1,500]	4,500
გუდვილი	300

			ფ.ე.
		სულ აქტივები	6,000
		მოკლევადიანი ვალდებულებები [ფ.ე.600 + ფ.ე.300]	900
		გრძელვადიანი ვალდებულებები [ფ.ე.1,100 + ფ.ე.400]	1,500
		სულ ვალდებულებები	2,400
		სააქციო კაპიტალი	
		დაგროვილი ნამეტი ან დეფიციტი [ფ.ე.1,400 × 93.3 პროცენტი]	1,306
		გამოშვებული კაპიტალი	
		240 ჩვეულებრივი აქცია [ფ.ე.560 + ფ.ე.1,600]	2,160
		არამაკონტროლებელი წილი	134
		სულ სააქციო კაპიტალი	3,600
		სულ ვალდებულებები და სააქციო კაპიტალი	6,000

მდ205. არამაკონტროლებელ წილს, ფ.ე.134, ორი კომპონენტი აქვს. პირველი კომპონენტია უშუალოდ შეძენამდე სააღრიცხვო მყიდველის გაუნაწილებელ მოგებაში არამაკონტროლებელი წილის რეკლასიფიკაცია (ფ.ე.1,400 × 6.7 პროცენტი ან ფ.ე.93.80). მეორე კომპონენტი წარმოადგენს სააღრიცხვო მყიდველის გამოშვებულ კაპიტალში არამაკონტროლებელი წილის რეკლასიფიკაციას (ფ.ე.600 × 6.7 პროცენტი ან ფ.ე.40.20).

იდენტიფიცირებადი არამატერიალური აქტივები შეძენისას

წარმოდგენილია სსბასს 40-ის პუნქტების 64–68 და მგ75–მგ84 გამოყენების შედეგები

მდ206. ამ მაგალითებში ნაჩვენებია შეძენისას მიღებული იდენტიფიცირებადი

არამატერიალური აქტივები. ზოგიერთ მაგალითს შეიძლება ჰქონდეს არამატერიალური აქტივების გარდა სხვა აქტივების მახასიათებლები. მყიდველმა ეს აქტივები მათი შინაარსის შესაბამისად უნდა აღრიცხოს. ეს მაგალითები ყოვლისმომცველი არ არის.

მდ207. არამატერიალური აქტივები, რომლებიც იდენტიფიცირებულია, როგორც „სავალდებულო შეთანხმების“ საფუძვლის მქონე, არის აქტივები, რომლებიც წარმოიქმნება სავალდებულო შეთანხმებებიდან (მათ შორის სახელშეკრულებო უფლებები ან სხვა იურიდიული უფლებები). „არასავალდებულო შეთანხმების“ საფუძვლის მქონე კლასიფიკაციის მქონე არამატერიალური აქტივები წარმოიქმნება არა სავალდებულო შეთანხმებებიდან, არამედ ცალკე. არამატერიალური აქტივები, რომლებიც იდენტიფიცირებულია, როგორც „სავალდებულო შეთანხმების“ საფუძვლის მქონე, შეიძლება განცალკევებადიც იყოს, მაგრამ განცალკევებადობა აუცილებელი პირობა არ არის იმისათვის, რომ აქტივმა დააკმაყოფილოს სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმი.

მარკეტინგთან დაკავშირებული არამატერიალური აქტივები

მდ208. მარკეტინგთან დაკავშირებული არამატერიალური აქტივები ძირითადად გამოიყენება პროდუქციის ან მომსახურების მარკეტინგის ან გაყიდვების წახალისებისას. მარკეტინგთან დაკავშირებული არამატერიალური აქტივების მაგალითებია:

ჯგუფი	საფუძველი
სავაჭრო ნიშნები, სავაჭრო დასახელებები, მომსახურების ნიშნები, კოლექტიური ნიშნები და სერთიფიცირების ნიშნები	სავალდებულო შეთანხმება
საქონლის გაფორმება (უნიკალური ფერი, ფორმა ან შეფუთვის დიზაინი)	სავალდებულო შეთანხმება
გაზეთის სატიტულო ინფორმაცია	სავალდებულო შეთანხმება
ინტერნეტის დომეინის სახელები	სავალდებულო შეთანხმება

ჯგუფი	საფუძველი
შეთანხმებები კონკურენციაზე უარის შესახებ	სავალდებულო შეთანხმება

სავაჭრო ნიშნები, სავაჭრო დასახელებები, მომსახურების ნიშნები, კოლექტიური ნიშნები და სერთიფიცირების ნიშნები

მდ209. სავაჭრო ნიშნები არის დასახელებები, სიმბოლოები ან სხვა ნიშნები, რომელიც გამოიყენება პროდუქტის წყაროს მითითებისთვის და მისი სხვა პროდუქტებისგან განსხვავებისთვის. მომსახურების ნიშანი წარმოაჩენს და განასხვავებს მომსახურების წყაროს, პროდუქტის წყაროს ნაცვლად. კოლექტიური ნიშნები წარმოაჩენს ჯგუფის წევრების საქონელს ან მომსახურებას. სერთიფიცირების ნიშნები ადასტურებს საქონლის ან მომსახურების გეოგრაფიულ წარმოშობას ან სხვა მახასიათებლებს.

მდ210. შეიძლება სავაჭრო ნიშნები, სავაჭრო დასახელებები, მომსახურების ნიშნები, კოლექტიური ნიშნები და სერთიფიცირების ნიშნები იურიდიულად იქნეს დაცული სახელმწიფო სააგენტოებში რეგისტრაციის მეშვეობით, ვაჭრობაში განუწყვეტელი გამოყენებით ან სხვა საშუალებით. თუ იურიდიულად დაცულია რეგისტრაციის მეშვეობით ან სხვა საშუალებით, შეძენისას მიღებული სავაჭრო ნიშანი ან სხვა ნიშანი არის არამატერიალური აქტივი, რომელიც აკმაყოფილებს სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს. სხვა შემთხვევაში, შეძენისას მიღებული სავაჭრო ნიშანი ან სხვა ნიშანი შეიძლება გუდვილისგან ცალკე აღიარდეს, თუ დაკმაყოფილებულია განცალკევებადობის კრიტერიუმი, რაც, როგორც წესი დაკმაყოფილდება.

მდ211. ტერმინები *ბრენდი* და *ბრენდის დასახელება*, ხშირად გამოიყენება, როგორც სავაჭრო ნიშნებისა და სხვა ნიშნების სინონიმების სახით და ზოგადი მარკეტინგული ტერმინებია, რომლებიც, საზოგადოდ, მიანიშნებენ შემავსებელი აქტივების ჯგუფზე, როგორცაა მაგალითად სავაჭრო ნიშანი (ან მომსახურების ნიშანი) და დაკავშირებულია სავაჭრო დასახელებასთან, ფორმულასთან, რეცეპტთან და ტექნოლოგიურ ექსპერტულ ცოდნასთან. სსბასს 40-ით ერთეულს არ ეკრძალება არამატერიალური აქტივების ურთიერთშემავსებელი ჯგუფის, რომელსაც ბრენდს უწოდებენ, გუდვილისგან ცალკე აქტივის სახით აღიარება, თუ აქტივებს, რომლებიც ამ ჯგუფს ქმნიან, მსგავსი სასარგებლო მომსახურების ვადები აქვთ.

ინტერნეტის დომეინის სახელები

მდ212. ინტერნეტის დომეინის სახელი უნიკალური საანბანო-ციფრობრივი სახელია, რომელიც გამოიყენება კონკრეტული ინტერნეტის მისამართისთვის. დომეინის სახელის რეგისტრაცია რეგისტრაციის პერიოდში წარმოქმნის კავშირს ამ სახელსა და ინტერნეტში გამოყოფილ კომპიუტერს შორის. ეს რეგისტრაციები განახლებადია. შექმნისას მიღებული რეგისტრირებული დომეინის სახელი აკმაყოფილებს სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს.

მომსახურების მომხმარებელთან ან კლიენტთან დაკავშირებული არამატერიალური აქტივები

მდ213. მომსახურების მომხმარებელთან ან კლიენტთან დაკავშირებული არამატერიალური აქტივების მაგალითებია:

ჯგუფი	საფუძველი
მომსახურების მომხმარებელთა სიები	არასავალდებულო შეთანხმება
შეკვეთა ან მომხმარებლისთვის შესასრულებელი სამუშაოების სია	სავალდებულო შეთანხმება
კლიენტებთან სავალდებულო შეთანხმებები და დაკავშირებული კლიენტებთან ურთიერთობები	სავალდებულო შეთანხმება
კლიენტებთან ურთიერთობები, რომელიც წარმოიქმნება სავალდებულო შეთანხმებების გარდა სხვა საშუალებით	არასავალდებულო შეთანხმება

მომსახურების მომხმარებელთა სიები

მდ214. მომხმარებელთა მომსახურების სიები მოიცავს ინფორმაციას მომსახურების მომხმარებელთა შესახებ, როგორცაა მაგალითად, მათი დასახელებები და საკონტაქტო ინფორმაცია. მომსახურების მომხმარებელთა სიას შეიძლება ასევე ჰქონდეს მონაცემთა ბაზის ფორმა, რომელიც მოიცავს მომხმარებლების შესახებ სხვა ინფორმაციას, როგორცაა მაგალითად მათი მომსახურების ისტორია და დემოგრაფიული ინფორმაცია. მომსახურების მომხმარებელთა სია, როგორც წესი, სავალდებულო შეთანხმებიდან (მათ შორის

სახელშეკრულებო უფლებები და სხვა იურიდიული უფლებები) წარმოიქმნება. თუმცა, მომსახურების მომხმარებელთა სიები ხშირად გაიცემა იჯარით ან გაიცვლება. შესაბამისად, შეძენისას მიღებული მომსახურების მომხმარებელთა სია, როგორც წესი, აკმაყოფილებს განცალკევების კრიტერიუმს.

შეკვეთა ან მომხმარებლისთვის შესასრულებელი სამუშაოების სია

მდ215. შეკვეთა ან მომხმარებლისთვის შესასრულებელი სამუშაოების სია წარმოიქმნება ისეთი სავალდებულო შეთანხმებებიდან, როგორცაა მაგალითად შესყიდვის ან გაყიდვის შეკვეთები. შეძენისას მიღებული შეკვეთა ან მომხმარებლისთვის შესასრულებელი სამუშაოების სია აკმაყოფილებს სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს, თუნდაც შეუძლებელი იყოს შესყიდვის ან გაყიდვის შეკვეთების გაუქმება.

კლიენტებთან სავალდებულო შეთანხმებები და დაკავშირებული კლიენტებთან ურთიერთობები

მდ216. თუ ერთეული მომხმარებლებთან ურთიერთობას სავალდებულო შეთანხმებების მეშვეობით ამყარებს, ამ მომხმარებლებთან ურთიერთობები წარმოიქმნება სავალდებულო შეთანხმების უფლებებიდან. შესაბამისად, შეძენისას მიღებული კლიენტებთან სავალდებულო შეთანხმებები და დაკავშირებული კლიენტებთან ურთიერთობები აკმაყოფილებენ სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს, თუნდაც სავალდებულო შეთანხმების კონფიდენციალობის ან სხვა პირობებით აკრძალული იყოს შეძენილი ოპერაციისგან განცალკევებით ამ სავალდებულო შეთანხმების გაყიდვა ან გადაცემა.

მდ217. კლიენტებთან სავალდებულო შეთანხმებები და დაკავშირებული კლიენტებთან ურთიერთობები ორ განსხვავებულ არამატერიალურ აქტივს წარმოადგენს. შეიძლება განსხვავებული იყოს ამ ორი აქტივის როგორც სასარგებლო მომსახურების ვადები, ისე ეკონომიკური სარგებლის მოხმარების ხასიათი.

მდ218. ერთეულსა და მის მომხმარებელს შორის მომხმარებელთან ურთიერთობა არსებობს, თუ (ა) ერთეულს ინფორმაცია აქვს ამ მომხმარებელზე და რეგულარული კონტაქტი აქვს მასთან, და (ბ) ამ მომხმარებელს შეუძლია ერთეულთან პირდაპირი კონტაქტის დამყარება. მომხმარებელთა ურთიერთობა სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს აკმაყოფილებს, თუ ერთეულს ამ მომხმარებლებთან სავალდებულო შეთანხმებების გაფორმების პრაქტიკა აქვს, მიუხედავად იმისა, შეძენის თარიღით არსებობს თუ არა

სავალდებულო შეთანხმება. მომხმარებელთან ურთიერთობა შეიძლება ასევე წარმოიშვას სავალდებულო შეთანხმებების გარდა სხვა საშუალებით, მაგალითად, გაყიდვების ან მომსახურების წარმომადგენლების რეგულარული კონტაქტის მეშვეობით.

მდ219. როგორც პუნქტში მდ215 აღინიშნა, შეკვეთა ან მომხმარებლისთვის შესასრულებელი სამუშაოების სია წარმოიქმნება სავალდებულო შეთანხმებებიდან, როგორცაა შესყიდვის ან გაყიდვის შეკვეთები და შესაბამისად, სავალდებულო შეთანხმების უფლებად მიიჩნევა. ამიტომ, თუ ერთეულს კლიენტთან ურთიერთობა აქვს ამ სახის სავალდებულო შეთანხმებების მეშვეობით, მაშინ კლიენტთან ურთიერთობები სავალდებულო შეთანხმების უფლებებიდან წარმოიშობა და შესაბამისად, აკმაყოფილებს სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს.

მაგალითები

მდ220. ქვემოთ მოცემულ მაგალითებში ნაჩვენებია შეძენისას მიღებული კლიენტებთან სავალდებულო შეთანხმებებისა და დაკავშირებული კლიენტებთან ურთიერთობების აღიარების მაგალითები.

(ა) 20X5 წლის 31 დეკემბერს შეძენისას მყიდველი ერთეული (AE) შეიძენს სამიზნე ერთეულს (TE). სამიზნე ერთეულს ხუთწლიანი შეთანხმება აქვს კლიენტისთვის საქონლის მიწოდებაზე. ორივეს, სამიზნე ერთეულსა და მყიდველ ერთეულს სჯერათ, რომ არსებული სავალდებულო შეთანხმების დასრულებისას კლიენტი განაახლებს შეთანხმებას. ეს შეთანხმება განცალკევებადი არ არის.

ეს შეთანხმება, მიუხედავად იმისა, გაუქმებადია თუ არა, აკმაყოფილებს სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს. ამასთან, რადგან სამიზნე ერთეული თავის კლიენტთან ურთიერთობას სავალდებულო შეთანხმების მეშვეობით ამყარებს, სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს აკმაყოფილებს არა მხოლოდ თვითონ შეთანხმება, არამედ სამიზნე ერთეულის კლიენტთან ურთიერთობაც.

(ბ) მყიდველი ერთეული 20X5 წლის 31 დეკემბერს შეიძენს სამიზნე ერთეულს. სამიზნე ერთეული ორი განსხვავებული სფეროს საქონელს აწარმოებს: სპორტული საქონელი და ელექტრონიკა. კლიენტი სამიზნე ერთეულისგან ყიდულობს ორივეს, სპორტულ საქონელს და ელექტრონიკას. სამიზნე ერთეულს კლიენტთან სავალდებულო შეთანხმება აქვს, რომ სპორტული საქონლის მისი ექსკლუზიური მიმწოდებელი იყოს, მაგრამ კლიენტთან ელექტრონიკის ექსკლუზიურ მიწოდებაზე სავალდებულო

შეთანხმება არა აქვს. ორივეს, სამიზნე ერთეულს და მყიდველ ერთეულს სჯერათ, რომ სამიზნე ერთეულსა და კლიენტს შორის მხოლოდ ზოგადი კლიენტთან ურთიერთობა არსებობს.

სავალდებულო შეთანხმება, რომ კლიენტისთვის სპორტული საქონლის ექსკლუზიური მიმწოდებელი იყოს, მიუხედავად იმისა, ის გაუქმებადია თუ არა, აკმაყოფილებს სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს. ამასთან, რადგან სამიზნე ერთეული თავის კლიენტთან ურთიერთობას სავალდებულო შეთანხმების მეშვეობით ახორციელებს, ამ კლიენტთან ურთიერთობა აკმაყოფილებს სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს. რადგან სამიზნე ერთეულს ერთი კლიენტთან ურთიერთობა აქვს კლიენტთან, ამ ურთიერთობის რეალური ღირებულება მოიცავს დაშვებას სამიზნე ერთეულის ამ კლიენტთან ურთიერთობის შესახებ, როგორც სპორტულ საქონელთან, ისე ელექტრონიკასთან დაკავშირებით. თუმცა, თუ მყიდველი ერთეული განსაზღვრავს, რომ კლიენტთან ურთიერთობები სპორტულ საქონელთან და ელექტრონიკასთან დაკავშირებით ერთმანეთისგან განცალკევებულია, მყიდველი ერთეული შეაფასებს ელექტრონიკასთან დაკავშირებით კლიენტთან ურთიერთობა აკმაყოფილებს თუ არა განცალკევებადობის კრიტერიუმს არამატერიალური აქტივის სახით იდენტიფიცირებისათვის.

- (გ) 20X5 წლის 31 დეკემბერს მყიდველი ერთეული შეიძენს სამიზნე ერთეულს. სამიზნე ერთეულს კლიენტებთან ურთიერთობა აქვს მხოლოდ შესყიდვისა და გაყიდვის შეკვეთების მეშვეობით. 20X5 წლის 31 დეკემბერს სამიზნე ერთეულს კლიენტის შესყიდვის შეკვეთები აქვს შესასრულებელი თავისი კლიენტების 60 პროცენტისთვის, რომლებიც ხშირი კლიენტებია. სამიზნე ერთეულის კლიენტების დანარჩენი 40 პროცენტიც მისი ხშირი კლიენტია. თუმცა, 20X5 წლის 31 დეკემბერს სამიზნე ერთეულს ამ კლიენტებთან არა აქვს ღია შესყიდვის შეკვეთები ან სხვა სავალდებულო შეთანხმებები.

მიუხედავად იმისა, გაუქმებადია თუ არა, სამიზნე ერთეულის კლიენტების 60 პროცენტის შესყიდვის შეკვეთები აკმაყოფილებენ სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს. ამასთან, რადგან სამიზნე ერთეული თავისი კლიენტების 60 პროცენტთან ურთიერთობას სავალდებულო შეთანხმებებით ახორციელებს, არა მხოლოდ შესყიდვის შეკვეთები, არამედ სამიზნე ერთეულის კლიენტთან ურთიერთობებიც აკმაყოფილებენ სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს.

რადგან სამიზნე ერთეული თავისი კლიენტების დარჩენილ 40 პროცენტთან სავალდებულო შეთანხმებების გაფორმების პრაქტიკას იყენებს, ამ კლიენტებთან მისი ურთიერთობაც სავალდებულო შეთანხმების უფლებებიდან წარმოიშობა და შესაბამისად, აკმაყოფილებს სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს, მიუხედავად იმისა, რომ სამიზნე ერთეულს 20X5 წლის 31 დეკემბერს ამ კლიენტებთან სავალდებულო შეთანხმებები არა აქვს.

(დ) 20X5 წლის 31 დეკემბერს მყიდველი ერთეული შეიძენს სამიზნე ერთეულს. სამიზნე ერთეულს აქვს ერთწლიანი ავტომობილის დაზღვევის ხელშეკრულებების პორტფელი, რომელიც სადაზღვევო პოლისის მფლობელების მიერ გაუქმებადია.

რადგან სამიზნე ერთეული სადაზღვევო პოლისის მფლობელებთან ურთიერთობას დაზღვევის ხელშეკრულებებით ახორციელებს, სადაზღვევო პოლისის მფლობელებთან ურთიერთობა აკმაყოფილებს სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს. სსბასს 26, *ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება* და სსბასს 31, *არამატერიალური აქტივები*, ვრცელდება კლიენტთან ურთიერთობის არამატერიალურ აქტივზე.

სავალდებულო შეთანხმების გარდა სხვა გზით წარმოშობილი კლიენტთან ურთიერთობა

მდ221. შეძენისას მიღებული მომხმარებელთა ურთიერთობა, რომელიც არ წარმოიქმნება სავალდებულო შეთანხმებიდან, შეიძლება მაინც იდენტიფიცირებადი იყოს, რადგან ურთიერთობა განცალკევებადია. იგივე აქტივის ან მსგავსი აქტივის გაცვლითი ოპერაციები, რომლებიც მიუთითებს, რომ სხვა ერთეულებმა გაყიდეს ან სხვაგვარად გადასცეს გარკვეული სახის, სავალდებულო შეთანხმების გარდა სხვა გზით წარმოშობილი კლიენტთან ურთიერთობა, უზრუნველყოფს მტკიცებულებას, რომ კლიენტთან ურთიერთობა განცალკევებადია.

ხელოვნებასთან დაკავშირებული არამატერიალური აქტივები

მდ222. ხელოვნებასთან დაკავშირებული არამატერიალური აქტივების მაგალითებია:

ჯგუფი	საფუძველი
სპექტაკლი, ოპერა და ბალეტი	სავალდებულო

ჯგუფი	სავალდებულო
	შეთანხმება
წიგნები, ჟურნალები, გაზეთები და სხვა ლიტერატურული ნამუშევრები	სავალდებულო შეთანხმება
მუსიკა, როგორცაა კომპოზიციები, სიმღერის ტექსტი და სარეკლამო მელოდიები	სავალდებულო შეთანხმება
სურათები და ფოტოები	სავალდებულო შეთანხმება
ვიდეო და აუდიო-ვიზუალური მასალა, მათ შორის ფილმები, მუსიკალური ვიდეოები და სატელევიზიო პროგრამები	სავალდებულო შეთანხმება

მდ223. შექმნისას მიღებული ხელოვნებასთან დაკავშირებული არამატერიალური აქტივები იდენტიფიცირებადია, თუ ისინი წარმოიქმნება სავალდებულო შეთანხმებებიდან (მათ შორის, სახელშეკრულებო უფლებები) ან იურიდიული უფლებებიდან, როგორცაა მაგალითად საავტორო უფლება. მფლობელს შეუძლია საავტორო უფლების გადაცემა, მთლიანად ან ნაწილობრივ, სალიცენზიო შეთანხმებით. მყიდველს არ ეკრძალება საავტორო უფლების არამატერიალური აქტივისა და დაკავშირებული ლიცენზიების აღიარება ერთი აქტივის სახით, თუ მათ მსგავსი სასარგებლო მომსახურების ვადები აქვთ.

სავალდებულო შეთანხმებაზე დაფუძნებული არამატერიალური აქტივები

მდ224. სავალდებულო შეთანხმებაზე დაფუძნებული არამატერიალური აქტივები წარმოადგენენ იმ უფლებების ღირებულებას, რომელიც სავალდებულო შეთანხმებებიდან წარმოიშობა. კლიენტებთან სავალდებულო შეთანხმებები ერთ-ერთი სახის სავალდებულო შეთანხმებაზე დაფუძნებული არამატერიალური აქტივია. თუ სავალდებულო შეთანხმების პირობები ვალდებულებას წარმოქმნის (მაგალითად, თუ კლიენტთან საოპერაციო იჯარის ან სავალდებულო შეთანხმების პირობები არახელსაყრელია საბაზრო პირობებთან შედარებით), მყიდველი მას აღიარებს შექმნისას მიღებული

ვალდებულების სახით. სავალდებულო შეთანხმებაზე დაფუძნებული არამატერიალური აქტივების მაგალითებია:

ჯგუფი	საფუძველი
ლიცენზია, როიალტი და მორატორიუმის შეთანხმებები	სავალდებულო შეთანხმება
რეკლამის, მშენებლობის, მენეჯმენტის, მომსახურების ან მიწოდების სავალდებულო შეთანხმებები	სავალდებულო შეთანხმება
საიჯარო შეთანხმებები (მიუხედავად იმისა, მყიდველი ერთეული მოიჯარეა თუ მეიჯარე)	სავალდებულო შეთანხმება
მშენებლობის ნებართვები	სავალდებულო შეთანხმება
ფრენჩაიზინგის ხელშეკრულებები	სავალდებულო შეთანხმება
საოპერაციო და სამაუწყებლო უფლებები	სავალდებულო შეთანხმება
სავალდებულო შეთანხმებების მომსახურება, მაგალითად, იპოთეკის მომსახურების სავალდებულო შეთანხმებები	სავალდებულო შეთანხმება
სავალდებულო შეთანხმებები დასაქმებისთვის	სავალდებულო შეთანხმება
უფლებების გამოყენება, მაგალითად, ბურღვის, წყლის, ჰაერის, ხეების მოჭრისა და მარშრუტის უფლებას	სავალდებულო შეთანხმება

მომსახურების სავალდებულო შეთანხმებები, როგორცაა მაგალითად

იპოთეკის მომსახურების სავალდებულო შეთანხმებები

მდ225. ფინანსური აქტივების მომსახურების სავალდებულო შეთანხმებები ერთ-ერთი ტიპის სავალდებულო შეთანხმებებზე დაფუძნებული არამატერიალური აქტივია. მართალია, მომსახურება ყველა ფინანსური აქტივის თანდაყოფილი მახასიათებელია, მაგრამ ის ცალკე აქტივი (ან ვალდებულება) ხდება ქვემოთ მოცემულიდან ერთ-ერთ შემთხვევაში:

- (ა) როდესაც სავალდებულო შეთანხმებაში განცალკევებულია საბაზისო ფინანსური აქტივისგან აქტივების გაყიდვის ან სექიურტიზაციის მეშვეობით, მომსახურების შენარჩუნებით;
- (ბ) ცალკე შესყიდვისა და მომსახურების დაშვების მეშვეობით.

მდ226. თუ შეძენისას მომსახურების შენარჩუნებით მიღებულია იპოთეკური სესხები, საკრედიტო ბარათის დებიტორული დავალიანება ან სხვა ფინანსური აქტივები, თანდაყოლილი მომსახურების უფლებები ცალკე არამატერიალური აქტივი არ არის, რადგან ამ მომსახურების უფლებების რეალური ღირებულება ასახულია შეძენილი ფინანსური აქტივის რეალურ ღირებულებაში.

სავალდებულო შეთანხმება დასაქმებისთვის

მდ227. სავალდებულო შეთანხმება დასაქმებისთვის, რომელიც ხელსაყრელი სავალდებულო შეთანხმებაა დამქირავებლის თვალსაზრისით, რადგან ამ სავალდებულო შეთანხმების ფასი ხელსაყრელია საბაზრო პირობებთან შედარებით, ერთ-ერთი სახის სავალდებულო შეთანხმებაზე დაფუძნებული არამატერიალური აქტივია.

მოხმარების უფლებები

მდ228. მოხმარების უფლებები მოიცავს ბურღვის, წყლის, ჰაერის, ხეების მოჭრისა და მარშრუტის უფლებას. ზოგიერთი მოხმარების უფლება სავალდებულო შეთანხმებაზე დაფუძნებული არამატერიალური აქტივია, რომელიც გუდვილისგან განცალკევებით უნდა აღირიცხოს. სხვა მოხმარების უფლებებს შეიძლება მატერიალური აქტივის მახასიათებლები ჰქონდეს, არამატერიალურის ნაცვლად. მყიდველმა მოხმარების უფლებები უნდა აღრიცხოს მათი ხასიათის საფუძველზე.

ტექნოლოგიაზე დაფუძნებული არამატერიალური აქტივები

მდ229. ტექნოლოგიაზე დაფუძნებული არამატერიალური აქტივებია:

ჯგუფი	საფუძველი
დაპატენტებული ტექნოლოგია	სავალდებულო შეთანხმება
კომპიუტერული პროგრამული უზრუნველყოფა და შაბლონური პროგრამები	სავალდებულო შეთანხმება
დაუპატენტებელი ტექნოლოგია	არასავალდებულო შეთანხმება
მონაცემთა ბაზები, მათ შორის სატიტულო ჩანაწერები	არასავალდებულო შეთანხმება
სავაჭრო საიდუმლოებები, მაგალითად, საიდუმლო ფორმულები, პროცესები და რეცეპტები	სავალდებულო შეთანხმება

კომპიუტერული პროგრამული უზრუნველყოფა და უფლებები სქემაზე

მდ230. შექმნისას მიღებული პროგრამული უზრუნველყოფა და პროგრამის ფორმატები, რომლებიც იურიდიულადაა დაცული, მაგალითად პატენტის ან სავაჭრო ნიშნის მეშვეობით, აკმაყოფილებენ სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს არამატერიალური აქტივის სახით იდენტიფიცირებისთვის.

მდ231. შაბლონური პროგრამები არის პროგრამული უზრუნველყოფა, რომელიც მუდმივადაა შენახული მეხსიერების ბარათზე, რომლის მხოლოდ წაკითხვა შეიძლება, ტრაფარეტების ან სქემის სახით. შექმნისას მიღებული შაბლონური პროგრამები, რომლებიც იურიდიულადაა დაცული, აკმაყოფილებენ სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს არამატერიალური აქტივის სახით იდენტიფიცირებისთვის.

მონაცემთა ბაზები, მათ შორის სატიტულო ჩანაწერები

მდ232. მონაცემთა ბაზა ინფორმაციის ნაკრებია, რომელიც ელექტრონული ფორმით (მაგალითად, კომპიუტერის დისკზე ან ფაილებში) ინახება. მონაცემთა ბაზა, რომელიც მოიცავს ორიგინალურ საავტორო ნამუშევრებს, შეიძლება საავტორო უფლებებით იყოს დაცული. შექმნისას

მიღებული და საავტორო უფლებით დაცული მონაცემთა ბაზა აკმაყოფილებს სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს. თუმცა, საზოგადოდ, მონაცემთა ბაზა მოიცავს ინფორმაციას, რომელიც შექმნილია ერთეულის ჩვეულებრივი ოპერაციების შედეგად, მაგალითად, მომსახურების მომხმარებელთა სიები ან სპეციფიური ინფორმაცია, როგორცაა მაგალითად სამეცნიერო ან საკრედიტო ინფორმაცია. მონაცემთა ბაზები, რომლებიც საავტორო უფლებითაა დაცული, შეიძლება გაიცვალოს, ლიცენზირდეს ან იჯარით გადაეცეს სხვას მთლიანად ან ნაწილობრივ, რაც ხშირად ხდება. მაშასადამე, იურიდიული უფლებებიდან სამომავლო ეკონომიკური სარგებელი რომც არ წარმოიქმნას, შეძენისას მიღებული მონაცემთა ბაზა აკმაყოფილებს განცალკევებადობის კრიტერიუმს.

მდ233. სატიტულო ჩანაწერები წარმოადგენს ისტორიულ ჩანაწერს ყველა იმ საკითხზე, რომელიც გავლენას ახდენს მიწის ნაკვეთებზე საკუთრების უფლებაზე კონკრეტულ გეოგრაფიულ ტერიტორიაზე. სატიტულო ჩანაწერების აქტივი შეიძლება მთლიანად ან ნაწილობრივ იქნეს შესყიდული ან გაყიდული, გაცვლითი ოპერაციებით ან შეიძლება მასზე ლიცენზია გაიცეს. მაშასადამე, შეძენისას მიღებული სატიტულო ჩანაწერები აკმაყოფილებს განცალკევებადობის კრიტერიუმს.

სავაჭრო საიდუმლოებები, მაგალითად, საიდუმლო ფორმულები, პროცესები და რეცეპტები

მდ234. სავაჭრო საიდუმლო არის „ინფორმაცია, რომელიც მოიცავს ფორმულას, მოდელს, რეცეპტს, კომპილაციას, პროგრამას, დანადგარს, მეთოდს, ხერხს ან პროცესს, რომელიც (ა) დამოუკიდებლად წარმოქმნის ეკონომიკურ ღირებულებას, ფაქტობრივს ან პოტენციურს, იმისგან, რაც საზოგადოდ ცნობილი არ არის და (ბ) წარმოადგენს ძალისხმევას სუბიექტს, რომელიც არსებულ გარემოებებში გონივრულია საიდუმლოების შენარჩუნებისთვის.³ თუ შეძენისას მიღებული სავაჭრო საიდუმლოს სამომავლო ეკონომიკური სარგებელი იურიდიულად დაცულია, მაშინ ეს აქტივი აკმაყოფილებს სავალდებულო შეთანხმების კრიტერიუმს. სხვა შემთხვევაში, შეძენისას მიღებული სავაჭრო საიდუმლო მხოლოდ მაშინ არის იდენტიფიცირებადი, როდესაც შესრულებულია განცალკევებადობის კრიტერიუმი, რაც სავარაუდოდ დაკმაყოფილებული იქნება.

³ მელვინ სიმენსკი და ლენინგ ბრაიერი, ინტელექტუალური საკუთრების ახალი როლი კომერციულ გარიგებებში (ნიუ იორკი: John Wiley & Sons, 1998წ.), გვ. 293.

არამაკონტროლებელი წილის შეფასება შეძენისას

სსბასს 40-ის 73-ე პუნქტის გამოყენების შედეგების წარმოჩენა.

მდ235. ქვემოთ მოცემულ მაგალითებში ნაჩვენებია შეძენისას არამაკონტროლებელი წილის კომპონენტების შეფასება შეძენის თარიღით.

არამაკონტროლებელი წილის, მათ შორის პრივილეგირებული აქციების, შეფასება

მდ236. სამიზნე ერთეულმა გამოუშვა 100 პრივილეგირებული აქცია, რომელიც კაპიტალის სახით არის კლასიფიცირებული. პრივილეგირებული აქციების ნომინალური ღირებულებაა ფ.ე.1/აქცია. ეს პრივილეგირებული აქციები მის მფლობელს პრივილეგირებული დივიდენდის მიღების უფლებას აძლევს, რომელიც ჩვეულებრივი აქციების მფლობელებისთვის დივიდენდების გადახდაზე პრიორიტეტულია. სამიზნე ერთეულის ლიკვიდაციისას პრივილეგირებული აქციების მფლობელები განაწილებისთვის ხელმისაწვდომი აქტივებიდან მიიღებენ ფ.ე.1-ს თითოეულ აქციაზე, ჩვეულებრივი აქციების მფლობელებზე პრიორიტეტულად. პრივილეგირებული აქციების მფლობელებს ლიკვიდაციისას სხვა უფლებები არა აქვთ.

მდ237. მყიდველი ერთეული სამიზნე ერთეულის ჩვეულებრივ აქციებს შეიძენს. ეს ოპერაცია მყიდველი ერთეულის მიერ სამიზნე ერთეულის კონტროლს განაპირობებს და სსბასს 40-ის პუნქტებში 9–14 და მგ19–მგ50 მოცემული მითითებების გამოყენებით ამ გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის ანალიზი ადასტურებს, რომ ეს ოპერაცია შეძენაა. შეძენის თარიღით პრივილეგირებული აქციების რეალური ღირებულებაა ფ.ე.120.

მდ238. სსბასს 40-ის 73-ე პუნქტის მიხედვით თითოეული შეძენისთვის მყიდველმა ერთეულმა შეძენის თარიღისთვის შეძენილი ოპერაციის არამაკონტროლებელი წილის კომპონენტები, რომლებიც არსებული საკუთრების წილებია და მფლობელებს ერთეულის წმინდა აქტივების პროპორციული წილის მიღების უფლებას ანიჭებს მისი ლიკვიდაციის დროს, უნდა შეაფასოს რეალური ღირებულებით ან შეძენილი ოპერაციის იდენტიფიცირებადი წმინდა აქტივების აღიარებულ თანხებში არსებული ინსტრუმენტების პროპორციული წილით. არამაკონტროლებელი წილის სხვა კომპონენტები შეძენის თარიღის რეალური ღირებულებით უნდა შეფასდეს, თუ სსბასს-ებით შეფასების სხვა საფუძველი არ არის მოთხოვნილი.

მდ239. არამკონტროლებელი წილი, რომელიც დაკავშირებულია სამიზნე ერთეულის პრივილეგირებულ აქციებთან, ვერ აკმაყოფილებს სსბასს 40-ის 73-ე პუნქტში მოცემულ შეფასების არჩევანს, რადგან ისინი მათ მფლობელებს არ უზრუნველყოფენ ლიკვიდაციისას ერთეულის წმინდა აქტივებში პროპორციული წილით. მყიდველი პრივილეგირებულ აქციებს მათი შეძენის თარიღის რეალური ღირებულებით აფასებს, ფ.ე.120-ით.

პირველი ვარიანტი

მდ240. დავუშვათ, რომ სამიზნე ერთეულის ლიკვიდაციისას პრივილეგირებული აქციები მათ მფლობელებს უზრუნველყოფს განაწილებისთვის ხელმისაწვდომი აქციების პროპორციული წილის მიღებით. პრივილეგირებული აქციების მფლობელებს ჩვეულებრივი აქციების მფლობელების თანასწორი უფლებები და სტატუსი აქვთ ლიკვიდაციის შემთხვევაში. დავუშვათ, რომ პრივილეგირებული აქციების შეძენის თარიღის რეალური ღირებულება ახლა არის ფ.ე.160 და პრივილეგირებულ აქციებზე მიკუთვნებადი სამიზნე ერთეულის იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარებული თანხების პროპორციული წილია ფ.ე.140.

მდ241. ეს პრივილეგირებული აქციები აკმაყოფილებენ სსბასს 40-ის 73-ე პუნქტში მოცემულ შეფასების არჩევანს. მყიდველ ერთეულს შეუძლია პრივილეგირებული აქციები შეაფასოს მათი შეძენის თარიღის რეალური ღირებულებით, ფ.ე.160, ან სამიზნე ერთეულის იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარებული თანხების პროპორციული წილით, ფ.ე.140.

მეორე ვარიანტი

მდ242. დავუშვათ, რომ სამიზნე ერთეულმა თავისი პერსონალის ანაზღაურებისათვის გამოუშვა აქციის ოფიონები. ეს აქციის ოფიონები კლასიფიცირებულია, როგორც კაპიტალი და განხორციელების თარიღია შეძენის თარიღი. ისინი არ წარმოადგენენ არსებული საკუთრების წილს და მათ მფლობელებს სამიზნე ერთეულის წმინდა აქტივების პროპორციული წილის მიღების უფლებას არ ანიჭებენ ლიკვიდაციის შემთხვევაში. აქციებზე დაფუძნებული გადახდების აღრიცხვის შესახებ შესაფერისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტის შესაბამისად ამ აქციის ოფიონების რეალური ღირებულებაა ფ.ე.200, შეძენის თარიღით. აქციის ოფიონების მოქმედების ვადა არ ამოიწურება შეძენის თარიღით და მყიდველი ერთეული მათ არ ჩაანაცვლებს.

მდ243. სსბასს 40-ის 73-ე პუნქტით მოითხოვება მსგავსი აქციის ოფციონების შეფასება მათი შეძენის თარიღის რეალური ღირებულებით, თუ სსბასს-ებით შეფასების სხვა საფუძველი არ მოითხოვება. სსბასს 40-ის 84-ე პუნქტის შესაბამისად მყიდველმა ერთეულმა წილობრივი ინსტრუმენტი უნდა შეაფასოს შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტით, რომელიც აქციებზე დაფუძნებულ გადახდას ეხება.

მდ244. მყიდველი არამაკონტროლებელ წილს, რომელიც დაკავშირებულია აქციის ოფციონებთან, რეალური ღირებულებით, ფ.ე.200-ად შეაფასებს.

შეძენის შედეგად გადასახადის პატიება

შეძენისას სსბასს 40-ის პუნქტების 78–79 და მგ85–მგ87 გამოყენებით გადასახადის პატიების აღრიცხვის შედეგების წარმოჩენა

მდ245. ქვემოთ მოცემულ მაგალითში ნაჩვენებია შეძენის აღრიცხვა, როდესაც შეძენილი ოპერაციის საგადასახადო ვალდებულების პატიება ხდება შეძენის პირობების ფარგლებში.

მდ246. 20X4 წლის 1 იანვარს მყიდველმა ერთეულმა, მთავრობის ერთ-ერთმა სამინისტრომ, რომელიც მთავრობის სახელით მოქმედებს, შეიძინა სამიზნე ერთეული, კერძო ერთეული, ფ.ე.575-ის ოდენობით ფულადი სახსრების სანაცვლოდ. შეძენის შედეგად მყიდველი ერთეული მოელის დანახარჯების შემცირებას მასშტაბის ეკონომიის მეშვეობით. ქვემოთ მოცემულია შეძენილი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების რეალური ღირებულებები:

შეძენილი აქტივები და აღებული ვალდებულებები:	ფ.ე.
ფინანსური აქტივები	265
მარაგი	5
ძირითადი საშუალებები	640
იდენტიფიცირებადი არამატერიალური აქტივები	12
ფინანსური ვალდებულებები	(320)
საგადასახადო ვალდებულებები	(40)

სულ წმინდა აქტივები	562
---------------------	-----

მდ247. მყიდველი ერთეული აღიარებს გუდვილს, ფ.ე.13, სხვაობა სამიზნე ერთეულის შესაძენად გადახდილ ფასსა (ფ.ე.575) და სამიზნე ერთეულის წმინდა აქტივებს (ფ.ე.562) შორის.

მდ248. დავუშვათ, რომ შეძენის პირობებით მთავრობა ფინანსთა სამინისტროსგან (საგადასახადო ორგანო) მოითხოვს სამიზნე ერთეულის საგადასახადო ვალდებულების 50 პროცენტის პატიებას. მაშინ შეძენილი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების რეალური ღირებულებები იქნება:

შეძენილი აქტივები და აღებული ვალდებულებები:	ფ.ე.
ფინანსური აქტივები	265
მარაგი	5
ძირითადი საშუალებები	640
იდენტიფიცირებადი არამატერიალური აქტივები	12
ფინანსური ვალდებულებები	(320)
საგადასახადო ვალდებულებები	(20)
სულ წმინდა აქტივები	582

მდ249. მყიდველი ერთეული აღიარებს შემოსულობას, ფ.ე.7, სხვაობა სამიზნე ერთეულის შესაძენად გადახდილ ფასსა (ფ.ე.575) და სამიზნე ერთეულის წმინდა აქტივებს (ფ.ე.582) შორის. მყიდველი ერთეული დარჩენილ საგადასახადო ვალდებულებას აღრიცხავს შესაფერისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტის, რომელიც მოგებიდან გადასახადებს ეხება, შესაბამისად.

მდ250. ფინანსთა სამინისტრო საგადასახადო დებიტორულ დავალიანებას

აღრიცხავს სსბასს 23-ის შესაბამისად და აღიარებს ნაპატიები გადასახადის გამო გაკეთებულ შესწორებას.

შემოსულობა ხელსაყრელი შესყიდვით შეძენისას

ხელსაყრელი შესყიდვით შეძენისას წარმოქმნილი შემოსულობის სსბასს 40-ის პუნქტების 85–90 გამოყენებით აღიარებისა და შეფასების შედეგების წარმოჩენა

მდ251. ქვემოთ მოცემულ მაგალითში ნაჩვენებია შეძენის აღრიცხვა, როდესაც აღიარდება შემოსულობა ხელსაყრელი შესყიდვიდან.

მდ252. წლის 1 იანვარს მყიდველმა ერთეულმა სამიზნე ერთეულის, კერძო ერთეული, საკუთრების წილის 80 პროცენტი შეიძინა ფულადი სახსრების, ფ.ე.150, სანაცვლოდ. რადგან სამიზნე ერთეულის ყოფილ მფლობელებს სამიზნე ერთეულში თავიანთი ინვესტიციების განსაზღვრული თარიღისთვის გაყიდვა ესაჭიროებოდათ, მათ საკმარისი დრო არ ჰქონდათ სამიზნე ერთეულის მრავალი პოტენციური მყიდველისთვის შესათავაზებლად. მყიდველი ერთეული თავდაპირველად შეძენის თარიღით აფასებს ცალკე აღიარებად, შეძენილ იდენტიფიცირებად აქტივებსა და აღებულ ვალდებულებებს, სსბასს 40-ის მოთხოვნების შესაბამისად. აღნიშნული იდენტიფიცირებადი აქტივები შეფასდა ფ.ე.250-ად, ხოლო აღებული ვალდებულებები კი ფ.ე.50-ად. მყიდველი ერთეული დამოუკიდებელ კონსულტანტს ჩართავს, რომელიც განსაზღვრავს, რომ სამიზნე ერთეულში 20 პროცენტია არამაკონტროლებელი წილის რეალური ღირებულებაა ფ.ე.42.

მდ253. სამიზნე ერთეულის იდენტიფიცირებადი წმინდა აქტივების ღირებულება (ფ.ე.200, რომელიც გამოთვლილია, როგორც ფ.ე.250 – ფ.ე.50) აღემატება გადაცემული კომპენსაციის ღირებულებას, მიმატებული სამიზნე ერთეულის არამაკონტროლებელი წილის რეალური ღირებულება. შესაბამისად, მყიდველი ერთეული მიმოიხილავს პროცედურებს, რომელიც მან გამოიყენა შეძენილი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების იდენტიფიცირებისა და შეფასებისთვის, რათა შეაფასოს როგორც სამიზნე ერთეულში არამაკონტროლებელი წილის, ისე გადაცემული კომპენსაციის რეალური ღირებულება. ამ მიმოხილვის შემდეგ მყიდველი ერთეული გადაწყვეტს, რომ პროცედურები და შედეგად მიღებული შეფასებები სათანადოა. მყიდველი ერთეული მის მიერ 80 პროცენტია წილის შესყიდვიდან მიღებულ შემოსულობას შემდეგნაირად შეაფასებს:

			ფ.ე.
შემენილი იდენტიფიცირებადი წმინდა აქტივების ღირებულება (ფ.ე.250 – ფ.ე.50)			200
გამოკლებული:	სამიზნე ერთეულში მყიდველი ერთეულის 80 პროცენტისთვის გადაცემული კომპენსაციის რეალური ღირებულება; მიმატებული	150	
	სამიზნე ერთეულში არამაკონტროლებელი წილის რეალური ღირებულება	42	
			192
შემოსულობა 80 პროცენტის წილის ხელსაყრელი შესყიდვიდან			8

მდ254. მყიდველი ერთეული სამიზნე ერთეულის შემენას თავის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შემდეგნაირად ასახავს:

	ფ.ე.	ფ.ე.
დებიტი: შემენილი იდენტიფიცირებადი აქტივები	250	
კრედიტი: ფულადი სახსრები		150
კრედიტი: აღებული ვალდებულებები		50
კრედიტი: შემოსულობა ხელსაყრელი შესყიდვიდან		8
კრედიტი: კაპიტალი— არამაკონტროლებელი წილი სამიზნე ერთეულში		42

მდ255. თუ მყიდველი აირჩევს სამიზნე ერთეულში არამაკონტროლებელი წილის შემენილი ოპერაციის იდენტიფიცირებად წმინდა აქტივებში თავისი პროპორციული წილის საფუძველზე შეფასებას,

არამკონტროლებელი წილის აღიარებული ღირებულება იქნება ფ.ე.40 (ფ.ე.200 × 0.20). მაშინ შემოსულობა ხელსაყრელი შესყიდვიდან იქნება ფ.ე.10 (ფ.ე.200 – (ფ.ე.150 + ფ.ე.40)).

შეფასების პერიოდი შეძენისას

წარმოდგენილია სსბასს 40-ის პუნქტების 103–108 გამოყენების შედეგები.

მდ256. თუ შეძენის საწყისი აღრიცხვა დასრულებული არ არის იმ ფინანსური ანგარიშგების პერიოდის ბოლოს, როდესაც გაერთიანება განხორციელდა, სსბასს 40-ის 103-ე პუნქტით მოითხოვება, რომ მყიდველმა ერთეულმა მუხლებისათვის, რომელთა აღრიცხვა დასრულებული არ არის, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახოს პირობითი ღირებულებები. შეფასების პერიოდის განმავლობაში, მყიდველმა ერთეულმა შეძენის თარიღით აღიარებული პირობითი ღირებულებები უნდა შეასწოროს, 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. სსბასს 40-ის 107-ე პუნქტით მოითხოვება, რომ მყიდველმა ერთეულმა პირობითი ღირებულებების კორექტირება ისე აღიაროს, თითქოს შეძენის აღრიცხვა შეძენის თარიღისათვის დასრულდა. შეფასების პერიოდის შესწორებები ნამეტში ან დეფიციტში არ აისახება.

მდ257. დავუშვათ, რომ მყიდველი ერთეული სამიზნე ერთეულს 20X7 წლის 30 სექტემბერს შეიძენს. მყიდველი ერთეული ცდილობს გაერთიანებისას მიღებული ძირითადი საშუალებების დამოუკიდებელი შეფასების მიღებას, მაგრამ შეფასება დასრულებული არ იყო, როდესაც მყიდველმა ერთეულმა გამოსაცემად დაამტკიცა 20X7 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის თავისი ფინანსური ანგარიშგება. თავისი 20X7 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში მყიდველი ერთეული პირობით რეალურ ღირებულებას, ფ.ე.30,000, აღიარებს აქტივისთვის. შეძენის თარიღით ამ ძირითადი საშუალების დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადა იყო ხუთი წელი. შეძენის თარიღიდან ხუთი თვის შემდეგ მყიდველმა ერთეულმა მიიღო დამოუკიდებელი შეფასება, რომელშიც ამ აქტივის შეძენის თარიღის რეალური ღირებულება შეფასებული იყო ფ.ე.40,000-ად.

მდ258. 20X8 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის თავისი ფინანსურ ანგარიშგებაში მყიდველი ერთეული რეტროსპექტულად, შემდგენაირად შეასწორებს 20X7 წლის გასული წლის ინფორმაციას:

(ა) 20X7 წლის 31 დეკემბერს ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება გაიზარდა ფ.ე.9,500-ით. ეს შესწორება

შეფასებულია, როგორც შეძენის თარიღით რეალურ ღირებულებას, ფ.ე.10,000, გამოკლებული დამატებითი ცვეთა, რომელიც აღიარდებოდა აქტივის შეძენის თარიღის რეალური ღირებულება ამ თარიღით რომ აღიარებულიყო (ფ.ე.500 სამი თვის ცვეთისთვის).

(ბ) 20X7 წლის 31 დეკემბრისთვის გუდვილის საბალანსო ღირებულება შემცირდა ფ.ე.10,000-ით.

(გ) 20X7 წლის ცვეთის ხარჯი გაიზარდა ფ.ე.500-ით.

მდ259. სსბასს 40-ის 124-ე პუნქტის შესაბამისად, მყიდველი ერთეული განმარტებით შენიშვნებში შემდეგ ინფორმაციას გაამჟღავნებს:

(ა) თავის 20X7 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში - შეძენის საწყისი შეფასება არ დასრულებულა, რადგან ძირითადი საშუალებების შეფასება ჯერ არ იყო მიღებული;

(ბ) თავის 20X8 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში - მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული პირობითი ღირებულებების კორექტირების თანხები და ახსნა. შესაბამისად, მყიდველი ერთეული გაამჟღავნებს, რომ 20X7 წლის შესადარისი ინფორმაცია რეტროსპექტულადაა შესწორებული და შეძენის თარიღით ძირითადი საშუალებების ღირებულების ფ.ე.9,500-ით ზრდა გადაიფარა გუდვილის ფ.ე.10,000-ით შემცირებით და ცვეთის ხარჯის ფ.ე.500-ით გაზრდით.

შემენის ოპერაციის შემადგენელი ნაწილების დადგენა

არსებული ურთიერთობის ანგარიშსწორება - სესხი

წარმოდგენილია სსბასს 40-ის პუნქტების 109–110 და მგ98–მგ101 გამოყენების შედეგები.

მდ260. მყიდველი ერთეული სამიზნე ერთეულს ხუთწლიან, ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთის მქონე სესხს აძლევს ფ.ე.100-ის ოდენობით. პროცენტის თანხა კვარტალურად არის გადასახდელი, ძირითადი თანხა კი ანგარიშსწორების თარიღით. მყიდველი ერთეული სამიზნე ერთეულს შეიძენს, როდესაც სესხის შეთანხმების მიხედვით ორი წელია დარჩენილი.

მდ261. სამიზნე ერთეულის მთლიან რეალურ ღირებულებაში ასახულია ფ.ე.90 ფინანსური ვალდებულება მყიდველი ერთეულისგან მიღებული სესხის რეალური ღირებულებისთვის. შეძენის თარიღით მყიდველი ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში შესაბამისი ფინანსური აქტივის საბალანსო ღირებულება (სესხის ამორტიზებული ღირებულება) არის

ფ.ე.100.

მდ262. ამ მაგალითში მყიდველი ერთეული გამოითვლის ფ.ე.10 ზარალს. ზარალი გამოთვლილია, როგორც აღებული ფინანსური ვალდებულების რეალურ ღირებულებასა და ადრე მყიდველი ერთეულის მიერ აღიარებული შესაბამისი ფინანსური აქტივის საბალანსო ღირებულებას შორის სხვაობა. თავის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში მყიდველი ერთეული განახორციელებს ფინანსური აქტივის (ფ.ე.100) ანულირებას სამიზნე ერთეულის ფინანსური ვალდებულების (ფ.ე.90) საპირისპიროდ. მათ შორის სხვაობა წარმოადგენს მყიდველი ერთეულის ზარალს.

არსებული ურთიერთობის ანგარიშსწორება – ტრანსფერები

წარმოდგენილია სსბას 40-ის პუნქტების 109–110 და მგ98–მგ101 გამოყენების შედეგები.

მდ263. 20X7 წლის 1 იანვარს მყიდველმა ერთეულმა შეიძინა სამიზნე ერთეული. ადრე, 20X6 წლის 1 ოქტომბერს მყიდველმა ერთეულმა სამიზნე ერთეულს მისცა გრანტი, ფ.ე.800, რომელიც გამოყენებული უნდა ყოფილიყო გარკვეული რაოდენობის ტრეინინგის კურსების ჩასატარებლად.

მდ264. გრანტის პირობის შესაბამისად, გრანტი უნდა დაბრუნებულიყო იმ ტრეინინგის კურსების რაოდენობის პროპორციული ოდენობით, რომელიც არ ჩატარდებოდა. შემენის თარიღით სამიზნე ერთეულმა კურსების შეთანხმებული რაოდენობის მეოთხედი ჩაატარა და საქმიანობის შედეგის ამ მოვალეობასთან დაკავშირებით ვალდებულება აღიარა ფ.ე.600-ის ოდენობით, სსბას 23-ის შესაბამისად. წარსული გამოცდილების საფუძველზე, მყიდველი ერთეულის აზრით, უფრო მეტად იყო სავარაუდო, რომ სამიზნე ერთეული ჩაატარებდა ამ ტრეინინგის კურსებს. ამგვარად, მოსალოდნელი არ იყო რესურსების შემოსვლა მყიდველ ერთეულში და მყიდველმა ერთეულმა ამ აქტივთან დაკავშირებით აქტივის აღიარების ნაცვლად მთელი თანხა, ფ.ე.800 ხარჯებში აღრიცხა.

მდ265. ამ მაგალითში მყიდველმა ერთეულმა გამოითვალა შემოსულობა ფ.ე.600. შემოსულობა გამოთვლილ იქნა, როგორც აღებული ვალდებულება, რომლის აღიარება შეწყდა, რადგან, ამ შემენის შედეგად აღარ არსებობს მესამე მხარისადმი მოვალეობა.

მდ266. ამ მაგალითში მყიდველ ერთეულს არ აუღიარებია შესაბამისი აქტივი; მყიდველ ერთეულს ადრე რომ აუღიარებინა შესაბამისი აქტივი, მისი აღიარება შემენის თარიღით შეწყდებოდა და ღირებულება აისახებოდა

შემოსულობის ან ზარალის გამოთვლაში.

არსებული ურთიერთობის ანგარიშსწორება – მიწოდების ხელშეკრულება

წარმოდგენილია სსბასს 40-ის პუნქტების 109–110 და მგ98–მგ101 გამოყენების შედეგები.

მდ267. მყიდველი ერთეული ელექტრონიკის კომპონენტებს ყიდულობს სამიზნე ერთეულისგან ხუთწლიანი მიწოდების ხელშეკრულების ფარგლებში, ფიქსირებული განაკვეთებით. ამჟამად ეს ფიქსირებული განაკვეთები უფრო მაღალია, ვიდრე განაკვეთები, რომლითაც მყიდველ ერთეულს შეუძლია მსგავსი ელექტრონიკის კომპონენტების სხვა მომწოდებლისგან მიღება. მიწოდების ხელშეკრულება მყიდველ ერთეულს საშუალებას აძლევს ეს ხელშეკრულება საწყის ხუთწლიან პერიოდზე უფრო ადრე დაასრულოს, მაგრამ მხოლოდ ფ.ე.6 მილიონის ოდენობით ჯარიმის გადახდის შემთხვევაში. მაშინ, როდესაც სამი წელი იყო დარჩენილი ამ ხელშეკრულების ფარგლებში, მყიდველმა ერთეულმა ფ.ე.50 მილიონი გადაიხადა სამიზნე ერთეულის შესაძენად, რაც ამ სამიზნე ერთეულის რეალური ღირებულებაა იმის საფუძველზე, თუ რა ოდენობის თანხის გადახდაზე დათანხმდებოდნენ ბაზრის სხვა მონაწილენი.

მდ268. სამიზნე ერთეულის მთლიან რეალურ ღირებულებაში შედის ფ.ე.8 მილიონი, რომელიც დაკავშირებულია მყიდველ ერთეულთან მიწოდების ხელშეკრულების რეალურ ღირებულებასთან. ეს ფ.ე.8 მილიონი წარმოადგენს ფ.ე.3 მილიონიან კომპონენტს, რომელიც „საბაზრო ფასია“, რადგან ფასები შესადარისია იგივე ან მსგავსი მუხლების საბაზრო ოპერაციებთან (ძალისხმევა გაყიდვაზე, კლიენტთან ურთიერთობები და სხვა), ხოლო ფ.ე.5 მილიონიანი კომპონენტი ფასებისთვის, რომელიც მყიდველი ერთეულისთვის არახელსაყრელია, რადგან აღემატება მსგავსი მუხლების არსებული საბაზრო გარიგებების ფასებს. სამიზნე ერთეულს ამ მიწოდების ხელშეკრულებასთან დაკავშირებით არ გააჩნია სხვა იდენტიფიცირებადი აქტივები ან ვალდებულებები და მყიდველ ერთეულს შეეძენამდე არ აუღიარებია მიწოდების ამ ხელშეკრულებასთან დაკავშირებული აქტივები ან ვალდებულებები.

მდ269. ამ მაგალითში მყიდველმა ერთეულმა შეძენისგან ცალკე გამოითვალა ფ.ე.5 მილიონი ზარალი (ფ.ე.6 მილიონიან ანგარიშსწორების თანხასა და იმ თანხას შორის უმცირესი, რომელი თანხითაც ეს ხელშეკრულება არახელსაყრელია მყიდველისთვის). ამ ხელშეკრულების ფ.ე.3 მილიონიანი „საბაზრო“ კომპონენტი გუდვილის შემადგენლობაში შედის.

მდ270. მყიდველმა ერთეულმა ადრე თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარა თუ არა მანამდე არსებულ ურთიერთობასთან დაკავშირებული ღირებულება, გავლენას მოახდენს ამ ურთიერთობის ეფექტური ანგარიშსწორებისთვის შემოსულობის ან ზარალის სახით აღიარებულ თანხაზე. დავუშვათ, რომ სსბასს-ებით მოითხოვებოდა, რომ მყიდველ ერთეულს შეემნამდე აღიარებინა ვალდებულება ფ.ე.6 მილიონის ოდენობით ამ მიწოდების ხელშეკრულებისთვის. ასეთ ვითარებაში მყიდველი ერთეული შეემნის თარიღით ნამეტში ან დეფიციტში ფ.ე.1 მილიონის ოდენობით ანგარიშსწორების შემოსულობას აღიარებს ამ ხელშეკრულებიდან (ფ.ე.5 მილიონიან ხელშეკრულების შეფასების ზარალს გამოკლებული ადრე აღიარებული ზარალი, ფ.ე.6 მილიონი). სხვა სიტყვებით, მყიდველმა ერთეულმა ფ.ე.6 მილიონის ოდენობით აღიარებული ვალდებულების ანგარიშსწორება ფაქტობრივად ფ.ე.5 მილიონით განახორციელა, რამაც გამოიწვია ფ.ე.1 მილიონი შემოსულობის მიღება.

შემენისას პირობითი გადახდები პერსონალისთვის

წარმოდგენილია სსბასს 40-ის პუნქტების 109–110, მგ98 და მგ102–მგ103 გამოყენების შედეგები.

მდ271. სამიზნე ერთეულმა ახალი კანდიდატი დანიშნა თავის აღმასრულებელ დირექტორად ათწლიანი ხელშეკრულებით. ხელშეკრულებით მოითხოვებოდა მისთვის ფ.ე.5 მილიონის გადახდა, თუ სამიზნე ერთეულის შეემნა ამ ხელშეკრულების ვადის ამოწურვამდე განხორციელდებოდა. მყიდველმა ერთეულმა სამიზნე ერთეული რვა წლის შემდეგ შეიძინა. აღმასრულებელი დირექტორი შეემნის თარიღით ისევ დაქირავებულია და დამატებით გადახდას მიიღებს არსებული ხელშეკრულების ფარგლებში.

მდ272. ამ მაგალითში სამიზნე ერთეულმა შრომითი ხელშეკრულება გაერთიანების თაობაზე მოლაპარაკებების დაწყებამდე გააფორმა და ამ ხელშეკრულების მიზანი იყო აღმასრულებელი დირექტორის მომსახურების მიღება. ამგვარად, არ არსებობს მტკიცებულება, რომ ამ ხელშეკრულების გაფორმების ძირითადი მიზანი იყო სარგებლის მოტანა მყიდველი ორგანიზაციის ან გაერთიანებული ერთეულისთვის. მაშასადამე, ვალდებულება, ფ.ე.5 მილიონი, აისახება შეემნის მეთოდის გამოყენებისას.

მდ273. სხვა ვითარებაში სამიზნე ერთეულს შეიძლება მსგავსი ხელშეკრულება გაეფორმებინა აღმასრულებელ დირექტორთან შეემნის შესახებ მოლაპარაკებებისას, მყიდველი ერთეულის წინადადებით. თუ ასეა, მაშინ ამ ხელშეკრულების ძირითადი დანიშნულება შეიძლება

ყოფილიყო ურთიერთობის გაწყვეტისთვის გადახდის განხორციელება აღმასრულებელი დირექტორის სასარგებლოდ და ეს ხელშეკრულება ძირითადად მყიდველ ერთეულს ან გაერთიანებულ ერთეულს მოუტანდა სარგებელს, სამიზნე ერთეულის ან მისი ყოფილი მფლობელების ნაცვლად. ასეთ ვითარებაში მყიდველი ერთეული აღმასრულებელი დირექტორისთვის გადახდის ვალდებულებას თავის გაერთიანების შემდგომ ფინანსურ ანგარიშგებაში შექმნის მეთოდის გამოყენებისგან განცალკევებით აღრიცხავს.

მყიდველის ან შექმნილი ოპერაციის მიერ ისეთი კრიტერიუმების საფუძველზე მიღებული ტრანსფერების, შეღავათიანი სესხებისა და მსგავსი სარგებლის შემდგომი აღრიცხვა, რომლებიც შეიძლება შეიცვალოს შექმნის შედეგად,

წარმოდგენილია სსბასს 40-ის პუნქტების 114 და მგ 109–მგ 111 გამოყენების შედეგები.

მდ274. ქვემოთ მოცემულ მაგალითში ნაჩვენებია მყიდველის მიერ ისეთი კრიტერიუმების საფუძველზე მიღებული ტრანსფერის აღრიცხვა, რომელიც შეიძლება შეიცვალოს შექმნის შედეგად.

მდ275. 20X6 წლის 1 იანვარს ეროვნულმა მთავრობამ წლიური გრანტი მისცა იმ მუნიციპალიტეტებს, რომელთა შინამეურნეობების საშუალო შემოსავალი დადგნილ ზღვარზე ნაკლები იყო. 20X3 წლის 1 ივნისს მყიდველი ერთეული, მუნიციპალიტეტი, შეიძენს სამიზნე ერთეულს, სავაჭრო კომპლექსს, რომელიც შემოსავალს წარმოქმნის მყიდველი ერთეულისთვის. შინამეურნეობების საშუალო შემოსავლის საფუძველზე მყიდველ ერთეულს ადრე მიღებული ჰქონდა გრანტი ფ.ე.500.

მდ276. 20X3 წლის 1 ივნისს განხორციელებული შექმნის შედეგად შინამეურნეობების საშუალო შემოსავალი გრანტების განაწილებისთვის მთავრობის მიერ დადგენილ ზღვარს აღემატება.

მდ277. 20X3 წლის 1 ივლისს ეროვნულმა მთავრობამ მყიდველ ერთეულს მოსთხოვა ადრე მყიდველი ერთეულის მიერ მიღებული გრანტის ნაწილის (ფ.ე.100) დაბრუნება. მყიდველი ერთეული 20X3 წლის 1 ივლისს აღიარებს ვალდებულებას და ხარჯს ფ.ე.100-ის ოდენობით.

შექმნასთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნების მოთხოვნები

წარმოჩენილია სსბასს 40-ის პუნქტებში 119–125 მოცემული განმარტებითი შენიშვნების მოთხოვნების გამოყენების შედეგები.

მდ278. ქვემოთ მოცემულ მაგალითში ნაჩვენებია შექმნასთან დაკავშირებული ზოგიერთი განმარტებითი შენიშვნის მოთხოვნა; მაგალითები

ფაქტობრივ ოპერაციას არ ეფუძნება. მაგალითში გაკეთებულია დაშვება, რომ მყიდველი ერთეული საჯარო სექტორის ერთეულია, რომელიც პასუხისმგებელია ჯანდაცვაზე თავის რეგიონში და სამიზნე ერთეული საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ერთეულია. განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებები ცხრილის ფორმატით არის წარმოდგენილი და ეხება კონკრეტულ განმარტებითი შენიშვნების მოთხოვნებს. ფაქტობრივ განმარტებით შენიშვნებში შეიძლება მრავალი მათგანი მარტივი, ტექსტის ფორმატით იქნეს წარდგენილი.

მინიშნება პუნქტზე		
120(ა)-(დ)	20X2 წლის 30 ივნისს მყიდველმა ერთეულმა სამიზნე ერთეულის ჩვეულებრივი აქციების 75 პროცენტი შეიძინა და კონტროლი მოიპოვა სამიზნე ერთეულზე. ამ გაერთიანების ეკონომიკური შინაარსის ანალიზი ადასტურებს, რომ ეს ოპერაცია შეძენაა. სამიზნე ერთეული მედიკამენტების მიმწოდებელია. ამ შეძენის შედეგად მოსალოდნელია, რომ მყიდველი ერთეული უკეთეს ჯანდაცვის მომსახურებას უზრუნველყოფს მოსახლეობისთვის. ის მოელის ასევე დანახარჯების შემცირებას მასშტაბის ეკონომიის მეშვეობით.	
120(ე)	შემენიდან წარმოქმნილი გუდვილი, ფ.ე.2,500, ძირითადად მოიცავს სინერგიასა და მასშტაბის ეკონომიურობას მყიდველი ერთეულისა და სამიზნე ერთეულის ოპერაციების გაერთიანებიდან.	
120(ლ)	მოსალოდნელი არ არის, რომ აღიარებული გუდვილი გამოქვითვადი იქნება მოგების გადასახადის მიზნებისთვის. ქვემოთ მოცემულ ცხრილში შეჯამებულია სამიზნე ერთეულისთვის გადახდილი კომპენსაცია და შემენილი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების შემენის თარიღით აღიარებული ღირებულებები, ისევე როგორც სამიზნე ერთეულში არამაკონტროლებელი წილის რეალური ღირებულება შემენის თარიღით.	
20X2 წლის 30 ივნისს		
	კომპენსაცია	ფ.ე.

მინიშნება პუნქტზე		
120(ვ)(i)	ფულადი სახსრები	11,000
120(ვ)(iii); 120(ზ)(i)	პირობითი კომპენსაცია	1,000
120(ვ)	სულ გადაცემული კომპენსაცია	12,000
120(ნ)	შექენასთან დაკავშირებული დანახარჯები (ასახული მყიდველი ერთეულის 20X2 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგების გაყიდვის, საერთო და ადმინისტრაციულ ხარჯებში)	1,250
120(ი)	შემენილი იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების აღიარებული ღირებულებები	
	ფინანსური აქტივები	3,500
	მარაგი	1,000
	ძირითადი საშუალებები	10,000
	იდენტიფიცირებადი არამატერიალური აქტივები	3,300
	ფინანსური ვალდებულებები	(4,000)
	პირობითი ვალდებულება	(1,000)
	სულ იდენტიფიცირებადი წმინდა აქტივები	12,800
120(ჟ)(i)	არამაკონტროლებელი წილი სამიზნე ერთეულში	(3,300)

მინიშნება პუნქტზე		
	გუდვილი	2,500
		12,000
120(ვ)(iii) 120(ზ) 124(ბ)	<p>პირობითი კომპენსაციით მოითხოვება მყიდველი ერთეულის მიერ სამიზნე ერთეულის ყოფილი მფლობელებისათვის XE-ს, სამიზნე ოპერაციის მიერ ფლობილი არაკონსოლიდირებული წილობრივი ინვესტიცია, 20X3 წლის შემოსავლის ფ.ე.7,500-ზე ნამეტის 5 პროცენტის გადახდა, მაქსიმუმ ფ.ე.2,500-მდე (არადისკონტირებული).</p> <p>ყველა პოტენციური სამომავლო გადახდის ოდენობა, რომლის განხორციელება შეიძლება დასჭირდეს მყიდველ ერთეულს პირობითი კომპენსაციის შეთანხმების ფარგლებში, ფ.ე.0-დან ფ.ე.2,500-მდეა.</p> <p>პირობითი კომპენსაციის შეთანხმების რეალური ღირებულება, ფ.ე.1,000, შეფასდა შემოსავლის მეთოდის გამოყენებით. ძირითადი დაშვებები მოიცავდა დისკონტირების განაკვეთს დიაპაზონში 20-25 პროცენტი და XE-ს ალბათობით შესწორებულ შემოსავალს ფ.ე.10,000–20,000-ს.</p> <p>20X2 წლის 31 დეკემბრისთვის არ შეცვლილა არც პირობითი კომპენსაციის შეთანხმებისთვის აღიარებული თანხა და არც ამ შეფასებისთვის გამოყენებული საბოლოო შედეგის დიაპაზონი ან დაშვებები.</p>	
120(თ)	<p>შემენილი ფინანსური აქტივების რეალური ღირებულება მოიცავს დებიტორულ დავალიანებებს, რომლის რეალური ღირებულებაა ფ.ე.2,375. ხელშეკრულებების ფარგლებში მისაღები მთლიანი თანხაა ფ.ე.3,100, საიდანაც, მოსალოდნელია, რომ ფ.ე.450 ამოუღებადი იქნება.</p>	
124(ა)	<p>შემენილი იდენტიფიცირებადი არამატერიალური აქტივების რეალური ღირებულება, ფ.ე.3,300, პირობითი ღირებულებაა, რომელიც დამოკიდებულია ამ აქტივების საბოლოო შეფასებებზე.</p>	

მინიშნება პუნქტზე		
120(კ) 124(გ) სსბასს 19.97, 98	პირობითი ვალდებულება, ფ.ე.1,000, აღიარებულია მოსალოდნელი სამიზნე ერთეულის მიერ გასული სამი წლის განმავლობაში გაყიდული პროდუქციის საგარანტიო მოთხოვნებისთვის. მოსალოდნელია, რომ ამ დანახარჯების ძირითადი ნაწილი 20X3 წელს იქნება გაწეული და დანახარჯები მთლიანად გაიწევა 20X4 წლის დასასრულისთვის. ყველა სამომავლო გადახდის, რომლის გადახდა მყიდველ ერთეულს მოეთხოვება საგარანტიო შეთანხმებების ფარგლებში, პოტენციური არადისკონტირებული ღირებულება შეფასებულია ფ.ე.500-დან ფ.ე.1,500-მდე. 20X2 წლის 30 ივნისის შემდეგ 20X2 წლის 31 დეკემბრამდე არ შეცვლილა ამ ვალდებულებისთვის აღიარებული თანხები ან ამ შეფასებებისთვის გამოყენებული საბოლოო შედეგების დიაპაზონი ან დაშვებები.	
120(ჟ)	სამიზნე ერთეულში, კოტირებული ერთეული, არამაკონტროლებელი წილის რეალური ღირებულება შეფასდა შემენის თარიღისთვის სამიზნე ერთეულის ჩვეულებრივი აქციების საბოლოო საბაზრო ფასის გამოყენებით.	
120(რ)(i)	20X2 წლის 30 ივნისის შემდეგ კონსოლიდირებულ სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში ასახული სამიზნე ერთეულის მიერ წარმოქმნილი შემოსავალი იყო ფ.ე.4,090. იმავე პერიოდის განმავლობაში სამიზნე ერთეულის წვლილი მოგებაში იყო ფ.ე.1,710.	
120(რ)(ii)	20X2 წლს 1 იანვრიდან რომ განხორციელებულიყო სამიზნე ერთეულის კონსოლიდირება, კონსოლიდირებული სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში აისახებოდა შემოსავალი ფ.ე.27,670 და მოგება ფ.ე.12,870.	

შემენასთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნების განხილვისას ერთეულს დახმარებას გაუწევს სსბასს 1-ში მოცემული არსებითობის განხილვის გამოყენება.

შედარება ფასს 3-თან

სსბასს 40-ის შექმნის აღრიცხვის მოთხოვნები ძირითადად ეფუძნება ფასს 3-ს (გამოცემული 2004 წელს, 2015 წლის 31 დეკემბრამდე შეტანილი ცვლილებების ჩათვლით). სსბასს 40-სა და ფასს 3-ში მოცემულ ამ მოთხოვნებს შორის ძირითადი განსხვავებაა:

- ფასს 3 მოიცავს მითითებებს მყიდველის იდენტიფიცირებისთვის. სსბასს 40-ში ეს საკითხი განხილულია საჯარო სექტორის გაერთიანების შერწყმის ან შექმნის სახით კლასიფიცირებისას;
- სსბასს 40 მოიცავს დამატებით მითითებებს საჯარო სექტორის სპეციფიური ოპერაციებისათვის, მაგალითად გადასახადის პატიება;
- სსბასს 40-ში გარკვეულ შემთხვევებში ფასს 3-გან განსხვავებული ტერმინოლოგიაა გამოყენებული. ყველაზე მნიშვნელოვანი მაგალითებია ტერმინების, „საჯარო სექტორის გაერთიანება“, „ოპერაცია“ და „შექმნილი ოპერაცია“, გამოყენება. ფასს 3-ში გამოყენებული ეკვივალენტური ტერმინებია „საწარმოთა გაერთიანება“, „საწარმო“ და „შექმნილი საწარმო“.