

ფასს 3 "საწარმოთა გაერთიანება"

1. საწარმოს განმარტება და ფასს 3-ის მოქმედების არეალი
2. აღრიცხვის შესყიდვის მეთოდი
 - მყიდველი საწარმოს, შეძენის თარიღის განსაზღვრა და გადაცემული ანაზღაურების გაანგარიშება
 - შესყიდული ამოცნობადი აქტივების, ნაკისრი ვალდებულებების და ნებისმიერი არასაკონტროლო პაკეტის აღიარება და შეფასება
 - სარფიანი შესყიდვის შემთხვევაში გუდვილის ან ნამეტი შემოსავლის აღიარება და შეფასება
1. განმარტებითი შენიშვნები

1. საწარმოს განმარტება და ფასს 3-ის მოქმედების არეალი

ფასს 3-ის მიზანი

- ▶ სააღრიცხვო პრინციპის განსაზღვრა
 - ▶ საწარმოთა გაერთიანების,
 - ▶ შექმნილი წმინდა აქტივების აღიარებისა და შეფასების

სასწავლი ფორმულა:

**გადაცემული ანაზღაურება - შექმნილი წმინდა აქტივის
სამართლიანი ღირებულება + არასაკონტროლო პაკეტი =
გუდვილი/(ნამეტი შემოსავალი სარფიანი შესყიდვიდან)**

საწარმოთა გაერთიანება - განმარტება

საწარმოს განმარტება_ ინტეგრირებული ღონისძიებები და აქტივები, რომლებიც ხორციელდება და იმართება შემდეგი მიზნით:

- i ინვესტორების მიერ უკუგების მიღება, ან
- ii ნაწილეებისთვის უფრო დაბალი დანახარჯებისა და სხვა პირდაპირი ან პროპორციული სარგებლის უზრუნველყოფა. ეს ეხება ერთობლივ საქმიანობებს.

საწარმო, ზოგადად, შედგება შემოსული რესურსისგან, პროცესებისგან და შედეგად მიღებული ნაწარმისგან, რომელიც გამოიყენება შემოსავლების მისაღებად. თუ არსებობს გუდვილი, ორგანიზაცია ითვლება ბიზნესად.

შეჯამება: საწარმოს განმარტება და ფასს 3-ის მოქმედების არეალი

- ▶ საწარმოს განმარტება - საწარმო, ზოგადად, შედგება შემოსული რესურსისგან, პროცესებისგან და შედეგად მიღებული ნაწარმისგან, რომელიც გამოიყენება შემოსავლების მისაღებად.
- ▶ გარიგებები ფასს 3-ის სამოქმედო არეალის მიღმა
 - ▶ ერთობლივი გარიგებები ფასს 11-ის ფარგლებში
 - ▶ აქტივის ან აქტივების ჯგუფის შესყიდვა
 - ▶ საერთო კონტროლს დაქვემდებარებული საწარმო
 - ▶ შესყიდვა საინვესტიციო საწარმოების მიერ

2 აღრიცხვის შესყიდვის მეთოდი

აღრიცხვის შესყიდვის მეთოდი

ფასს 3 მოითხოვს, რომ საწარმოთა გაერთიანება აღრიცხოს შესყიდვის მეთოდის გამოყენებით. [ფას 3.4]. შესყიდვის მეთოდის გამოყენება შემდეგ ეტაპებს მოიცავს:

- (ა) **მყიდველი საწარმოს** განსაზღვრა ("ა"-მ შეისყიდა "ბ", მყიდველი საწარმო არის "ა" და მხოლოდ მან უნდა გამოიყენოს ფასს 3-ის ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები);
- (ბ) **შემენის თარიღის** გასაზღვრა (თარიღი, რომლითაც მყიდველი საწარმო იძენს **კონტროლს** შემენილ საწარმოზე);
- (გ) შესყიდული ამოცნობადი **აქტივების**, ნაკისრი **ვალდებულებების** და შემენილი საწარმოს **არასაკონტროლო პაკეტის** აღიარება და შეფასება; და
- (დ) სარფიანი შესყიდვის შემთხვევაში, **გუდვილის** ან **ნამეტი** **შემოსავლის** აღიარება და შეფასება. [ფას 3.5].

2.1. მყიდველი საწარმოს და გადაცემული ანაზღაურების განსაზღვრა

მყიდველი საწარმოს გამოვლენა

მყიდველი საწარმო არის საწარმო, რომელიც შეძენილ საწარმოზე კონტროლს მოიპოვებს.

ფასს 10 _ ინვესტორი აკონტროლებს ინვესტიციის ობიექტს მაშინ, როდესაც იღებს ან **უფლება აქვს** მიიღოს ინვესტიციის ობიექტში თავისი მონაწილეობიდან **ცვალებადი უკუგება** და **შეუძლია ამ უკუგებაზე ზემოქმედება** ინვესტიციის ობიექტზე თავისი გავლენის გამო. [[ფასს 10.6](#)].

შეძენის თარიღი _ კონტროლის მოპოვების თარიღი

გადაცემული ანაზღაურება:

საწარმოთა გაერთიანებისას გადაცემული ანაზღაურება მოიცავს შეძენის თარიღისთვის მყიდველი საწარმოს მიერ გადაცემული აქტივების **სამართლიანი ღირებულებების**, მყიდველი საწარმოს მიერ შეძენილი საწარმოს ყოფილი მფლობელების მიმართ **ნაკისრი ვალდებულებების** და მყიდველი საწარმოს მიერ გადაცემული **კაპიტალის წილების** ჯამს.

- ▶ ფულადი სახსრები
- ▶ სხვა აქტივები – **დებიტორული დავალიანება** ან შეძენილ საწარმოზე **გაცემული სესხები**
- ▶ მყიდველი საწარმოს ფასიანი ქარალდები – მაგ. **ჩვეულებრივი აქციები**.
- ▶ პირობითი ანაზღაურება

გარიგების დანახარჯები

გარიგების დანახარჯები ხარჯებში აღირიცხება. ეს მოიცავს ნებისმიერ დანახარჯებს, რომლებიც პირდაპირ უკავშირდება საწარმოთა გაერთიანებას, როგორცაა გაერთიანების ოპერაციის გასახორციელებლად ბუღალტრებისთვის, იურისტებისთვის, შეფასების სპეციალისტებისთვის და სხვა კონსულტანტებისთვის გადახდილი პროფესიული საზღაური.

შენ ყიდულობ კომპანიას \$100 მილიონად. გასწიე \$2 მილიონის იურიდიული ხარჯები, რომლებიც აღირიცხა ხარჯებად.

	I/B	DR	CR
ინვესტიცია შვილობილ საწარმოში	B	\$100მ	
ფულადი სახსრები	B		\$100მ
იურიდიული ხარჯები	I	\$2მ	
ფულადი სახსრები	B		\$2მ
ბიზნესის შესყიდვა - საწარმოთა გაერთიანებაზე გაწეული დანახარჯები			

მაგალითი - სამომავლო დანაკარგები

სამომავლო დანაკარგები ან სხვა დანახარჯები, რომელთა გაწევაც მოსალოდნელია გაერთიანების შედეგად, არ არის შეძენილი საწარმოს კონტროლისთვის ნაკისრი ვალდებულება და არ შედის გაერთიანებასთან დაკავშირებულ დანახარჯებში.

შენ ყიდულობ კომპანიას \$30 მილიონად. იმისათვის, რომ კომპანია მოგებიანი იყოს, აპირებ კადრების შემცირებას, რაც \$4 მილიონი დაჯდება. ეს არის სამომავლო დანაკარგები და არ შევა საწარმოთა გაერთიანებასთან დაკავშირებულ დანახარჯებში.

	I/B	DR	CR
ინვესტიცია შვილობილ საწარმოში	B	\$30მ	
ფულადი სახსრები	B		\$30მ
ბიზნესის შესყიდვა			

პირობითი ანაზღაურება

დამატებითი გადახდების მაგალითები, რომლებიც დამოკიდებულია მომავალში მომხდარ მოვლენებზე:

- ▶ შეთანხმებულ პერიოდში შეთანხმებულ ზღვარზე მეტი შემოსავალი;
- ▶ შეთანხმებულ პერიოდში შეთანხმებულ ზღვარზე მეტი შემოსავლის კომპონენტები (მაგ. ამონაგები);
- ▶ პატენტის/ლიცენზიის დამტკიცება;
- ▶ კონკრეტულ ხელშეკრულებასთან დაკავშირებით მოლაპარაკებების წარმატებით დასრულება;
- ▶ შეთანხმებული პერიოდის განმავლობაში კონკრეტული აქტივებიდან მიღებული ფულადი ნაკადები; და
- ▶ შეთანხმებული პერიოდის განმავლობაში საწარმოს თანამშრომლის შენარჩუნება.

შესაძლოა ზემოთ ჩამოთვლილი ფაქტორების კომბინაციები იყოს წარმოდგენილი.

მაგალითი: პირობითი ანაზღაურება - ალბათობით შეწონილი გადახდის მიდგომის გამოყენება

საწარმო "ზ" ყიდულობს საწარმო "თ"-ს და გარიგების ფარგლებში საწარმო "ზ" თანხმდება გამყიდველს გადაუხადოს დამატებითი თანხა მომავალში შემდეგი წესით:

- თუ 12 თვიანი პერიოდის შემოსავალი ორი წლის განმავლობაში (იგივე "საცდელი 12-თვიანი პერიოდი") შეადგენს მაქსიმუმ €1 მილიონს - არაფრის გადახდა არ მოხდება;
- თუ საცდელი 12-თვიანი პერიოდის შემოსავალი ორი წლის განმავლობაში €1-დან €2-მდეა - გადაიხდება 2×12 თვის შემოსავალი;
- თუ საცდელი 12-თვიანი პერიოდის შემოსავალი ორი წლის განმავლობაში €2-ზე მეტია - გადაიხდება 3×12 თვის შემოსავალი.

შემდგომის თარიღისთვის "თ" საწარმოს შესაძლო 12-თვიანი შემოსავალი ორი წლის განმავლობაში განისაზღვრება შემდეგნაირად:

- ▶ €0.8 მილიონი - 40%
- ▶ €1.5 მილიონი - 40%
- ▶ €2.5 მილიონი - 20%

ალბათობით შეწონილი გადახდა:

$(40\% \times €0) + (40\% \times €1.5 \text{ მილიონი} \times 2) + (20\% \times €2.5 \text{ მილიონი} \times 3) = €2.7 \text{ მილიონი}$
ეს €2.7 შემდეგ დისკონტირდება შემდგომის თარიღით მისი სამართლიანი ღირებულების დასადგენად.

შეფასების პერიოდი

ფასს 3 შეიცავს გარკვეულ პირობებს "შეფასების პერიოდთან" დაკავშირებით, რომლებიც მყიდველ საწარმოს აძლევს **გონივრულ ვადას საწარმოთა გაერთიანების სხვადასხვა კომპონენტის განსაზღვრისა და შეფასებისთვის ინფორმაციის მოსაძიებლად** შეფასების თარიღისთვის სტანდარტის შესაბამისად, ანუ:

(ა) **შესყიდული ამოცნობადი** აქტივები, ნაკისრი ვალდებულებები და ნებისმიერი არასაკონტროლო პაკეტი შეძენილ საწარმოში;

(ბ) მყიდველი საწარმოსთვის გადაცემული **ანაზღაურება** (ან გუდვილის შესაფასებლად გამოყენებული სხვა თანხა);

ფასს 3-ის თანახმად, თუ თავდაპირველი აღრიცხვა არასრულია იმ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, რომელშიც საწარმოთა გაერთიანება მოხდა, **მყიდველი საწარმო პირობით თანხებსაც ასახავს**. [ფასს 3.45]. ფასს 3-ით სავალდებულოა გარკვეული **განმარტებითი შენიშვნები** ამ მუხლების შესახებ [ფასს 3.BC393].

შეფასების პერიოდი _ **მაქს. 1 წელი** შეძენის თარიღიდან

შეფასების პერიოდის განმავლობაში პირობითი თანხების შესწორება

შეფასების პერიოდის განმავლობაში, მყიდველი საწარმო **რეტროსპექტულად შეასწორებს** შეძენის თარიღისთვის აღიარებულ პირობით თანხებს, რომ ასახოს შეძენის თარიღისთვის არსებული ფაქტებისა და გარემოებების შესახებ მოპოვებული ახალი ინფორმაცია, რომლებიც, მათ შესახებ ცნობილი რომ ყოფილიყო, იმოქმედებდა აღიარებული თანხების შეფასებაზე.

შეფასების პერიოდის დასრულების შემდეგ მყიდველ საწარმოს შეუძლია გადასინჯოს საწარმოთა გაერთიანების ბუღალტრული აღრიცხვა მხოლოდ იმისთვის, რომ აღმოფხვრას შეცდომა **ბასს 8-ის თანახმად - "სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები"**.

პირობითი სააღრიცხვო შეფასების პერიოდი

მაგალითი - პირობითი შეფასება და გავლენა გუდვილზე

შენ ყიდულობ ჯგუფს ნოემბერში \$700 მილიონად. წლის ბოლოსთვის, დეკემბერში, ზოგიერთი უცხოური აქტივის სამართლიანი ღირებულება ჯერ არ არის შეფასებული.

შენს პირობით რიცხობრივ მაჩვენებლებს ემატება სხვა აქტივების ფაქტობრივი შეფასება და მიიღება წმინდა აქტივების ღირებულება \$680 მილიონის ოდენობით, რის მიხედვითაც, გუდვილი შეადგენს \$20 მილიონს (700მ-680მ).

შეფასებების დასრულების შემდეგ ყველა წმინდა აქტივის ღირებულება \$650 მილიონამდე ეცემა. შენ ზრდი გუდვილს \$50 მილიონამდე (700მ-650მ).

	I/B	DR	CR
გუდვილი	B	\$30მ	
წმინდა აქტივები-სხვადასხვა	B		\$30მ
პირობითი შეფასების გადასინჯვა			

შესწორებები თავდაპირველი აღრიცხვის დასრულების შემდეგ

მაგალითი - საწარმოთა გაერთიანებისა და გუდვილის გადასინჯული აღრიცხვა

შენ ყიდულობ ჯგუფს \$700 მილიონად. როდესაც სრულდება საწარმოთა გაერთიანების თავდაპირველი აღრიცხვა, წმინდა აქტივებს აფასებ \$680 მილიონით, ამიტომ გუდვილი შეადგენს \$20 მილიონს (700მ-680მ).
შეცდომის აღმოჩენის შემთხვევაში, ყველა წმინდა აქტივის ღირებულება \$650 მილიონამდე ეცემა. გუდვილს ზრდი \$50 მილიონამდე (700მ-650მ).

	I/B	DR	CR
გუდვილი	B	\$30მ	
წმინდა აქტივები-სხვადასხვა	B		\$30მ
გადაფასების გადასინჯვა			

შეჯამება: მყიდველი საწარმოს, შეძენის თარიღის განსაზღვრა და გადაცემული ანაზღაურების გაანგარიშება

- ▶ მყიდველი საწარმო – საწარმო, რომელმაც შეძენილ საწარმოზე კონტროლი მოიპოვა
- ▶ შეძენის თარიღი – თარიღი, როდესაც მოხდა კონტროლის მოპოვება
- ▶ გადაცემული ანაზღაურება:
 - ▶ ფულადი სახსრები
 - ▶ სხვა აქტივები
 - ▶ მყიდველი საწარმოს ფასიანი ქაღალდები
 - ▶ პირობითი ანაზღაურება
- ▶ სამომავლო დანაკარგები ან სხვა დანახარჯები, რომელთა გაწევაც მოსალოდნელია გაერთიანების შედეგად, აისახება გაერთიანებასთან დაკავშირებული დანახარჯების ნაწილში
- ▶ პირობითი ანაზღაურება – თავდაპირველად შეფასებული სამართლიანი ღირებულებით, შემდგომი შეფასება - შესაბამისი სტანდატების შესაბამისად (მაგ. ბასს 39/ფასს 9, ბასს 32 და ა.შ.)
- ▶ შეფასების პერიოდი - საწარმოთა გაერთიანების სხვადასხვა კომპონენტის განსაზღვრისა და შეფასებისთვის ინფორმაციის მოსაძიებლად საჭირო გონივრული ვადა

2.2. შესყიდული ამოცნობადი აქტივების, ნაკისრი ვალდებულებების, და ნებისმიერი არასაკონტროლო პაკეტის აღიარება და შეფასება

შესყიდული აქტივების, ნაკისრი ვალდებულებებისა და არასაკონტროლო წილების აღიარება და შეფასება

ზოგადი პრინციპები

შემენილი საწარმოს ამოცნობადი **აქტივებისა** და ნაკისრი **ვალდებულებების** აღიარება შეძენის თარიღისთვის ხდება და **სამართლიანი ღირებულებით** ფასდება ამავე თარიღით, გარკვეული შეზღუდული გამონაკლისების გარდა.

ნებისმიერი **არასაკონტროლო** პაკეტი შეძენილ საწარმოში აღიარებული უნდა იქნეს შეძენის თარიღისთვის. არასაკონტროლო პაკეტები, რომლებიც არის არსებული წილები კაპიტალში და, ლიკვიდაციის შემთხვევაში, თავიანთ მფლობელებს უფლებას აძლევენ საწარმოს წმინდა აქტივებში პროპორციულ წილზე, შეიძლება შეფასდეს ორიდან ერთ-ერთის საფუძველზე (1) **სამართლიანი ღირებულებით** ამ თარიღისთვის, ან (2) შეძენილი საწარმოს წმინდა ამოცნობადი აქტივების არასაკონტროლო პაკეტის **პროპორციული** წილით.

არასაკონტროლო პაკეტების აღიარება და შეფასება

- ▶ ვარიანტი 1 _ არასაკონტროლო პაკეტების ამ კომპონენტების შეფასება აღიარების თარიღისთვის **სამართლიანი ღირებულებით** (შეესაბამება საწარმოთა გაერთიანების სხვა კომპონენტების შეფასების პრინციპს).
- ▶ ვარიანტი 2 _ არასაკონტროლო პაკეტების ამ კომპონენტების შეფასება შეძენილი ამოცნობადი წმინდა აქტივების ღირებულების **პროპორციული** წილით.

განსაკუთრებული არასაკონტროლო პაკეტების შეფასება აღიარების თარიღისთვის

მაგალითი: საწარმოთა გაერთიანებისას არასაკონტროლო პაკეტის თავდაპირველი შეფასება

საწარმო "ბ"-ს თავისი აქციების 40% საფონდო ბირჟაზე აქვს რეგისტრირებული.

საწარმო "ა" ერთი გარიგებით ყიდულობს აქციების იმ 60%-ს, რომელიც არ არის ბირჟაზე დარეგისტრირებული და იხდის €630-ს.

"ბ" საწარმოს აქციების სავაჭრო ფასის მიხედვით, კონტროლის მოპოვების თარიღისთვის 40%-იანი არასაკონტროლო პაკეტი ფასდება €400-ით, რაც იმას ნიშნავს, რომ "ა" საწარმოს გადახდილი აქვს €30-ის ოდენობის პრემია კონტროლისთვის.

"ბ" საწარმოს ამოცნობადი წმინდა აქტივების სამართლიანი ღირებულებაა €700. ამ მაგალითისთვის ჩავთვალოთ, რომ "ბ" საწარმოს არ აქვს სხვა ინსტრუმენტები, რომლებიც ჩაითვლებოდა არასაკონტროლო პაკეტად.

განსაკუთრებული არასაკონტროლო პაკეტების შეფასება აღიარების თარიღისთვის (გაგრძ.)

ვარიანტი 1 - არასაკონტროლო პაკეტი სამართლიანი ღირებულებით		
საწარმო "ა" შესყიდვას შემდეგნაირად აღრიცხავს:		
	€	€
ამოცნობადი შეძენილი წმინდა აქტივების სამართლიანი ღირებულება	700	
გუდვილი	330	
ფულადი სახსრები		630
არასაკონტროლო პაკეტი "ბ" საწარმოში		400

განსაკუთრებული არასაკონტროლო პაკეტების შეფასება აღიარების თარიღისთვის (გაგრძ.)

ვარიანტი 2 - გარკვეული არასაკონტროლო პაკეტები ფასდება ამოცნობადი წმინდა აქტივების პროპორციული წილით

საწარმო "ა" შესყიდვას შემდეგნაირად აღრიცხავს:

	€	€
ამოცნობადი შეძენილი წმინდა აქტივების სამართლიანი ღირებულება	700	
გუდვილი	210	
ფულადი სახსრები		630
არასაკონტროლო პაკეტი "ბ" საწარმოში ($€700 \times 40\%$)		280

შეძენილი ამოცნობადი აქტივების და ნაკისრი ვალდებულებების აღიარება

შეძენილი ამოცნობადი აქტივები და ნაკისრი ვალდებულებები უნდა აკმაყოფილებდნენ აქტივებისა და ვალდებულებების ბასსს-ის ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალურ საფუძვლებში წარმოდგენილ განმარტებებს ("საფუძვლები") [საფუძვლები 4.4].

ეს იმას ნიშნავს, რომ დანახარჯები, რომლებსაც მყიდველი საწარმო მოელის, მაგრამ არ არის ვალდებული, გასწიოს მომავალში, ვერ მიეკუთვნება შეძენასთან დაკავშირებულ დანახარჯებს.

მაგალითად, საწარმოს გეგმები, რომ მოახდინოს შეძენილი საწარმოს საქმიანობის რეორგანიზაცია (მაგ. აპირებს საქმიანობიდან გასვლას, ან თანამშრომლების გათავისუფლებას ან გადაადგილებას) **არ ჩაითვლება ვალდებულებებად შეძენის თარიღისთვის**.

შექმენის თარიღისთვის შექმნილი ამოცნობადი აქტივების და ნაკისრი ვალდებულებების სამართლიანი ღირებულებები

ზოგადი პრინციპი ისაა, რომ შექმნილი ამოცნობადი აქტივები და ნაკისრი ვალდებულებები ფასდება მათი **სამართლიანი ღირებულებებით** შექმენის თარიღისთვის. აქ სამართლიანი ღირებულება გულისხმობს **ფასს 13-ის მიხედვით შეფასებულ სამართლიან ღირებულებას**.

ფასს 13-ის განმარტებით, **სამართლიანი ღირებულება არის გასვლის ფასი**.

შეფასების მეთოდები - საბაზრო, შემოსავლის და დანახარჯების მიდგომები - მისაღებია სამართლიანი ღირებულების შეფასებისთვის. [\[ფასს 13.B5-B11\]](#). თუმცა ფასს 13-ის მოთხოვნებმა იმასთან დაკავშირებით, **დაკვირვებადი თუ არადაკვირვებადი ამოსავალი მონაცემების** გამოყენება უნდა მოხდეს, შეიძლება გავლენა იქონიოს იმაზე, თუ რომელ მეთოდს აირჩევს საწარმო სამართლიანი ღირებულების შესაფასებლად.

შეძენილი ამოცნობადი აქტივების და ნაკისრი ვალდებულებების კლასიფიცირება ან განსაზღვრა

1. აქტივები, რომელთა გამოყენებასაც მყიდველი საწარმო არ აპირებს _მაქსიმალური სარგებლით გამოყენება
2. აქტივების შეფასების რეზერვები_ დებიტორული დავალიანება სამართლიანი ღირებულებით
3. სასაქონლო-მატერიალური მარაგები_ სამართლიანი ღირებულება უფრო მაღალია, ვიდრე შეძენილი საწარმოს მიერ საწარმოთა გაერთიანებამდე აღიარებული თანხა (წმინდა სარეალიზაციო ღირებულება/თვითღირებულება)
4. კონტრაქტები_ ხელსაყრელი, იხ. მაგალითი ქვემოთ
5. არამატერიალური აქტივები
6. გადასახდელი ანგარიშები და სესხები
7. პირობითი ვალდებულებები_ იხ. მაგალითი ქვემოთ

პირობითი ვალდებულებები

ბასს 37 პირობით ვალდებულებას შედეგნაირად განმარტავს:

(ა) შესაძლო ვალდებულება, რომელიც განპირობებულია წარსულში მომხდარი მოვლენებით და რომლის არსებობაც დადასტურდება მხოლოდ ერთი ან მეტი განუსაზღვრელი მომავალი მოვლენ(ებ)ის მოხდენით ან არმოხდენით, რომლებსაც საწარმო სრულად ვერ აკონტროლებს; ან

(ბ) მიმდინარე ვალდებულება, რომელიც წარმოიშობა წარსული მოვლენებიდან, მაგრამ არ აღირიცხება, რადგან:

- (i) ვალდებულების დასაფარად მოსალოდნელი არ არის, რომ ეკონომიკური სარგებლის მომტანი რესურსების გადინება გახდეს საჭირო; ან
- (ii) ვალდებულების ოდენობის განსაზღვრა შეუძლებელია საკმარისად სარწმუნოდ. [ფასს 3.22, ბასს 37.10].

პირობითი ვალდებულებები

ბასს 37-ის მიხედვით, პირობითი ვალდებულებების აღიარება არ ხდება ვალდებულებებად; ამის ნაცვლად ხდება მათი გაცხადება ფინანსურ ანგარიშგებებში.

ამის ნაცვლად, ფასს 3 მყიდველი საწარმოსგან მოითხოვს, რომ მან აღიაროს ვალდებულება სამართლიანი ღირებულებით, თუ არსებობს წარსულში მომხდარი მოვლენით განპირობებული მიმდინარე ვალდებულება, რომლის სათანადო სიზუსტით შეფასებაც შესაძლებელია, მაშინაც კი, თუ არ არის მოსალოდნელი, რომ ვალდებულების დასაფარად საჭირო გახდება რესურსების გადინება. [ფასს 3.23].

თუ პირობითი ვალდებულება წარმოადგენს მხოლოდ შესაძლო ვალდებულებას, რომელიც განპირობებულია წარსულში მომხდარი მოვლენით და **რომლის არსებობაც დადასტურდება მხოლოდ ერთი ან მეტი განუსაზღვრელი მომავალი მოვლენ(ებ)ის მოხდენით ან არმოხდენით**, რომლებსაც საწარმო სრულად ვერ აკონტროლებს, მაშინ ვალდებულების აღიარება არ უნდა მოხდეს ფასს 3-ის მიხედვით. [ფასს 3.BC275]. ვალდებულების აღიარება არ ხდება თუ შეძენის თარიღისთვის პირობითი ვალდებულების სამართლიანი ღირებულების სათანადო სიზუსტით შეფასება შეუძლებელია.

სასამართლოში საქმის მოგების ალბათობაა 20%_უნდა მოხდეს პირობითი ვალდებულების აღიარება თავდებობის გაცემა_ვალდებულების აღიარება არ ხდება

ხელსაყრელი კონტრაქტი

კომპანიამ შეისყიდა კომპანია "ბ", რომელსაც ხელშეკრულება აქვს გაფორმებული მომწოდებელ "გ"-სთან საქონლის შეძენაზე საბაზრო ფასის 20%-ის ღირებულებით.

ხელშეკრულება გაფორმებულია ხუთწლიანი ვადით.

წლიური პროგნოზირებული გაყიდვები 10 მილიონ ერთეულს შეადგენს, ერთი ერთეულის საბაზრო ფასი 1 ლარია.

რა იქნება შესაბამისი აქტივების სამართლიანი ღირებულება, თუ მოქმედი დისკონტირების განაკვეთი 10%-ია?

შეძენილი ამოცნობადი აქტივების და ნაკისრი ვალდებულებების კლასიფიცირება ან განსაზღვრა

არამატერიალური აქტივები

მყიდველ საწარმოს შეიძლება მოუხდეს ამოცნობადი არამატერიალური აქტივების აღიარება მიუხედავად იმისა, რომ ისინი შეძენილ საწარმოს აქამდე არ უღიარებია.

ორივე სტანდარტი - ფასს 3 და ბასს 38, არამატერიალურ აქტივს განსაზღვრავს, როგორც **ამოცნობად** არაფულად აქტივს ფიზიკური ფორმის გარეშე. აქტივი არის **ამოცნობადი**, თუ ის:

(ა) არის განცალკევებადი, ან

(ბ) წარმოიშობა სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებიდან, მიუხედავად იმისა, ეს უფლებები არის გადაცემადი ან განცალკევებადი საწარმოსგან, ან სხვა უფლებებიდან და მოვალეობებიდან („სახელშეკრულებო-იურიდიული“ კრიტერიუმი).

შეძენილი ამოცნობადი აქტივების და ნაკისრი ვალდებულებების კლასიფიცირება ან განსაზღვრა

არამატერიალური აქტივები (გაგრძ.) არამატერიალური აქტივების მაგალითები

მარკეტინგთან დაკავშირებული

- სავაჭრო მარკები, სავაჭრო ნიშნები, მომსახურების ნიშნები, კოლექტიური სავაჭრო ნიშნები და სერტიფიცირების ნიშნები

კლიენტებთან დაკავშირებული

- კლიენტებთან გაფორმებული კონტრაქტები და შესაბამისი ურთიერთობები კლიენტებთან
- კლიენტების ჩამონათვალი

ხელოვნებასთან დაკავშირებული

- თეატრალური, საოპერო და საბალეტო დადგმები
- წიგნები, ჟურნალები, გაზეთები და სხვა ლიტერატურული ნამუშევრები

ხელშეკრულებაზე დაფუძნებული

- შრომითი ხელშეკრულებები
- სარგებლობის უფლებები, მაგ. წლით, ჰაერით, მინერალებით სარგებლობის, ბურღვის, ხე-ტყის ჭრის და საგზაო ნებართვები

ტექნოლოგიაზე დაფუძნებული

- დაპატენტებული ტექნოლოგია
- პროგრამული უზრუნველყოფა და მიკროსქემის ტოპოლოგია

2.3.1 შეფასება

შეძენილი ამოცნობადი აქტივების და ნაკისრი ვალდებულებების სამართლიანი ღირებულებები

ზოგადი პრინციპი ისაა, რომ შეძენილი ამოცნობადი აქტივები და ნაკისრი ვალდებულებები ფასდება მათი **სამართლიანი ღირებულებებით შეძენის თარიღისთვის**. აქ სამართლიანი ღირებულება გულისხმობს **ფასს 13-ის მიხედვით შეფასებულ სამართლიან ღირებულებას**.

ფასს 13-ის განმარტებით, **სამართლიანი ღირებულება არის გასვლის ფასი**.

შეფასების მეთოდები - საბაზრო, შემოსავლის და დანახარჯების მიდგომები - მისაღებია სამართლიანი ღირებულების შეფასებისთვის. [\[ფასს 13.B5-B11\]](#). თუმცა ფასს 13-ის მოთხოვნებმა იმასთან დაკავშირებით, **დაკვირვებადი თუ არადაკვირვებადი ამოსავალი მონაცემების** გამოყენება უნდა მოხდეს, შეიძლება გავლენა იქონიოს იმაზე, თუ რომელ მეთოდს აირჩევს საწარმო სამართლიანი ღირებულების შესაფასებლად.

შეჯამება: შესყიდული ამოცნობადი აქტივების, ნაკისრი ვალდებულებების და ნებისმიერი არასაკონტროლო პაკეტის აღიარება და შეფასება

- ▶ შეძენილი აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასება ხდება სამართლიანი ღირებულებით
- ▶ არასაკონტროლო პაკეტი – ან სამართლიანი ღირებულებით, ან შეძენილი საწარმოს წმინდა ამოცნობადი აქტივების პროპორციული წილის ოდენობით
- ▶ კონკრეტული შემთხვევები:
 - ▶ პირობითი ვალდებულებები
 - ▶ ხელსაყრელი კონტრაქტები
 - ▶ არამატერიალური აქტივები
- ▶ სამართლიანი ღირებულებით შეფასება - „მაქსიმალური სარგებლით გამოყენების“ ცნება

2.3 სარფიანი შესყიდვის შემთხვევაში გუდვილის ან ნამეტი შემოსავლის აღიარება და შეფასება

შეძენის თარიღისთვის მყიდველმა უნდა:

- ▶ აღრიცხოს საწარმოთა გაერთიანების შედეგად მიღებული გუდვილი აქტივად; და
- ▶ ეს გუდვილი თავდაპირველად შეაფასოს თვითღირებულებით. ეს არის ამოცნობადი აქტივების, ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების თვითღირებულებით შემცირებული წმინდა სამართლიანი ღირებულება.

მაგალითი – გუდვილის გაანგარიშება

შენ ყიდულობ ჯგუფს \$55 მილიონად. აპირებ ერთ-ერთი სამეურნეო ერთეულის გაყიდვას. გაყიდვის დანახარჯები არ გაქვს. მისი "გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულება" შეადგენს \$8 მილიონს. ბიზნესის დარჩენილი ნაწილის აქტივების ღირებულებაა \$50 მილიონი, ვალდებულებების ღირებულება \$11 მილიონი, ხოლო პირობითი ვალდებულებების ღირებულება - \$2 მილიონი.

ჯგუფში გადახდილი პრემია შეადგენს \$10 მილიონს, ვინაიდან მხოლოდ \$45 მილიონის ღირებულების წმინდა აქტივებში გადაიხადე \$55 მილიონი:

	I/B	DR	CR
გუდვილი	B	\$10მ	
აქტივები-სხვადასხვა	B	\$50მ	
ფულადი სახსრები	B		\$55მ
ვალდებულებები-სხვადასხვა	B		\$11მ
პირობითი ვალდებულებები	B		\$2მ
"გასაყიდად არსებული" აქტივები	B	\$8მ	

~~ბიზნესის შესყიდვა - დანახარჯების გადანაწილება~~

სარფიანად შესყიდვის შედეგად მიღებული ნამეტი შემოსავალი

"ბ" საწარმოს ამოცნობადი წმინდა აქტივები, რომელთა ღირებულებაა €200 მილიონი (მიიღება შემდეგნაირად: €250 მილიონი - €50 მილიონი) აღემატება გადაცემული ანაზღაურების სამართლიანი ღირებულებისა და "ბ" საწარმოში არასაკონტროლო პაკეტის სამართლიანი ღირებულების ჯამს. ამიტომ "ა" საწარმო გადასინჯავს პროცედურებს, რომლებიც გამოიყენა შეძენილი აქტივებისა და ნაკისრი ვალდებულებების განსაზღვრისა და შეფასებისთვის და, ამასთანავე, როგორც "ბ" საწარმოში არასაკონტროლო პაკეტის, ისე გადაცემული ანაზღაურების სამართლიანი ღირებულების დასადგენად. გადასინჯვის შემდეგ "ა" საწარმო გადაწყვეტს, რომ პროცედურები და შედეგად მიღებული ზომები ჯეროვანი იყო. "ა" საწარმო შემდეგნაირად აფასებს 80%-იანი წილის შესყიდვაზე ნამეტ შემოსავალს:

	€მ	€მ
ამოცნობადი შეძენილი წმინდა აქტივების ოდენობა (€250მ - €50მ)		200
გამოკლებული:		
"ა" საწარმოს 80%-იანი წილისთვის გადაცემული ანაზღაურების სამართლიანი ღირებულება	150	
"ბ" საწარმოში არასაკონტროლო პაკეტის სამართლიანი ღირებულება	42	
		192
ნამეტი შემოსავალი "ბ" საწარმოში 80%-იანი წილის სარფიანად შესყიდვიდან		8

გუდვილის შემდგომი შეფასება

- ფულადი სახსრების წარმომქმნელ თითოეულ ერთეულზე გუდვილის განაწილება

- გაუფასურების შეფასება

შეჯამება: სარფიანი შესყიდვის შემთხვევაში გუდვილის ან ნამეტი შემოსავლის აღიარება და შეფასება

- ▶ ანაზღაურება - შეძენილი წმინდა აქტიების სამართლიანი ღირებულება + არასაკონტროლო პაკეტი = გუდვილი/(ნამეტი შემოსავალი სარფიანად შესყიდვიდან)
- ▶ გუდვილის აღიარება ბალანსში ხდება აქტივის სახით, ხოლო სარფიანად შესყიდვიდან მიღებული ნამეტი შემოსავლისა - მოგება-ზარალის ანგარიშში არარეგულარული შემოსავლის სახით.
- ▶ შემდგომი შეფასება - გუდვილის ცვეთა არ ხდება, თუმცა გუდვილის შემოწმება გაუფასურებაზე ყოველწლიურად უნდა ჩატარდეს

3. განმარტებითი შენიშვნები

▶ [Changes in this Edition \(saras.gov.ge\)](https://saras.gov.ge)

შეჯამება

ფასს 3-ის მიხედვით, საწარმოთა გაერთიანება უნდა აღირიცხოს შესყიდვის მეთოდის გამოყენებით. [ფას 3.4]. შესყიდვის მეთოდის გამოყენება შემდეგ ეტაპებს მოიცავს:

- (ა) **მყიდველი საწარმოს** განსაზღვრა ("ა"-მ შეისყიდა "ბ", მყიდველი საწარმო არის "ა" და მხოლოდ მან უნდა გამოიყენოს ფასს 3-ის ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები);
- (ბ) **შემენის თარიღის** გასაზღვრა (თარიღი, რომლითაც მყიდველი საწარმო იძენს **კონტროლს** შემენილ საწარმოზე);
- (გ) შესყიდული ამოცნობადი **აქტივების**, ნაკისრი **ვალდებულებების** და შემენილი საწარმოს **არასაკონტროლო პაკეტის** აღიარება და შეფასება; და
- (დ) სარფიანად შესყიდვის შემთხვევაში, **გუდვილის** ან **ნამეტი** **შემოსავლის აღიარება და შეფასება**. [ფას 3.5].

მაგალითი შესყიდვის მეთოდის გამოყენება

საწარმოთა გაერთიანებისას "ა" კომპანია მთლიანად ყიდულობს კაპიტალს "ბ" კომპანიისგან. კომპანიამ შესყიდვის მეთოდი გამოიყენა შემენის თარიღისთვის არსებულ შემდეგ ინფორმაციაზე დაყრდნობით:

- "ა" კომპანია 100 მილიონ სავალუტო ერთეულად, ნაღდი ფულით ყიდულობს "ბ" კომპანიის მთლიან კაპიტალს.
- "ა" კომპანია შესყიდვასთან დაკავშირებით კისრულობს 15 მილიონი სავალუტო ერთეულის ხარჯებს. გაწეული ხარჯები მოიცავს იურიდიული, ბუღალტრული და სხვა მომსახურების ღირებულებას.
- "ა" კომპანია თანხმდება, რომ გადაიხადოს 6 მილიონი სავალუტო ერთეული ნაღდი ფულის სახით, თუ საწარმოთა გაერთიანების შემდეგ პირველ წელს შემენილი საწარმოს შემოსავალი გადააჭარბებს 200 მილიონ სავალუტო ერთეულს. ამ პირობითი ანაზღაურების სამართლიანი ღირებულება შესყიდვის თარიღისთვის შეადგენს 2 მილიონ სავალუტო ერთეულს.
- მატერიალური აქტივების და ნაკისრი ვალდებულებების სამართლიანი ღირებულება შემენის თარიღისთვის არის, შესაბამისად, 70 მილიონი და 35 მილიონი სავალუტო ერთეული.
- ამოცნობადი არამატერიალური აქტივების სამართლიანი ღირებულება შეადგენს 25 მილიონ სავალუტო ერთეულს.
- "ა" კომპანია აპირებს გასწიოს 18 მილიონი სავალუტო ერთეულის რეორგანიზაციის დანახარჯები, შესყიდვის შემდეგ "ბ" კომპანიის თანამშრომლების დათხოვნითა და სხვადასხვა ობიექტის დახურვით.
- ▶ შეფასების პერიოდში შესწორებები არ შესულა.
- ▶ "ა" კომპანია "ბ" კომპანიაზე კონტროლს მოიპოვებს გარიგების დახურვის თარიღით.

გმადლობთ