

Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ 3

Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ

Նպատակը

1. Սույն ՖՀՄՄ-ի նպատակն է նպաստել հաշվետու կազմակերպության կողմից իր ֆինանսական հաշվետվություններում *ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման* և դրա հետևանքների մասին առավել տեղին, արժանահավատ և համադրելի տեղեկատվության ներկայացմանը: Դա իրագործելու համար սույն ՖՀՄՄ-ը սահմանում է այն սկզբունքները և պահանջները, թե ինչպես է *ձեռք բերողը*.
 - ա) իր ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչում և չափում ձեռք բերված *որոշելի* ակտիվները, ստանձնած պարտավորությունները և *ձեռք բերվողում* ցանկացած *չվերահսկող բաժնեմաս*.
 - բ) ճանաչում և չափում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմանը ձեռք բերված *գուղղիլը* կամ գեղչով ձեռքբերումից օգուտը.
 - գ) որոշում, թե ինչ տեղեկատվություն բացահայտել, որպեսզի ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին հնարավորություն տրվի գնահատելու ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման բնույթն ու ֆինանսական հետևանքները:

Գործողության ոլորտը

2. Սույն ՖՀՄՄ-ը կիրառվում է այն գործարքի կամ այլ դեպքի նկատմամբ, որը բավարարում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման սահմանմանը: Սույն ՖՀՄՄ-ը չի կիրառվում՝
 - ա) համատեղ ձեռնարկման կազմավորման նկատմամբ.
 - բ) *ձեռնարկատիրական գործունեություն* չկազմող ակտիվի կամ ակտիվների խմբի ձեռքբերման նկատմամբ: Այդպիսի դեպքերում ձեռք բերողը պետք է որոշակիացնի և ճանաչի ձեռք բերված առանձին որոշելի ակտիվները (ներառյալ այն ակտիվները, որոնք, ըստ ՀՀՄՄ 38 «Ոչ նյութական ակտիվներ» ստանդարտի, բավարարում են *ոչ նյութական ակտիվների* սահմանմանը և ճանաչման չափանիշները) և ստանձնած պարտավորությունները: Խմբի ձեռքբերման արժեքը պետք է բաշխվի առանձին որոշելի ակտիվների և պարտավորությունների վրա՝ գնման ամսաթվի դրությամբ դրանց *իրական արժեքներին* համամասնորեն: Այդպիսի գործարքը կամ դեպքը գուղղիլ չի առաջացնում.
 - գ) ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող կազմակերպությունների կամ ձեռնարկատիրական գործունեությունների միավորման նկատմամբ (Բ1-Բ4 պարագրաֆները սահմանում են համապատասխան կիրառման ուղեցույցը):

Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման որոշակիացումը

3. Կազմակերպությունը պետք է որոշի, թե արդյոք գործարքը կամ այլ դեպք ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում է՝ կիրառելով սույն ՖՀՄՄ-ում տրված սահմանումը, որը պահանջում է, որ ձեռք բերված ակտիվները և ստանձնած պարտավորությունները կազմեն ձեռնարկատիրական գործունեություն: Եթե ձեռք բերված ակտիվները ձեռնարկատիրական գործունեություն չեն կազմում, ապա հաշվետու կազմակերպությունը պետք է գործարքը կամ այլ դեպք հաշվառի որպես ակտիվների ձեռքբերում: Բ5-Բ12 պարագրաֆները տրամադրում են ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման որոշակիացման և ձեռնարկատիրական գործունեության սահմանման ուղեցույցներ:

Ձեռքբերման մեթոդը

4. Կազմակերպությունը պետք է հաշվառի յուրաքանչյուր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում՝ կիրառելով ձեռքբերման մեթոդը:
5. Ձեռքբերման մեթոդի կիրառումը պահանջում է՝
 - ա) ձեռք բերողի որոշակիացում.
 - բ) *ձեռքբերման ամսաթվի* որոշում.
 - գ) ձեռք բերված որոշելի ակտիվների, ստանձնած պարտավորությունների և ձեռք բերվողում ցանկացած *չվերահսկող բաժնեմասի* ճանաչում և չափում.
 - դ) գուղղիլի կամ գեղչով ձեռքբերումից օգուտի ճանաչում և չափում:

Ձեռք բերողի որոշակիացումը

6. Յուրաքանչյուր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում միավորվող կազմակերպություններից մեկը պետք է որոշակիացվի որպես ձեռք բերող:
7. Ձեռք բերողին (կազմակերպություն, որը ստանում է ձեռք բերվողի նկատմամբ վերահսկողություն) որոշակիացնելու համար պետք է օգտագործվի ՀՀՄՄ 27 «Համախմբված և առանձին ֆինանսական

հաշվետվություններ» ստանդարտի ուղեցույցը: Եթե տեղի է ունեցել ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում, սակայն ՀՀՄՍ 27-ի ուղեցույցի կիրառումը հստակորեն չի մատնանշում, թե միավորվող կազմակերպություններից որն է ձեռք բերողը, սպա ձեռք բերողին որոշելիս պետք է հաշվի առնվեն Բ14-Բ18 պարագրաֆներում նշված գործոնները:

Ձեռքբերման ամսաթվի որոշումը

8. **Ձեռք բերողը պետք է որոշի ձեռքբերման ամսաթիվը, որն այն ամսաթիվն է, երբ ձեռք բերողը վերահսկողություն է ստանում ձեռք բերվողի նկատմամբ:**
9. Սովորաբար, ձեռք բերողը ձեռք բերվողի նկատմամբ վերահսկողություն է ստանում փակման ամսաթվին: Դա այն ամսաթիվն է, երբ ձեռք բերողը իրավաբանորեն փոխանցում է հատուցումը, ձեռք է բերում ձեռք բերվողի ակտիվները և ստանձնում է նրա պարտավորությունները: Այնուամենայնիվ, ձեռք բերողը կարող է վերահսկողություն ստանալ փակման ամսաթվից ավելի վաղ կամ ավելի ուշ: Օրինակ՝ ձեռքբերման ամսաթիվը փակման ամսաթվից ավելի վաղ կլինի, եթե գրավոր համաձայնությամբ սահմանված է, որ ձեռք բերողը ձեռք բերվողի նկատմամբ վերահսկողություն է ստանում փակման ամսաթվից վաղ ամսաթվի: Ձեռքբերման ամսաթիվը որոշելիս ձեռք բերողը պետք է հաշվի առնի բոլոր տեղի ունեցած փաստերն ու հանգամանքները:

Ձեռք բերված որոշելի ակտիվների, ստանձնած պարտավորությունների և ձեռք բերվողում ցանկացած չվերահսկող բաժնեմասի ճանաչումը և չափումը

Ճանաչման սկզբունք

10. **Ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ձեռք բերողը պետք է գույքից զատ ճանաչի ձեռք բերված որոշելի ակտիվները, ստանձնած պարտավորությունները և ձեռք բերվողում ցանկացած չվերահսկող բաժնեմաս: Ձեռք բերված որոշելի ակտիվների և ստանձնած պարտավորությունների ճանաչման համար պետք է բավարարված լինեն 11-րդ և 12-րդ պարագրաֆներում շարադրված պայմանները:**

Ճանաչման պայմաններ

11. Որպեսզի ձեռք բերված որոշելի ակտիվները և ստանձնած պարտավորությունները ենթակա լինեն ճանաչման՝ որպես ձեռքբերման մեթոդի կիրառման մաս, դրանք պետք է ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ բավարարեն ակտիվների և պարտավորությունների սահմանումներին՝ ըստ *Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքների*: Օրինակ՝ այն ծախսումները, որոնք ձեռք բերողն ակնկալում է, սակայն պարտավորված չէ կատարել ապագայում, և որոնք կապված են ձեռք բերվողի որևէ գործունեության դադարեցման կամ ձեռք բերվողի աշխատակիցների տեղափոխման կամ աշխատանքից ազատման ծրագրերն իրագործելու հետ, չեն հանդիսանում պարտավորություններ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ: Հետևաբար, ձեռք բերողը չի ճանաչում այդ ծախսումները՝ որպես ձեռքբերման մեթոդի կիրառման մաս: Փոխարենը՝ ձեռք բերողը ճանաչում է այդ ծախսումները իր հետմիավորումային ֆինանսական հաշվետվություններում՝ այլ ՖՀՄՍ-ներից համապատասխան:
12. Բացի այդ, որպեսզի ձեռք բերված որոշելի ակտիվները և ստանձնած պարտավորությունները ենթակա լինեն ճանաչման՝ որպես ձեռքբերման մեթոդի կիրառման մաս, դրանք պետք է մաս կազմեն այն ամենի, ինչ ձեռք բերողը և ձեռք բերվողը (կամ դրա նախկին *սեփականատերերը*) փոխանակել են ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքում, այլ ոչ թե առանձին գործարքների արդյունք լինեն: Ձեռք բերողը պետք է կիրառի 51-53-րդ պարագրաֆների ցուցումները՝ որոշելու համար, թե ձեռք բերված ակտիվներից կամ ստանձնած պարտավորություններից որոնք են ձեռք բերվողի փոխանակման մաս կազմում, և որոնք են (եթե այդպիսիք կան) առանձին գործարքների արդյունք և պետք է հաշվառվեն իրենց բնույթին և կիրառելի ՖՀՄՍ-ներից համապատասխան:
13. Ձեռք բերողի կողմից ճանաչման սկզբունքի և պայմանների կիրառումը կարող է հանգեցնել որոշ ակտիվների և պարտավորությունների ճանաչման, որոնք ձեռք բերվողը նախկինում չէր ճանաչել որպես ակտիվներ և պարտավորություններ իր ֆինանսական հաշվետվություններում: Օրինակ՝ ձեռք բերողը ճանաչում է այնպիսի ձեռք բերված որոշելի ոչ նյութական ակտիվներ, ինչպիսիք են մակնիշի անունը, արտոնագիրը, հաճախորդի հետ հարաբերությունները, որոնք ձեռք բերվողը չի ճանաչել որպես ակտիվ իր ֆինանսական հաշվետվություններում, որովհետև ներստեղծել է դրանք և համապատասխան ծախսումները ճանաչել է ծախս:
14. Բ28-Բ40 պարագրաֆները սահմանում են գործառնական վարձակալության և ոչ նյութական ակտիվների ճանաչման ուղեցույցը: 22-28-րդ պարագրաֆները սահմանում են այնպիսի հոդվածներ ներառող որոշելի ակտիվներ և պարտավորությունների տեսակներ, որոնց համար սույն ՖՀՄՍ-ը նախատեսում է ճանաչման սկզբունքից և պայմաններից սահմանափակ թվով բացառություններ:

Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված որոշելի ակտիվների և ստանձնած պարտավորությունների դասակարգումը կամ նախատեսումը

15. **Ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ձեռք բերողը պետք է անհրաժեշտության դեպքում դասակարգի կամ նախատեսի ձեռք բերված որոշելի ակտիվները և ստանձնած պարտավորությունները՝ հետագայում այլ ՖՀՄՍ-ներ կիրառելու համար: Ձեռք բերողը պետք է այդ դասակարգումները կամ նախատեսումները կատարի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ առկա պայմանագրային պայմանների, տնտեսական պայմանների, իր գործառնական կամ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության և այլ տեղին պայմանների հիման վրա:**

16. Որոշ իրավիճակներում ՖՀՄՄ-ները նախատեսում են տարբեր հաշվառում՝ կախված այն բանից, թե ինչպես է կազմակերպությունը դասակարգում կամ նախատեսում որոշակի ակտիվը կամ պարտավորությունը: Դասակարգումների կամ նախատեսումների օրինակները, որ պետք է կատարի ձեռք բերողը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցող տեղին պայմանների հիման վրա, ներառում են հետևյալը, սակայն դրանցով չեն սահմանափակվում՝

ա) որոշակի ֆինանսական ակտիվների և պարտավորությունների դասակարգումը որպես ֆինանսական ակտիվ կամ ֆինանսական պարտավորություն, որը չափվում է իրական արժեքով՝ շահույթի կամ վնասի միջոցով կամ որպես վաճառքի համար մատչելի կամ մինչև մարման ժամկետը պահվող ֆինանսական ակտիվ՝ համաձայն ՀՀՄՄ 39 «*Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը*» ստանդարտի:

բ) անանցյալ գործիքի՝ որպես հեջավորման գործիքի նախատեսումը՝ համաձայն ՀՀՄՄ 39-ի:

գ) գնահատումը, թե արդյոք պարունակվող անանցյալ գործիքը պետք է առանձնացվի «հիմնական» պայմանագրից՝ համաձայն ՀՀՄՄ 39-ի (որը «դասակարգման» խնդիր է, քանի որ սույն ՖՀՄՄ-ը այդ տերմինն է օգտագործում):

17. Սույն ՖՀՄՄ-ը նախատեսում է երկու բացառություն 15-րդ պարագրաֆի սկզբունքից՝

ա) վարձակալական պայմանագրի դասակարգումը կամ որպես գործառնական վարձակալություն, կամ որպես ֆինանսական վարձակալություն՝ համաձայն ՀՀՄՄ 17 «*Վարձակալություն*» ստանդարտի:

բ) պայմանագրի դասակարգումը որպես ապահովագրական պայմանագիր՝ համաձայն ՖՀՄՄ 4 «*Ապահովագրության պայմանագրեր*» ստանդարտի:

Ձեռք բերողը այդ պայմանագրերը պետք է դասակարգի պայմանագրի սկզբի դրությամբ առկա պայմանագրային պայմանների և այլ գործոնների հիման վրա (կամ, եթե պայմանագրի պայմանները այնպես են փոփոխվել, որ կփոխվի դրա դասակարգումը, ապա այդ փոփոխության ամսաթվի դրությամբ, որը կարող է լինել ձեռքբերման ամսաթիվը):

Չափման սկզբունքը

18. **Ձեռք բերողը պետք է չափի ձեռք բերված որոշելի ակտիվները և ստանձնած պարտավորությունները ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ դրանց իրական արժեքներով:**

19. Յուրաքանչյուր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում ձեռք բերողը պետք է ձեռք բերվողում ցանկացած չվերահսկող բաժնեմաս չափի կամ իրական արժեքով, կամ ձեռք բերվողի որոշելի գուտ ակտիվներում չվերահսկող բաժնեմասի համամասնությամբ:

20. Բ41-Բ45 պարագրաֆները սահմանում են առանձին որոշելի ակտիվների իրական արժեքի և ձեռք բերվողում չվերահսկող բաժնեմասի չափման ուղեցույցները: 24-31-րդ պարագրաֆները սահմանում են այնպիսի որոշելի ակտիվներ և պարտավորություններ, որոնց համար սույն ՖՀՄՄ-ը նախատեսում է չափման սկզբունքից սահմանափակ թվով բացառություններ:

Ճանաչման կամ չափման սկզբունքներից բացառությունները

21. Սույն ՖՀՄՄ-ը նախատեսում է ճանաչման և չափման իր սկզբունքներից սահմանափակ թվով բացառություններ: 22-31-րդ պարագրաֆները սահմանում են ինչպես այն կոնկրետ հոդվածները, որոնց համար բացառություններ են նախատեսված, այնպես էլ այդ բացառությունների բնույթը: Ձեռք բերողը պետք է այդ հոդվածները հաշվառի՝ կիրառելով 22-31-րդ պարագրաֆների պահանջները, ինչի արդյունքում որոշ հոդվածներ՝

ա) ճանաչվում են՝ կիրառելով կամ ճանաչման պայմանները՝ ի լրումն 11-րդ և 12-րդ պարագրաֆներում նշվածների, կամ այլ ՖՀՄՄ-ների պահանջները, որոնց արդյունքները կտարբերվեն ճանաչման սկզբունքի և պայմանների կիրառումից:

բ) չափվում են ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ դրանց իրական արժեքներից տարբեր գումարներով:

Ճանաչման սկզբունքից բացառություններ

Պայմանական պարտավորություններ

22. ՀՀՄՄ 37 «*Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ*» ստանդարտը սահմանում է պայմանական պարտավորությունը որպես՝

ա) հնարավոր պարտականություն՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, որի գոյությունը հաստատվելու է միայն մեկ կամ ավելի ապագա անորոշ դեպքերի տեղի ունենալով կամ չունենալով, որոնք ամբողջովին չեն վերահսկվում կազմակերպության կողմից. կամ

բ) ներկա պարտականություն՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, որը սակայն չի ճանաչվում հետևյալ պատճառներով.

(i) հավանական չէ, որ այդ պարտականությունը մարելու համար կպահանջվի տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք. կամ

(ii) պարտականության գումարը չի կարող չափվել բավարար արժանահավատությամբ:

23. ՀՀՄՍ 37-ի պահանջները չեն կիրառվում որոշելիս, թե ինչ պայմանական պարտավորություններ ճանաչել ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ: Փոխարենը՝ ձեռք բերողը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ պետք է ճանաչի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ստանձնած պայմանական պարտավորություն, եթե այն ներկա պարտականություն է՝ որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, և դրա իրական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել: Հետևաբար, հակառակ ՀՀՄՍ 37-ին, ձեռք բերողը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ստանձնած պայմանական պարտավորությունը, նույնիսկ եթե հավանական չէ, որ այդ պարտականությունը մարելու համար կպահանջվի տնտեսական օգուտներ մարմնավորող միջոցների արտահոսք: 56-րդ պարագրաֆը սահմանում է պայմանական պարտավորությունների հետագա հաշվառման ցուցումները:

Քացառություններ և՛ ճանաչման, և՛ չափման սկզբունքներից

Շահութահարկ

24. Ձեռք բերողը պետք է ճանաչի և չափի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված ակտիվներից և ստանձնած պարտավորություններից առաջացող հետաձգված հարկային ակտիվը կամ պարտավորությունը՝ ՀՀՄՍ 12 «Շահութահարկեր» ստանդարտի համաձայն:

25. Ձեռք բերողը պետք է հաշվառի ձեռք բերվողի՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցող կամ ձեռքբերման արդյունքում առաջացող ժամանակավոր տարբերությունների և հետագա ժամանակաշրջաններ տեղափոխվող պոտենցիալ հարկային հետևանքները՝ համաձայն ՀՀՄՍ 12-ի:

Աշխատակիցների հատուցումներ

26. Ձեռք բերողը պետք է ճանաչի և չափի ձեռք բերվողի աշխատակիցների հատուցումների համաձայնություններին վերաբերող պարտավորությունը (կամ, եթե կա, ակտիվը)՝ համաձայն ՀՀՄՍ 19 «Աշխատակիցների հատուցումներ» ստանդարտի:

Փոխհատուցման գծով ակտիվներ

27. Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումում վաճառողը կարող է՝ ըստ պայմանագրի, ձեռք բերողին փոխհատուցել ամբողջությամբ առանձին ակտիվին կամ պարտավորությանը կամ դրա մի մասին վերաբերող պայմանական դեպքի կամ անորոշության արդյունքը: Օրինակ՝ վաճառողը կարող է ձեռք բերողին փոխհատուցել որոշակի պայմանական դեպքից առաջացող պարտավորության գծով որոշված գումարը գերազանցող վնասները, այլ խոսքով՝ վաճառողը կերաշխավորի, որ ձեռք բերողի պարտավորությունը չի գերազանցի որոշված գումարը: Արդյունքում՝ ձեռք բերողը փոխհատուցման գծով ակտիվ է ստանում: Ձեռք բերողը պետք է փոխհատուցման գծով ակտիվ ճանաչի այն նույն ժամանակ, երբ ճանաչում է փոխհատուցվող հոդվածը՝ չափելով այն նույն հիմունքով, որով չափում է փոխհատուցվող հոդվածը՝ հաշվի առնելով անհավաքագրելի գումարների գնահատման անհրաժեշտությունը: Հետևաբար, եթե փոխհատուցումն այնպիսի ակտիվի կամ պարտավորության գծով է, որը ճանաչվում է ձեռքբերման ամսաթվին և չափվում է ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով, ձեռք բերողը պետք է ճանաչի փոխհատուցման գծով ակտիվը ձեռքբերման ամսաթվին՝ այն ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով չափելով: Իրական արժեքով չափվող փոխհատուցման գծով ակտիվի համար դրամական միջոցների ապագա հոսքերի վերաբերյալ հավաքագրելիության նկատառումներից ելնելով՝ առկա անորոշության հետևանքները ներառվում են իրական արժեքի չափման մեջ, և առանձին պահուստի գնահատման անհրաժեշտություն չկա (Բ41 պարագրաֆը սահմանում է համապատասխան կիրառման ուղեցույցը):

28. Որոշ հանգամանքներում փոխհատուցումը կարող է այնպիսի ակտիվի կամ պարտավորության գծով լինել, որը բացառություն է հանդիսանում ճանաչման կամ չափման սկզբունքներից: Օրինակ՝ փոխհատուցումը կարող է այնպիսի պայմանական պարտավորության գծով լինել, որը ձեռքբերման ամսաթվին չի ճանաչվում, քանի որ դրա իրական արժեքն այդ ամսաթվի դրությամբ արժանահավատորեն չափելի չէ: Մեկ այլ դեպքում փոխհատուցումը կարող է այնպիսի ակտիվի կամ պարտավորության գծով լինել, որը չափվում է ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքից տարբեր այլ հիմունքով, ինչպես, օրինակ, աշխատակիցների հատուցումների արդյունքում առաջացածները: Այդպիսի հանգամանքներում փոխհատուցման գծով ակտիվը պետք է ճանաչվի և չափվի՝ օգտագործելով այնպիսի ենթադրություններ, որոնք համահունչ են փոխհատուցվող հոդվածի չափման համար օգտագործվածների հետ՝ հաշվի առնելով ղեկավարության՝ փոխհատուցման գծով ակտիվի հավաքագրելիության գնահատականը և փոխհատուցվող գումարի գծով որևէ պայմանագրային սահմանափակում: 57-րդ պարագրաֆը սահմանում է փոխհատուցման գծով ակտիվի հետագա հաշվառման ցուցումները:

Չափման սկզբունքից բացառությունները

Հետգնված իրավունքներ

29. Որպես ոչ նյութական ակտիվ ճանաչված հետգնված իրավունքի իրական արժեքը որոշելիս ձեռք բերողը պետք է չափի դրա արժեքը համապատասխան պայմանագրի մնացորդային պայմանագրային ժամկետի հիման վրա՝ անկախ այն բանից, թե արդյոք շուկայի մասնակիցները կդիտարկեն հնարավոր պայմանագրային նորացումները դրա իրական արժեքը որոշելիս: Բ35 և Բ36 պարագրաֆները սահմանում են համապատասխան կիրառման ուղեցույցը:

Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների պարզևատրումներ

30. Ձեռք բերողը պետք է ձեռք բերվողի բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների պարգևատրումների՝ ձեռք բերողի բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների պարգևատրումներով փոխարինմանը վերաբերող պարտավորությունը կամ սեփական կապիտալի գործիքը չափի ՖՀՄՍ 2 «Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում» ստանդարտում ներկայացված մեթոդի համաձայն (սույն ՖՀՄՍ-ն այդ մեթոդի արդյունքը կոչում է պարգևատրման «շուկայի վրա հիմնված գնահատական»):

Վաճառքի համար պահվող ակտիվներ

31. Ձեռք բերողը պետք է ձեռք բերված ոչ ընթացիկ ակտիվը (կամ օտարման խումբը), որը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ դասակարգված է որպես վաճառքի համար պահվող՝ համաձայն ՖՀՄՍ 5 «Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն» ստանդարտի, չափի իրական արժեքով՝ հանած վաճառքի համար անհրաժեշտ ծախսերը՝ ըստ այդ ՖՀՄՍ-ի 15-18-րդ պարագրաֆների:

Գուղվիլի կամ զեղչով ձեռքբերումից օգուտի ճանաչումը և չափումը

32. Ձեռք բերողը պետք է գուղվիլի ճանաչի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ՝ այն չափերով որպես ստորև ներկայացված (ա) և (բ) կետերի դրական տարբերություն՝

ա) ստորև թվարկվածների հանրագումար՝

(i) փոխանցված հատուցում, որը, սույն ՖՀՄՍ-ի համաձայն, ընդհանուր առմամբ պետք է չափվի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով (տե՛ս պարագրաֆ 37).

(ii) ձեռք բերվողում ցանկացած չվերահսկող բաժնեմասի գումար՝ չափված սույն ՖՀՄՍ-ի համաձայն.

(iii) ձեռնարկատիրական գործունեության փուլային ձեռքբերման դեպքում (տե՛ս պարագրաֆներ 41 և 42) ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում ձեռք բերողի նախկինում ունեցած բաժնեմասի՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեք.

բ) ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ սույն ՖՀՄՍ-ի համաձայն չափված ձեռք բերված որոշելի ակտիվների և ստանձնած պարտավորությունների գուտ գումարը:

33. Այնպիսի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքում, որում ձեռք բերողը և ձեռք բերվողը (կամ դրա նախկին սեփականատերերը) փոխանակում են միայն սեփական կապիտալում բաժնեմասեր, ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում բաժնեմասերի իրական արժեքը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ կարող է ավելի արժանահավատորեն չափելի լինել, քան ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ձեռք բերողի սեփական կապիտալում բաժնեմասերի իրական արժեքը: Եթե դա այդպես է, ձեռք բերողը պետք է որոշի գուղվիլի գումարը՝ օգտագործելով ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում բաժնեմասերի իրական արժեքը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ, այլ ոչ թե փոխանցված սեփական կապիտալում բաժնեմասերի իրական արժեքը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ: Գուղվիլի գումարն այնպիսի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքում որոշելու համար, որում որևէ հատուցում չի փոխանցվել, ձեռք բերողը պետք է փոխանցված հատուցման՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքի փոխարեն օգտագործի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ձեռք բերվողում ձեռք բերողի բաժնեմասի իրական արժեքը՝ այն հաշվարկելով արժեքի որոշման տեխնիկայի օգտագործմամբ (պարագրաֆ 32 (ա) 1): Բ46-Բ49 պարագրաֆները սահմանում են համապատասխան կիրառման ուղեցույցը:

Չեղչով ձեռքբերումներ

34. Երբեմն ձեռք բերողը կատարում է զեղչով ձեռքբերում, որը ձեռնարկատիրական գործունեության այնպիսի միավորում է, որի դեպքում 32(բ) պարագրաֆում նշված գումարը գերազանցում է 32(ա) պարագրաֆում սահմանված մեծությունների հանրագումարը: Եթե այդ գերազանցումն առկա է մաս 36-րդ պարագրաֆի պահանջները կիրառելուց հետո, ապա ձեռք բերողը պետք է արդյունքում ստացված օգուտը ձեռքբերման ամսաթվին ճանաչի շահույթում կամ վնասում: Օգուտը պետք է վերագրվի ձեռք բերողին:

35. Չեղչով ձեռքբերում կարող է տեղի ունենալ, օրինակ, պարտադրված վաճառք հանդիսացող ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում, որում վաճառողը գործում է հարկադրանքի տակ: Այնուամենայնիվ, կոնկրետ հոդվածների համար 22–31-րդ պարագրաֆներում քննարկված ճանաչման կամ չափման բացառությունները նույնպես կարող են հանգեցնել զեղչով ձեռքբերումից օգուտի ճանաչման (կամ փոխել ճանաչված այդպիսի օգուտի գումարը):

36. Մինչև զեղչով ձեռքբերումից օգուտի ճանաչումը ձեռք բերողը պետք է վերանայի, թե արդյոք նա ճիշտ է որոշել ձեռք բերված բոլոր ակտիվները և ստանձնած բոլոր պարտավորությունները և պետք է ճանաչի այդ վերանայման ընթացքում որոշակիացվող ցանկացած լրացուցիչ ակտիվ կամ պարտավորություն: Այնուհետև ձեռք բերողը պետք է բոլոր ստորև թվարկվածների համար վերանայի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ սույն ՖՀՄՍ-ի պահանջով ճանաչվող գումարների չափման համար կիրառված ընթացակարգերը՝

ա) ձեռք բերված որոշելի ակտիվներ և ստանձնած պարտավորություններ.

բ) ձեռք բերվողում չվերահսկող բաժնեմաս (առկայության դեպքում).

գ) ձեռնարկատիրական գործունեության փուլային ձեռքբերման դեպքում ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում ձեռք բերողի նախկինում ունեցած բաժնեմաս.

դ) փոխանցված հատուցում:

Վերանայման նպատակն է ապահովել, որ չափումները ճշգրիտ արտացոլեն ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ հասանելի ամբողջ տեղեկատվության կիրառումը:

Փոխանցված հատուցում

37. Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքում փոխանցված հատուցումը պետք է չափվի իրական արժեքով. այն պետք է հաշվարկվի որպես ձեռք բերողի փոխանցված ակտիվների, ձեռք բերվողի նախկին սեփականատերերի հանդեպ ձեռք բերողի մոտ առաջացած պարտավորությունների և ձեռք բերողի թողարկված սեփական կապիտալի բաժնեմասերի՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքների հանրագումար: (Այնուամենայնիվ, ձեռք բերողի բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների պարզևատրումների՝ ձեռք բերվողի աշխատակիցներին պատկանող պարզևատրումներով փոխանակված ցանկացած մաս, որը ներառված է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումում փոխանցված հատուցման մեջ, պետք է չափվի 30-րդ պարագրաֆի համաձայն, այլ ոչ թե իրական արժեքով:) Հատուցման պոտենցիալ ձևերի օրինակները ներառում են դրամական միջոցները, այլ ակտիվներ, ձեռք բերողի ձեռնարկատիրական գործունեությունը կամ դուստր կազմակերպությունը, *պայմանական հատուցումը*, սեփական կապիտալի սովորական կամ արտոնյալ գործիքները, օպցիոնները, վարանտները, և *փոխադարձ կազմակերպությունների* անդամների բաժնեմասերը:

38. Փոխանցված հատուցումը կարող է ներառել ձեռք բերողի այնպիսի ակտիվներ և պարտավորություններ, որոնց հաշվեկշռային արժեքները տարբերվում են ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ դրանց իրական արժեքներից (օրինակ՝ ոչ դրամային ակտիվներ կամ ձեռք բերողի ձեռնարկատիրական գործունեությունը): Նման դեպքերում ձեռք բերողը պետք է փոխանցված ակտիվները կամ պարտավորությունները վերաչափի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքներով և ճանաչի արդյունքում ստացված օգուտները կամ վնասները (առկայության դեպքում) շահույթում կամ վնասում: Այնուամենայնիվ, երբեմն փոխանցված ակտիվները կամ պարտավորությունները ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից հետո մնում են միավորված կազմակերպությունում (օրինակ՝ որովհետև ակտիվները կամ պարտավորությունները փոխանցվել են ձեռք բերվողին, այլ ոչ թե դրա նախկին սեփականատերերին) և, հետևաբար, ձեռք բերողը պահպանում է դրանց նկատմամբ վերահսկողությունը: Այդ իրավիճակում ձեռք բերողը պետք է այդ ակտիվները և պարտավորությունները չափի դրանց մինչմիավորումային հաշվեկշռային արժեքներով և չպետք է օգուտ կամ վնաս ճանաչի շահույթում կամ վնասում այն ակտիվների կամ պարտավորությունների գծով, որոնք նա վերահսկում է և՛ մինչև ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը, և՛ դրանից հետո:

Պայմանական հատուցում

39. Հատուցումը, որ ձեռք բերողը փոխանցում է ձեռքբերման դիմաց, ներառում է ցանկացած ակտիվ կամ պարտավորություն, որը պայմանական հատուցման համաձայնության արդյունք է (տե՛ս պարագրաֆ 37): Ձեռք բերողը պետք է պայմանական հատուցման իրական արժեքը ճանաչի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ՝ որպես ձեռքբերման դիմաց փոխանցված հատուցման մաս:

40. Ձեռք բերողը պայմանական հատուցում վճարելու պարտականությունը պետք է դասակարգի որպես պարտավորություն կամ սեփական կապիտալ՝ համաձայն ֆինանսական պարտավորության և սեփական կապիտալի գործիքի՝ ՀՀՍՍ 32 «Ֆինանսական գործիքներ. ներկայացումը» ստանդարտի 11-րդ պարագրաֆում տրված սահմանումների կամ կիրառվող այլ ՖՀՍՍ-ների պահանջների: Ձեռք բերողը պետք է որպես ակտիվ դասակարգի նախկինում փոխանցված հատուցումը հետ ստանալու իրավունքը, եթե բավարարված են կոնկրետ պայմաններ: 58-րդ պարագրաֆը սահմանում է պայմանական հատուցման հետագա հաշվառման ցուցումները:

Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների որոշակի տեսակների դեպքում ձեռքբերման մեթոդի կիրառման լրացուցիչ ցուցումներ

Ձեռնարկատիրական գործունեության փուլային ձեռքբերումներ

41. Երբեմն ձեռք բերողը վերահսկողություն է ստանում այնպիսի ձեռք բերվողի նկատմամբ, որի սեփական կապիտալում նա ձեռքբերման ամսաթվից անմիջապես առաջ բաժնեմաս ուներ: Օրինակ՝ 20X1 թ. դեկտեմբերի 31-ին Ա կազմակերպությունն ունի 35 տոկոսանոց չվերահսկող բաժնեմաս Բ կազմակերպության սեփական կապիտալում: Այդ ամսաթվին Ա կազմակերպությունը գնում է լրացուցիչ 40 տոկոսանոց բաժնեմաս Բ կազմակերպությունում, ինչը նրան վերահսկողություն է ընձեռում Բ կազմակերպության նկատմամբ: Սույն ՖՀՍՍ-ը այդպիսի գործարքը կոչում է ձեռնարկատիրական գործունեության փուլային ձեռքբերում, որը երբեմն կոչվում է նաև աստիճանական ձեռքբերում:

42. Ձեռնարկատիրական գործունեության փուլային ձեռքբերման դեպքում ձեռք բերողը պետք է ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում իր նախկինում ունեցած բաժնեմասը վերաչափի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով և արդյունքում ստացված օգուտը կամ վնասը (առկայության դեպքում) ճանաչի շահույթում կամ վնասում: Նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջաններում ձեռք բերողը կարող է ճանաչած լինել ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում իր բաժնեմասի արժեքի փոփոխություններն այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում (օրինակ՝ որովհետև ներդրումը դասակարգվել է որպես վաճառքի համար մատչելի): Նման դեպքերում այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում ճանաչված գումարը պետք է ճանաչվի այնպես, ինչպես եթե ձեռք բերողն ուղղակիորեն օտարեր սեփական կապիտալում իր նախկինում ունեցած բաժնեմասը:

Չեռնարկատիրական գործունեության միավորում՝ առանց հատուցում փոխանցելու

43. Երբեմն ձեռք բերողը ստանում է ձեռք բերվողի վերահսկողությունը՝ առանց հատուցում փոխանցելու: Այդպիսի միավորումների նկատմամբ կիրառվում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման հաշվառման ձեռքբերման մեթոդը: Այդպիսի իրավիճակներից են.
- ա) ձեռք բերվողը հետ է գնում իր սեփական բաժնետոմսերի բավականաչափ քանակություն, ինչի հետևանքով առկա ներդրողը (ձեռք բերողը) ստանում է վերահսկողություն.
 - բ) սպառվում են փոքրամասնության վետոյի իրավունքները, որոնք նախկինում ձեռք բերողին թույլ չէին տալիս վերահսկել ձեռք բերվողին, որում ձեռք բերողն ուներ ձայնի իրավունքների մեծամասնություն.
 - գ) ձեռք բերողը և ձեռք բերվողը միայն պայմանագրով են համաձայնվում միավորել իրենց ձեռնարկատիրական գործունեությունները: Չեռք բերողը ձեռք բերվողին վերահսկողության դիմաց որևէ հատուցում չի փոխանցում և որևէ բաժնեմաս չունի ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում ո՛չ ձեռքբերման ամսաթվին, ո՛չ էլ նախկինում: Միայն պայմանագրով ձեռք բերված ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման օրինակներ են համակցման համաձայնությամբ երկու ձեռնարկատիրական գործունեությունների միացումը կամ գրանցված երկակի ընկերության ստեղծումը:
44. Միայն պայմանագրով ձեռք բերված ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում ձեռք բերողը պետք է ձեռք բերվողի սեփականատերերին վերագրի ձեռք բերվողի՝ սույն ՖՀՄՍ-ի համաձայն ճանաչված գուտ ակտիվների գումարը: Այլ կերպ ասած՝ ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում ձեռք բերողից տարբեր այլ կողմերի պատկանող բաժնեմասերը հանդիսանում են չվերահսկող բաժնեմաս ձեռք բերողի հետմիավորումային ֆինանսական հաշվետվություններում, նույնիսկ եթե արդյունքն այնպիսին է, որ ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում բոլոր բաժնեմասերը վերագրվում են չվերահսկող բաժնեմասին:

Չափման ժամանակաշրջան

45. Եթե ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման սկզբնական հաշվառումն ավարտված չէ այն հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտի դրությամբ, որում միավորումը տեղի է ունեցել, ապա ձեռք բերողը պետք է իր ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացնի պայմանական գումարներ այն հոդվածների գծով, որոնց հաշվառումն ավարտված չէ: Չափման ժամանակաշրջանի ընթացքում ձեռք բերողը պետք է հետընթաց կերպով ճշգրտի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչված պայմանական գումարները՝ արտացոլելու համար ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցող փաստերի ու հանգամանքների վերաբերյալ ստացված նոր տեղեկատվությունը, որը, հայտնի լինելու դեպքում, կազդեր այդ ամսաթվի դրությամբ ճանաչված գումարների չափման վրա: Չափման ժամանակաշրջանի ընթացքում ձեռք բերողը պետք է ճանաչի նաև լրացուցիչ ակտիվներ և պարտավորություններ, եթե ստացվել է նոր տեղեկատվություն ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցող փաստերի ու հանգամանքների վերաբերյալ, որը, հայտնի լինելու դեպքում, կհանգեցներ այդ ամսաթվի դրությամբ այդ ակտիվների և պարտավորությունների ճանաչմանը: Չափման ժամանակաշրջանն ավարտվում է, հենց որ ձեռք բերողը ստանում է ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցող փաստերի ու հանգամանքների վերաբերյալ անհրաժեշտ ամբողջ տեղեկատվությունը կամ տեղեկանում է, որ լրացուցիչ տեղեկատվություն հասանելի չէ:
46. Չափման ժամանակաշրջանը ձեռքբերման ամսաթվից հետո այն ժամանակաշրջանն է, որի ընթացքում ձեռք բերողը կարող է ճշգրտել ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գծով ճանաչված պայմանական գումարները: Չափման ժամանակաշրջանը ձեռք բերողին խելամիտ ժամանակ է տալիս՝ սույն ՖՀՄՍ-ի պահանջներին համապատասխան ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ստորև թվարկվածների որոշման և չափման համար անհրաժեշտ տեղեկատվություն հայթայթելու համար՝
- (ա) ձեռք բերված որոշելի ակտիվները, ստանձնած պարտավորությունները և ձեռք բերվողում ցանկացած չվերահսկող բաժնեմաս.
 - բ) ձեռք բերման դիմաց փոխանցված հատուցումը (կամ գուղվիլի չափման համար օգտագործվող այլ գումարը).
 - գ) ձեռնարկատիրական գործունեության փուլային ձեռքբերման դեպքում ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում ձեռք բերողին նախկինում պատկանող բաժնեմասը.
 - դ) արդյունքում ստացված գուղվիլը կամ գեղջով ձեռքբերումից օգուտը:
47. Չեռք բերողը պետք է հաշվի առնի բոլոր տեղիև գործոնները՝ որոշելու համար, թե արդյոք ձեռքբերման ամսաթվից հետո ստացված տեղեկատվությունը պետք է հանգեցնի ճանաչված պայմանական գումարների ճշգրտման, թե այդ տեղեկատվությունն արդյունք է ձեռքբերման ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերի: Տեղիև գործոնները ներառում են լրացուցիչ տեղեկատվության ստացման ամսաթիվը և ձեռք բերողի մոտ պայմանական գումարների փոփոխման պատճառի առկայությունը: Չեռքբերման ամսաթվից կարճ ժամանակ անց ստացված տեղեկատվությունը, հավանաբար, ավելի ստույգ կարտացոլի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցող հանգամանքները, քան մի քանի ամիս անց ստացված տեղեկատվությունը: Օրինակ՝ ակտիվի վաճառքը երրորդ կողմին ձեռքբերման ամսաթվից կարճ ժամանակ անց մի գումարով, որը զգալիորեն տարբերվում է ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ որոշված պայմանական իրական արժեքից, հավանական է, որ մատնանշում է պայմանական գումարի սխալ լինելը, բացառությամբ երբ առկա է որևէ միջանկյալ դեպք, որը փոփոխել է այդ ակտիվի իրական արժեքը:

48. Չեռք բերողը ճանաչում է որոշելի ակտիվի (պարտավորության) գծով ճանաչված պայմանական գումարի ավելացումը (նվազեցումը) գուղվիլի նվազեցման (ավելացման) միջոցով: Այնուամենայնիվ, չափման ժամանակաշրջանի ընթացքում ստացված նոր տեղեկատվությունը կարող է երբեմն հանգեցնել ավելի քան մեկ ակտիվի կամ պարտավորության պայմանական գումարի ճշգրտման: Օրինակ՝ ձեռք բերողը կարող էր ստանձնած լինել ձեռք բերվողի կառույցներից մեկում պատահարի հետ կապված վնասների վճարման պարտավորություն, որն ամբողջությամբ կամ մասնակիորեն ծածկված է ձեռք բերվողի պարտավորության ապահովագրության պոլիսով: Եթե ձեռք բերողը չափման ժամանակաշրջանի ընթացքում ստանում է նոր տեղեկատվություն ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ այդ պարտավորության իրական արժեքի վերաբերյալ, պարտավորության գծով ճանաչված պայմանական գումարի փոփոխության արդյունքում գուղվիլի ճշգրտումը կհաշվանցվի (ամբողջությամբ կամ մասնակիորեն) ապահովագրողից ստացվելիք պահանջի գծով ճանաչված պայմանական գումարի փոփոխության արդյունքում գուղվիլի համապատասխան ճշգրտման հետ:
49. Չափման ժամանակաշրջանի ընթացքում ձեռք բերողը պետք է պայմանական գումարների ճշգրտումները ճանաչի այնպես, կարծես ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման հաշվառումն ավարտվել է ձեռքբերման ամսաթվին: Հետևաբար, ձեռք բերողը պետք է անհրաժեշտության դեպքում վերանայի ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված նախորդող ժամանակաշրջանների համեմատելի տեղեկատվությունը, ներառյալ սկզբնապես ճանաչված մաշվածության, ամորտիզացիայի կամ ֆինանսական արդյունքների վրա ազդեցություն թողնող այլ հոդվածների փոփոխությունները:
50. Չափման ժամանակաշրջանի ավարտից հետո ձեռք բերողը ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման հաշվառումը պետք է վերանայի միայն սխալի ուղղման համար՝ համաձայն ՀՀՍՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ստանդարտի:

Ինչպես որոշել, թե ինչն է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքի մաս կազմում

51. **Չեռք բերողի և ձեռք բերվողի միջև նախկինում՝ մինչև ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման շուրջ բանակցություններ սկսելը, կարող էին գոյություն ունենալ գործնական հարաբերություններ կամ այլ համաձայնություններ, կամ նրանք կարող էին բանակցությունների ընթացքում կնքել համաձայնություն, որն առանձին է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից:** Երկու իրավիճակներում էլ ձեռք բերողը պետք է որոշակիացնի ցանկացած գումարներ, որոնք մաս չեն կազմում այն ամենի, ինչ ձեռք բերողը և ձեռք բերվողը (կամ դրա նախկին սեփականատերերը) փոխանակել են ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքում, այսինքն՝ այն գումարները, որոնք ձեռքբերման մաս չեն կազմում: Չեռք բերողը պետք է որպես ձեռքբերման մեթոդի կիրառման մաս ճանաչի միայն ձեռք բերվողի դիմաց փոխանցված հատուցումը և ձեռք բերվողի փոխանակման գործարքում ձեռք բերված որոշելի ակտիվները և ստանձնած պարտավորությունները: Առանձին գործարքները պետք է հաշվառվեն համապատասխան ՖՀՍՍ-ների համաձայն:
52. Այնպիսի գործարքը, որը կնքվել է ձեռք բերողի կողմից կամ նրա անունից, կամ էլ հիմնականում կնքվել է ձեռք բերողի կամ միավորված կազմակերպության, այլ ոչ թե ձեռք բերվողի (կամ դրա նախկին սեփականատերերի) օգտին, ըստ երևույթին, առանձին գործարք է: Ստորև բերված են առանձին գործարքների օրինակներ, որոնք չպետք է ներառվեն ձեռքբերման մեթոդի կիրառման մեջ՝
- (ա) գործարք, որը փաստորեն մարում է ձեռք բերողի և ձեռք բերվողի միջև նախկինում գոյություն ունեցած հարաբերությունները.
 - բ) գործարք, որը վարձատրում է ձեռք բերվողի աշխատակիցներին կամ նախկին սեփականատերերին ապագա ծառայությունների համար.
 - գ) գործարք, որը փոխհատուցում է ձեռք բերվողի կամ դրա նախկին սեփականատերերի կողմից ձեռքբերման հետ կապված ծախսումները:
- Բ50-Բ62 պարագրաֆները սահմանում են համապատասխան կիրառման ուղեցույցները:

Չեռքբերման հետ կապված ծախսումներ

53. Չեռքբերման հետ կապված ծախսումներն այն ծախսումներն են, որոնք ձեռք բերողը կատարում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման նպատակով: Այդ ծախսումները ներառում են խորհրդատվական, իրավաբանական, հաշվապահական, գնահատման և այլ մասնագիտական կամ կոնսուլտացիոն կոմիսիոն վճարները, ընդհանուր վարչական ծախսումները, ներառյալ ներքին ձեռքբերման ստորաբաժանման պահպանման ծախսումները, և սեփական կապիտալի ու պարտքային արժեթղթերի գրանցման և թողարկման ծախսումները: Չեռք բերողը պետք է հաշվառի ձեռքբերման հետ կապված ծախսումները որպես ծախս այն ժամանակաշրջաններում, երբ ծախսումները կատարվել են, և ծառայությունները մատուցվել են՝ մեկ բացառությամբ: Սեփական կապիտալի և պարտքային արժեթղթերի թողարկման ծախսումները պետք է ճանաչվեն ՀՀՍՍ 32-ի և ՀՀՍՍ 39-ի համաձայն:

Հետագա չափումը և հաշվառումը

54. Ընդհանուր առմամբ, ձեռք բերողը ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված ակտիվները, ստանձնած կամ առաջացած պարտավորությունները և թողարկված սեփական կապիտալի

գործիքները՝ կախված դրանց բնույթից, հետագայում չափում և հաշվառում է՝ համաձայն այդ հոդվածների համար կիրառելի այլ ՖՀՄՍ-ների: Այնուամենայնիվ, սույն ՖՀՄՍ-ը սահմանում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմանը հետևյալ ձեռք բերված ակտիվների, ստանձնած կամ առաջացած պարտավորությունների և թողարկված սեփական կապիտալի գործիքների հետագա չափման և հաշվառման ցուցումները՝

(ա) հետզնված իրավունքներ.

(բ) ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչված պայմանական պարտավորություններ.

(գ) փոխհատուցման գծով ակտիվներ.

(դ) պայմանական հատուցում:

Բ63 պարագրաֆը սահմանում է համապատասխան կիրառման ուղեցույցը:

Հետզնված իրավունքներ

55. Որպես ոչ նյութական ակտիվ ճանաչված հետզնված իրավունքը պետք է ամորտիզացվի այն պայմանագրի մնացորդային պայմանագրային ժամկետի ընթացքում, որով շնորհվել է իրավունքը: Ձեռք բերողը, որը հետագայում վաճառում է հետզնված իրավունքը երրորդ կողմի, պետք է ոչ նյութական ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը ներառի վաճառքից օգուտը կամ վնասը որոշելիս:

Պայմանական պարտավորություններ

56. Սկզբնական ճանաչումից հետո և մինչև պարտավորության մարելը, չեղյալ հայտարարելը կամ ուժը կորցրած ճանաչելը ձեռք բերողը պետք է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմանը ճանաչված պայմանական պարտավորությունը չափի հետևյալ գումարներից առավելագույնով՝

(ա) գումար, որը կճանաչվեր ՀՀՄՍ 37-ի համաձայն.

բ) սկզբնապես ճանաչված գումար՝ հանած ՀՀՄՍ 18 «Հասույթ» ստանդարտի համաձայն ճանաչված կուտակված ամորտիզացիան (եթե տեղի ունի):

Այս պահանջը չի կիրառվում ՀՀՄՍ 39-ի համաձայն հաշվառվող պայմանագրերի նկատմամբ:

Փոխհատուցման գծով ակտիվներ

57. Յուրաքանչյուր հաջորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտին ձեռք բերողը պետք է չափի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչված փոխհատուցման գծով ակտիվը նույն հիմունքով, որով փոխհատուցվող պարտավորությունը կամ ակտիվը՝ հաշվի առնելով դրա գծով որևէ պայմանագրային սահմանափակում, իսկ հետագայում իրական արժեքով չչափվող փոխհատուցման գծով ակտիվի դեպքում՝ նաև փոխհատուցման գծով ակտիվի հավաքագրելիության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատականը: Ձեռք բերողը պետք է ապաճանաչի փոխհատուցման գծով ակտիվը, միայն երբ հավաքագրում է ակտիվը, վաճառում է այն կամ այլ կերպ կորցնում է դրա նկատմամբ իրավունքը:

Պայմանական հատուցում

58. Պայմանական հատուցման իրական արժեքի որոշ փոփոխություններ, որոնք ձեռք բերողը ճանաչում է ձեռքբերման ամսաթվից հետո, կարող են արդյունք լինել ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցող փաստերի ու հանգամանքների վերաբերյալ լրացուցիչ տեղեկատվության, որը ձեռք բերողը ստացել է այդ ամսաթվից հետո: Այդպիսի փոփոխությունները չափման ժամանակաշրջանի ճշգրտումներ են՝ համաձայն 45-49-րդ պարագրաֆների: Այնուամենայնիվ, ձեռքբերման ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերի արդյունք հանդիսացող փոփոխությունները, օրինակ՝ թիրախային շահույթ ապահովելը, բաժնետոմսերի որոշակի գնանշման կամ հետազոտության և մշակման ծրագրի կոնկրետ փուլի հասնելը, չափման ժամանակաշրջանի ճշգրտումներ չեն: Ձեռք բերողը պետք է պայմանական հատուցման իրական արժեքի՝ չափման ժամանակաշրջանի ճշգրտումներ չհանդիսացող փոփոխությունները հաշվառի հետևյալ կերպ՝

ա) որպես սեփական կապիտալ դասակարգված պայմանական հատուցումը չպետք է վերաչափվի, և դրա հետագա մարումը պետք է հաշվառվի սեփական կապիտալում.

բ) որպես ակտիվ կամ պարտավորություն դասակարգված պայմանական հատուցումը, որը՝

(i) ֆինանսական գործիք է և ՀՀՄՍ 39-ի գործողության ոլորտում է, պետք է չափվի իրական արժեքով՝ արդյունքում ստացված ցանկացած օգուտ կամ վնաս ճանաչելով շահույթում կամ վնասում կամ այլ համապարփակ ֆինանսական արդյունքներում՝ այդ ՖՀՄՍ-ի համաձայն.

(ii) ՀՀՄՍ 39-ի գործողության ոլորտում չէ, պետք է հաշվառվի ՀՀՄՍ 37-ի կամ համապատասխան այլ ՖՀՄՍ-ի համաձայն:

Բացահայտումներ

59. Ձեռք բերողը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն, որն իր ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին հնարավորություն է տալիս գնահատելու այն ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման բնույթն ու ֆինանսական հետևանքները, որը տեղի է ունեցել՝

(ա) ընթացիկ հաշվետու ժամանակաշրջանում. կամ

(բ) հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների վավերացումը:

60. 59-րդ պարագրաֆում նշված նպատակին հասնելու համար ձեռք բերողը պետք է բացահայտի Բ64-Բ66 պարագրաֆներում սահմանված տեղեկատվությունը:
61. **Ձեռք բերողը պետք է բացահայտի տեղեկատվություն, որն իր ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին հնարավորություն է տալիս գնահատելու ընթացիկ հաշվետու ժամանակաշրջանում ճանաչված այն ճշգրտումների ֆինանսական հետևանքները, որոնք վերաբերում են այդ կամ նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջաններում տեղի ունեցած ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներին:**
62. 61-րդ պարագրաֆում նշված նպատակին հասնելու համար ձեռք բերողը պետք է բացահայտի Բ67 պարագրաֆում սահմանված տեղեկատվությունը:
63. Եթե այս և այլ ՖՀՄՍ-ներով պահանջվող կոնկրետ բացահայտումներով չեն բավարարվում 59-րդ և 61-րդ պարագրաֆներում ներկայացված նպատակները, ձեռք բերողը պետք է բացահայտի ցանկացած լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն անհրաժեշտ կլինի՝ այդ նպատակները բավարարելու համար:

Ուժի մեջ մտնելը և անցումը

Ուժի մեջ մտնելը

64. Սույն ՖՀՄՍ-ը պետք է առաջընթաց կերպով կիրառվի այն ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների համար, որոնց ձեռքբերման ամսաթիվը 2009 թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջաններում է: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Այնուամենայնիվ, սույն ՖՀՄՍ-ը կարող է կիրառվել միայն 2007 թ. հունիսի 30-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբից: Եթե կազմակերպությունը սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառում է մինչև 2009 թ. հուլիսի 1-ը, այն պետք է բացահայտի այդ փաստը և միաժամանակ կիրառի նաև ՀՀՄՍ 27-ը (փոփոխված՝ 2008 թ.):

Անցումը

65. Այն ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներից առաջացած ակտիվները կամ պարտավորությունները, որոնց ձեռքբերման ամսաթիվը սույն ՖՀՄՍ-ի կիրառումից վաղ է եղել, չպետք է ճշգրտվեն սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառելիս:
66. Կազմակերպությունը, օրինակ՝ փոխադարձ կազմակերպությունը, որը դեռ չի կիրառել ՖՀՄՍ 3-ը և ունեցել է գնման մեթոդի օգտագործմամբ հաշվառված մեկ կամ ավելի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ, պետք է կիրառի Բ68 և Բ69 պարագրաֆներում նշված անցումային դրույթները:

Շահութահարկ

67. Այն ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների դեպքում, որոնց ձեռքբերման ամսաթիվը եղել է մինչև սույն ՖՀՄՍ-ի կիրառումը, ձեռք բերողը պետք է առաջընթաց կերպով կիրառի ՀՀՄՍ 12-ի 68-րդ պարագրաֆի՝ սույն ՖՀՄՍ-ով փոփոխված պահանջները: Այլ կերպ ասած՝ ձեռք բերողը չպետք է ճշգրտի նախկին ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների հաշվառումը՝ ճանաչված հետաձգված հարկային ակտիվների՝ նախկինում ճանաչված փոփոխությունների մասով: Այնուամենայնիվ, սույն ՖՀՄՍ-ի կիրառման ամսաթվից ձեռք բերողը պետք է ճանաչված հետաձգված հարկային ակտիվների փոփոխությունները ճանաչի որպես շահույթի կամ վնասի ճշգրտում (կամ էլ շահույթից կամ վնասից դուրս, եթե դա պահանջվում է ՀՀՄՍ 12-ով):

ՖՀՄՍ 3-ի (2004 թ.) չեղյալ հայտարարումը

68. Սույն ՖՀՄՍ-ը փոխարինում է 2004 թվականին հրապարակված ՖՀՄՍ 3 «*Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ*» ստանդարտին:

Հավելված Ա

Մահմանված տերմիններ

Սույն հավելվածը կազմում է ՖՀՄՄ-ի բաղկացուցիչ մասը:

ձեռք բերվող	Ձեռնարկատիրական գործունեություն կամ գործունեություններ, որոնց նկատմամբ ձեռք բերողը վերահսկողություն է ստանում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում:
ձեռք բերող	Ձեռք բերվողի նկատմամբ վերահսկողություն ստացող կազմակերպությունը:
ձեռքբերման ամսաթիվ	Այն ամսաթիվը, որի դրությամբ ձեռք բերողը ձեռք բերվողի նկատմամբ ստանում է վերահսկողություն:
ձեռնարկատիրական գործունեություն	Գործունեությունների և ակտիվների փոխկապակցված ամբողջություն, որը կարելի է իրականացնել և կառավարել՝ ուղղակիորեն ներդրողներին կամ այլ սեփականատերերին, անդամներին կամ մասնակիցներին շահաբաժինների, ծախսումների տնտեսման կամ այլ տնտեսական օգուտների տեսքով հատույց ապահովելու նպատակով:
ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում	Գործարք կամ այլ դեպք, որի արդյունքում ձեռք բերողը ստանում է վերահսկողություն մեկ կամ ավելի ձեռնարկատիրական գործունեությունների նկատմամբ: Գործարքները, որոնք երբեմն կոչվում են «իրական միաձուլումներ» կամ «հավասարների միաձուլումներ», նույնպես համարվում են ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ ՝ ՖՀՄՄ 3-ում այդ տերմինի օգտագործման առումով:
պայմանական հատուցում	Սովորաբար ձեռք բերվողի նախկին սեփականատիրոջը որպես ձեռք բերվողի վերահսկողության փոխանցման գործարքի մաս, որպես լրացուցիչ ակտիվներ կամ բաժնային գործիքներ փոխանցելու ձեռք բերողի պարտականություն՝ եթե որոշակի ապագա դեպքեր տեղի ունենան կամ որոշակի պայմաններ բավարարվեն: Այնուամենայնիվ, պայմանական հատուցումը կարող է ձեռք բերողին տալ նախկինում փոխանցված հատուցումը ետ ստանալու իրավունք, եթե բավարարվեն որոշակի պայմաններ:
վերահսկողություն	Կազմակերպության ֆինանսական և տնտեսական քաղաքականության կառավարման իրավունք՝ նրա գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով:
մասնակցություն սեփական կապիտալում	ՖՀՄՄ 3 ստանդարտում սույն տերմինը կիրառվում է լայն իմաստով և ներդրողին պատկանող կազմակերպությունների համար նշանակում է սեփականության բաժնեմաս, իսկ փոխադարձ հիմնադրամների համար՝ սեփականատիրոջ, անդամի կամ մասնակցի բաժնեմաս:
իրական արժեք	Գումար, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը՝ մարվել իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի միջև՝ «անկախ կողմերի միջև գործարքում»:
գույվիլ	Ակտիվ, որը ներկայացնում է ձեռնարկատիրական միավորման ժամանակ ձեռք բերված այլ ակտիվներից առաջացող ապագա տնտեսական օգուտները, որոնք անհատապես որոշելի և առանձին ճանաչելի չեն:
որոշելի (իդենտիֆիկացվող)	Ակտիվը որոշելի (իդենտիֆիկացվող) է, եթե այն՝ ա) կամ առանձնացվելի է, այսինքն՝ կարող է առանձնացվել կամ բաժանվել կազմակերպությունից և վաճառվել, փոխանցվել, լիցենզավորվել, վարձակալության տրվել կամ փոխանակվել, որպես առանձին ակտիվ կամ էլ առնչվող պայմանագրի, այլ որոշելի ակտիվի կամ պարտավորության հետ միասին, անկախ այն բանից՝ կազմակերպությունը մտադիր է դա անել, թե ոչ. բ) կամ պայմանագրային կամ այլ իրավական իրավունքների արդյունք է՝ անկախ այն բանից, թե այդ իրավունքները փոխանցելի են կամ առանձնացվելի են կազմակերպությունից կամ այլ իրավունքներից և պարտականություններից:
ոչ նյութական ակտիվ	Ֆիզիկական սուբստանցիայից գուրկ որոշելի (իդենտիֆիկացվող) ոչ դրամական ակտիվ:
փոխադարձ	Կազմակերպություն, բացի ներդրողին պատկանող կազմակերպությունից, որը շահաբաժիններ, ծախսումների տնտեսում կամ այլ տնտեսական օգուտներ է ապահովում

կազմակերպություն	ուղղակիորեն իր սեփականատերերին , անդամներին կամ մասնակիցներին: Օրինակ՝ փոխադարձ ապահովագրական կազմակերպությունը, վարկային միությունը և կոոպերատիվ կազմակերպությունը փոխադարձ կազմակերպություններ են:
չվերահսկող բաժնեմաս	Դուստր կազմակերպության սեփական կապիտալը, որը, ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն, վերագրելի չէ մայր կազմակերպությանը:
սեփականատերեր	Սույն ՖՀՄՍ-ի նպատակով <i>սեփականատերեր</i> տերմինն օգտագործվում է ավելի լայն իմաստով և ներառում է ներդրողին պատկանող կազմակերպությունների բաժնային գործիքների տիրապետողներին , ինչպես նաև փոխադարձ կազմակերպությունների սեփականատերերին, անդամներին կամ մասնակիցներին:

Հավելված Բ

Կիրառման ուղեցույց

Սույն հավելվածը կազմում է ՖՀՄՄ-ի բարեկարգության մասը:

Ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող կազմակերպությունների ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումներ (2(գ) պարագրաֆի կիրառումը)

- Բ1. Սույն ՖՀՄՄ-ը չի կիրառվում ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող կազմակերպությունների կամ ձեռնարկատիրական գործունեությունների միավորման նկատմամբ: Ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող կազմակերպություններ կամ ձեռնարկատիրական գործունեություններ ընդգրկող ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը այն ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումն է, որում միավորվող բոլոր կազմակերպություններին կամ ձեռնարկատիրական գործունեություններին ի վերջո վերահսկում է միևնույն կողմը կամ կողմերը և՛ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից առաջ, և՛ դրանից հետո, և այդ վերահսկողությունն անցողիկ (ժամանակավոր բնույթի) չէ:
- Բ2. Անհատների խումբը կհամարվի կազմակերպությունը վերահսկող, երբ պայմանագրային համաձայնությունների արդյունքում նրանք միասին իրավունք ունեն կառավարելու դրա ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունները՝ նրա գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով: Հետևաբար, ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը սույն ՖՀՄՄ-ի գործողության ոլորտից դուրս է, եթե անհատների միևնույն խումբը պայմանագրային համաձայնությունների արդյունքում լիակատար համատեղ իրավունք ունի կառավարելու միավորվող կազմակերպություններից յուրաքանչյուրի ֆինանսական և գործառնական քաղաքականությունը՝ նրանց գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով, և այդ լիակատար համատեղ իրավունքն անցողիկ (ժամանակավոր բնույթի) չէ:
- Բ3. Կազմակերպությունը կարող է վերահսկվել անհատի կամ անհատների խմբի կողմից, որոնք գործում են միասին պայմանագրային համաձայնությամբ, և այդ անհատը կամ անհատների խումբը կարող է ենթակա չլինել ՖՀՄՄ-ների՝ ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման պահանջներին: Հետևաբար, միավորվող կազմակերպությունների համար անհրաժեշտ չէ ներառվել որպես միևնույն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների մաս, որպեսզի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը համարվի ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող կազմակերպություններ ընդգրկող:
- Բ4. Միավորվող կազմակերպություններից յուրաքանչյուրում չվերահսկող բաժնեմասերի չափը ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից առաջ և հետո առնչություն չունի որոշելիս, թե արդյոք միավորումը ընդգրկում է ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող կազմակերպություններ: Նմանապես, այն փաստը, որ միավորվող կազմակերպություններից մեկը դուրստը կազմակերպություն է, որը բացառվել է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններից, առնչություն չունի որոշելիս, թե արդյոք միավորումը ընդգրկում է ընդհանուր վերահսկողության տակ գտնվող կազմակերպություններ:

Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման որոշակիացումը (3-րդ պարագրաֆի կիրառումը)

- Բ5. Սույն ՖՀՄՄ-ը սահմանում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը՝ որպես գործարք կամ այլ դեպք, որում ձեռք բերողը ստանում է մեկ կամ ավելի ձեռնարկատիրական գործունեությունների վերահսկողությունը: Ձեռք բերողը կարող է ստանալ ձեռք բերվողի վերահսկողությունը տարբեր ձևերով, օրինակ՝
- (ա) դրամական միջոցներ, դրամական միջոցների համարժեքներ կամ այլ ակտիվներ փոխանցելով (ներառյալ ձեռնարկատիրական գործունեություն կազմող զուտ ակտիվներ).
 - (բ) պարտավորությունների առաջացմամբ.
 - (գ) սեփական կապիտալի բաժնեմասերի թողարկմամբ.
 - (դ) հատուցման մեկից ավելի տեսակներ տրամադրելով. կամ
 - (ե) առանց հատուցման փոխանցման, ներառյալ միայն պայմանագրով (տե՛ս պարագրաֆ 43):
- Բ6. Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը՝ իրավական, հարկային կամ այլ նկատառումներից ելնելով, կարող է կառուցված լինել տարբեր ձևերով, որոնք ներառում են հետևյալը, սակայն չեն սահմանափակվում դրանցով.
- (ա) մեկ կամ ավելի ձեռնարկատիրական գործունեություններ դառնում են ձեռք բերողի դուրստ կազմակերպությունները, կամ մեկ կամ ավելի ձեռնարկատիրական գործունեությունների զուտ ակտիվներն իրավաբանորեն միաձուլվում են ձեռք բերողի հետ.
 - (բ) միավորվող կազմակերպություններից մեկը փոխանցում է իր զուտ ակտիվները, կամ դրա սեփականատերերը փոխանցում են սեփական կապիտալում իրենց բաժնեմասերը մեկ այլ միավորվող կազմակերպության կամ դրա սեփականատերերին.

- (գ) բոլոր միավորվող կազմակերպությունները փոխանցում են իրենց զուտ ակտիվները, կամ այդ կազմակերպությունների սեփականատերերը փոխանցում են սեփական կապիտալում իրենց բաժնեմասերը նոր ստեղծված կազմակերպությանը (երբեմն կոչվում է փաթաթման կամ հավաքման գործարք)։ կամ
- (դ) միավորվող կազմակերպություններից մեկի նախկին սեփականատերերի մի խումբ ստանում է միավորված կազմակերպության վերահսկողությունը։

Ձեռնարկատիրական գործունեության սահմանումը (պարագրաֆ 3-ի կիրառումը)

Բ7. Ձեռնարկատիրական գործունեությունը բաղկացած է մուտքային գործունեության (մուտքերից) և այդ մուտքային գործունեության նկատմամբ կիրառվող գործընթացներից, որոնք ունեն արդյունքներ ստեղծելու հնարավորություն։ Չնայած ձեռնարկատիրական գործունեությունները սովորաբար ունենում են արդյունքներ, սակայն փոխկապակցված ամբողջությունը որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն որակվելու համար արդյունքները պարտադիր չեն։ Ձեռնարկատիրական գործունեության երեք տարրերը սահմանվում են հետևյալ կերպ՝

- (ա) **Մուտքային գործունեություն**. Ցանկացած տնտեսական միջոց, որը ստեղծում է կամ հնարավորություն ունի ստեղծելու արդյունքներ, երբ դրա նկատմամբ կիրառվում են մեկ կամ ավելի գործընթացներ։ Մուտքային գործունեության օրինակներ են ոչ ընթացիկ ակտիվները (ներառյալ ոչ նյութական ակտիվները կամ ոչ ընթացիկ ակտիվների օգտագործման իրավունքները), մտավոր սեփականությունը, անհրաժեշտ նյութերի կամ իրավունքների ձեռքբերման հնարավորությունը և աշխատակիցները։
- (բ) **Գործընթաց**. Ցանկացած համակարգ, ստանդարտ, արձանագրություն, համաձայնագիր, կանոն, որը մուտքային գործունեության կամ գործունեության նկատմամբ կիրառելիս ստեղծում է կամ հնարավորություն է ունենում ստեղծելու արդյունքներ։ Գործընթացների օրինակներ են ռազմավարական կառավարման գործընթացները, գործառնական գործընթացները և միջոցների կառավարման գործընթացները։ Այս գործընթացները սովորաբար փաստաթղթավորվում են, սակայն անհրաժեշտ հստակություններ ու փորձ ունեցող կազմակերպված աշխատուժը, հետևելով կանոններին և համաձայնագրերին, կարող է ապահովել անհրաժեշտ գործընթացներ, որոնք հնարավոր է կիրառել մուտքային գործունեության նկատմամբ՝ արդյունքներ ստեղծելու համար։ (Հաշվառման, հաշիվների ներկայացման, աշխատավարձի հաշվարկման և այլ վարչական համակարգերը, սովորաբար, չեն հանդիսանում արդյունքներ ստեղծելու համար օգտագործվող գործընթացներ)։
- (գ) **Արդյունք**. Մուտքային գործունեության և այդ մուտքային գործունեության նկատմամբ կիրառված գործընթացների արդյունքը, որոնք ուղղակիորեն ներդրողներին կամ այլ սեփականատերի, անդամների կամ մասնակիցների ապահովում են, կամ հնարավորություն ունեն ապահովելու հատույց՝ շահաբաժինների, ավելի ցածր ծախսումների կամ այլ տնտեսական օգուտների տեսքով։

Բ8. Սահմանված նպատակներով ուղղորդվելու և ղեկավարվելու համար՝ գործունեությունների և ակտիվների փոխկապակցված ամբողջությանն անհրաժեշտ են երկու կարևորագույն տարրեր՝ մուտքային գործունեություն և այդ մուտքային գործունեության նկատմամբ կիրառվող գործընթացներ, որոնք միասին օգտագործվում կամ օգտագործվելու են արդյունքներ ստեղծելու համար։ Այնուամենայնիվ, պարտադիր չէ, որ ձեռնարկատիրական գործունեությունը ներառի վաճառողի կողմից այդ ձեռնարկատիրական գործունեությունը վարելիս օգտագործած բոլոր մուտքային գործունեությունները և գործընթացները, եթե շուկայի մասնակիցները ընդունակ են ձեռք բերելու ձեռնարկատիրական գործունեությունը և շարունակելու արդյունքների թողարկումը, օրինակ՝ ձեռնարկատիրական գործունեությունն իրենց սեփական մուտքային գործունեության և գործընթացների հետ միավորելով։

Բ9. Ձեռնարկատիրական գործունեության տարրերի բնույթը տարբերվում է ըստ արտադրության ճյուղերի և ըստ կազմակերպության գործառնությունների (գործունեության) կառուցվածքի՝ ներառյալ կազմակերպության զարգացման աստիճանը։ Հիմնավորված ձեռնարկատիրական գործունեությունները հաճախ ունենում են մուտքային գործունեության, գործընթացների և արդյունքների շատ տարբեր տեսակներ, մինչդեռ նոր ձեռնարկատիրական գործունեությունները հաճախ ունենում են քիչ մուտքային գործունեություն և գործընթացներ և երբեմն միայն մեկ արդյունք (արտադրանք)։ Գրեթե բոլոր ձեռնարկատիրական գործունեություններն ունենում են նաև պարտավորություններ, սակայն պարտադիր չէ, որ ձեռնարկատիրական գործունեությունը պարտավորություններ ունենա։

Բ10. Գործունեությունների և ակտիվների փոխկապակցված ամբողջությունը մշակման փուլում կարող է արդյունքներ չունենալ։ Նման դեպքերում ձեռք բերողը պետք է հաշվի առնի այլ գործունեություն՝ որոշելու համար, թե արդյո՞ք ամբողջությունը հանդիսանում է ձեռնարկատիրական գործունեություն։ Այդ գործունեությունը ներառում են, բայց չեն սահմանափակվում այն բանով, թե արդյո՞ք ամբողջությունը՝

- (ա) սկսել է ծրագրված հիմնական գործունեությունը։
- (բ) ունի աշխատակիցներ, մտավոր սեփականություն և այլ մուտքային գործունեություն և գործընթացներ, որոնք կարող են կիրառվել այդ մուտքային գործունեության նկատմամբ։
- (գ) հետամուտ է արդյունքների թողարկման ծրագրի։
- (դ) ի վիճակի կլինի ձեռք բերել հաճախորդներ, որոնք կզենն արդյունքները։

Այդ գործունեներից ոչ բոլորի առկայությունն է պարտադիր, որպեսզի մշակման փուլում գտնվող գործունեությունների և ակտիվների կոնկրետ փոխկապակցված ամբողջությունը որակվի որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն:

- Բ11. Գործունեության և ակտիվների կոնկրետ փոխկապակցված ամբողջության՝ որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն որակվելու որոշումը պետք է հիմնվի այն բանի վրա, թե արդյոք փոխկապակցված ամբողջությունը ընդունակ է շուկայի մասնակցի կողմից ուղղորդվելու և ղեկավարվելու որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն: Հետևաբար, գնահատելիս, թե արդյոք կոնկրետ ամբողջությունը հանդիսանում է ձեռնարկատիրական գործունեություն, առնչություն չունի այն փաստի հետ, թե արդյոք վաճառողը այդ ամբողջությունը շահագործել է որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն, կամ թե արդյոք ձեռք բերողը մտադիր է ամբողջությունը շահագործել որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն:
- Բ12. Հակառակը վկայող փաստի բացակայության դեպքում պետք է ենթադրվի, որ գործունեությունների և ակտիվների կոնկրետ փոխկապակցված ամբողջությունը, որում առկա է գույվի, ձեռնարկատիրական գործունեություն է: Այնուամենայնիվ, պարտադիր չէ, որ ձեռնարկատիրական գործունեությունն ունենա գույվի:

Չեռք բերողի որոշումը (6-րդ և 7-րդ պարագրաֆների կիրառումը)

Բ13. Չեռք բերողին՝ կազմակերպությանը, որը ստանում է ձեռք բերվողի նկատմամբ վերահսկողություն, որոշելու համար պետք է օգտագործվի ՀՀՄՍ 27 «Համախմբված և առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ» ստանդարտի ուղեցույցը: Եթե տեղի է ունեցել ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում, սակայն ՀՀՄՍ 27-ի ուղեցույցի կիրառումը հստակորեն չի մատնանշում, թե միավորվող կազմակերպություններից որն է ձեռք բերողը, ապա ձեռք բերողին որոշելիս պետք է հաշվի առնվեն Բ14-Բ18 պարագրաֆներում նշված գործոնները:

Բ14. Հիմնականում դրամական միջոցների կամ այլ ակտիվների փոխանցմամբ կամ պարտավորությունների առաջացմամբ իրականացված ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում ձեռք բերողը, սովորաբար, այն կազմակերպությունն է, որը փոխանցում է դրամական միջոցները կամ այլ ակտիվներ, կամ այն կազմակերպությունը, որի մոտ առաջանում են պարտավորությունները:

Բ15. Հիմնականում սեփական կապիտալում բաժնեմասերի փոխանակմամբ իրականացված ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում ձեռք բերողը, սովորաբար, այն կազմակերպությունն է, որն իր սեփական կապիտալում թողարկում է բաժնեմասեր: Այնուամենայնիվ, որոշ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների դեպքում, որոնք սովորաբար կոչվում են «հետադարձ ձեռքբերումներ», թողարկող կազմակերպությունը ձեռք բերվողն է: Բ19-Բ27 պարագրաֆները սահմանում են հետադարձ ձեռքբերումների հաշվառման ուղեցույցը: Սեփական կապիտալում բաժնեմասերի փոխանակմամբ իրականացված ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում ձեռք բերողին որոշելու համար պետք է հաշվի առնվեն նաև տեղին այլ փաստեր ու հանգամանքներ, ներառյալ՝

- (ա) *ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից հետո միավորված կազմակերպությունում հարաբերական ձայնի իրավունքները*. ձեռք բերողը, սովորաբար, այն միավորվող կազմակերպությունն է, որի սեփականատերերը խմբովին պահպանում կամ ստանում են միավորված կազմակերպությունում ձայնի իրավունքների ամենամեծ բաժինը: Որոշելիս, թե սեփականատերերի որ խումբն է պահպանում կամ ստանում ձայնի իրավունքների ամենամեծ բաժինը, կազմակերպությունը պետք է հաշվի առնի որևէ ոչ սովորական կամ հատուկ ձայնի իրավունքի համաձայնությունների և օպցիոնների, վարանտների կամ փոխարկելի արժեթղթերի գոյությունը.
- (բ) *միավորված կազմակերպությունում խոշոր փոքրամասնության ձայնի իրավունքի բաժնեմասի գոյությունը, եթե ոչ մի այլ սեփականատեր կամ սեփականատերերի կազմակերպված խումբ չունի նշանակալի ձայնի իրավունքի բաժնեմաս*. ձեռք բերողը, սովորաբար, այն միավորվող կազմակերպությունն է, որի մեկ սեփականատերը կամ սեփականատերերի կազմակերպված խումբը միավորված կազմակերպությունում ունի խոշորագույն փոքրամասնության ձայնի իրավունքի բաժնեմասը.
- (գ) *միավորված կազմակերպության կառավարման մարմնի ձևավորումը*. ձեռք բերողը, սովորաբար, այն միավորվող կազմակերպությունն է, որի սեփականատերերը հնարավորություն ունեն ընտրելու կամ նշանակելու կամ պաշտոնանկ անելու միավորված կազմակերպության կառավարման մարմնի անդամների մեծամասնությանը.
- (դ) *միավորված կազմակերպության բարձրագույն ղեկավարության ձևավորումը*. ձեռք բերողը, սովորաբար, այն միավորվող կազմակերպությունն է, որի (նախկին) ղեկավարությունը գերակայում է միավորված կազմակերպության ղեկավարման մեջ.
- (ե) *սեփական կապիտալում բաժնեմասերի փոխանակման պայմանները*. ձեռք բերողը, սովորաբար, այն միավորվող կազմակերպությունն է, որը հավելազին է վճարում մյուս միավորվող կազմակերպության կամ կազմակերպությունների սեփական կապիտալում բաժնեմասերի՝ մինչև միավորումը եղած իրական արժեքի վրա:

- Բ16. Ձեռք բերողը, սովորաբար, այն միավորվող կազմակերպությունն է, որի հարաբերական չափը (չափված, օրինակ, ակտիվներով, հասույթով կամ շահույթով) զգալիորեն ավելի մեծ է, քան մյուս միավորվող կազմակերպության կամ կազմակերպությունների չափը:
- Բ17. Ավելի քան երկու կազմակերպություններ ընդգրկող ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում ձեռք բերողի որոշումը, ի թիվս այլ հարցերի, պետք է ներառի այն, թե միավորվող կազմակերպություններից որն է նախաձեռնել միավորումը, ինչպես նաև միավորվող կազմակերպությունների հարաբերական չափերը:
- Բ18. Պարտադիր չէ, որ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում իրականացնելու համար ստեղծված նոր կազմակերպությունը համարվի ձեռք բերող: Եթե նոր կազմակերպությունը ստեղծվել է, որպեսզի թողարկի սեփական կապիտալում բաժնեմասեր՝ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում իրականացնելու համար, ապա մինչև ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը գոյություն ունեցած միավորվող կազմակերպություններից մեկը պետք է որոշակիացվի որպես ձեռք բերող՝ կիրառելով Բ13-Բ17 պարագրաֆների ուղեցույցը: Սակայն, ի տարբերություն դրա, նոր կազմակերպությունը, որը որպես հատուցում փոխանցում է դրամական միջոցներ կամ այլ ակտիվներ, կամ ում մոտ առաջանում են պարտավորություններ, կարող է լինել ձեռք բերողը:

Հետադարձ ձեռքբերումներ

Բ19. Հետադարձ ձեռքբերում տեղի է ունենում, երբ այն կազմակերպությունը, որը թողարկում է արժեթղթեր (իրավական տեսակետից՝ ձեռք բերողը), հաշվառման նպատակով որոշակիացվում է որպես ձեռք բերվող՝ Բ13-Բ18 պարագրաֆների ուղեցույցի հիման վրա: Այն կազմակերպությունը, որի սեփական կապիտալում բաժնեմասեր են ձեռք բերվում (իրավական տեսակետից՝ ձեռք բերվողը), պետք է հաշվառման նպատակով հանդիսանա ձեռք բերող, որպեսզի գործարքը համարվի հետադարձ ձեռքբերում: Օրինակ՝ երբեմն հետադարձ ձեռքբերումներ են տեղի ունենում, երբ մասնավոր փակ ընկերությունը ցանկանում է դառնալ բաց ընկերություն, սակայն չի ցանկանում գրանցել իր սեփական կապիտալի բաժնետոմսերը: Դա իրագործելու համար մասնավոր փակ ընկերությունը կկազմակերպի, որպեսզի բաց ընկերությունը ձեռք բերի իր սեփական կապիտալում բաժնեմասեր՝ բաց ընկերության սեփական կապիտալում բաժնեմասերի դիմաց: Այս օրինակում բաց ընկերությունն **իրավական տեսակետից ձեռք բերողն** է, որովհետև այն թողարկել է իր սեփական կապիտալում բաժնեմասեր, իսկ մասնավոր փակ ընկերությունն **իրավական տեսակետից ձեռք բերվողն** է, որովհետև ձեռք են բերվել նրա սեփական կապիտալում բաժնեմասեր: Այնուամենայնիվ, Բ13-Բ18 պարագրաֆների ուղեցույցի կիրառման արդյունքում՝

- (ա) բաց ընկերությունը հաշվառման նպատակով որոշակիացվում է որպես **ձեռք բերվող** (հաշվապահական ձեռք բերվող)։
- (բ) մասնավոր փակ ընկերությունը հաշվառման նպատակով որոշակիացվում է որպես **ձեռք բերող** (հաշվապահական ձեռք բերող)։

Գործարքը որպես հետադարձ ձեռքբերում հաշվառվելու համար՝ հաշվապահական ձեռք բերվողը պետք է բավարարի ձեռնարկատիրական գործունեության սահմանմանը. կիրառվում են նաև սույն ՖՀՄՍ-ի ճանաչման և չափման բոլոր սկզբունքները, ներառյալ գուղվիլի ճանաչման պահանջը:

Փոխանցված հատուցման չափումը

Բ20. Հետադարձ ձեռքբերման դեպքում հաշվապահական ձեռք բերողը ձեռք բերվողի դիմաց, սովորաբար, որևէ հատուցում չի թողարկում: Փոխարենը՝ հաշվապահական ձեռք բերվողը, սովորաբար, հաշվապահական ձեռք բերողի սեփականատերերի համար թողարկում է իր սեփական կապիտալի բաժնետոմսերը: Հետևապես, հաշվապահական ձեռք բերվողում իր բաժնեմասի դիմաց հաշվապահական ձեռք բերողի կողմից փոխանցված հատուցման իրական արժեքը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ հիմնվում է սեփական կապիտալում բաժնեմասերի այն քանակի վրա, որը իրավական դուստր կազմակերպությունը պետք է թողարկեր, որպեսզի իրավական մայր կազմակերպության սեփականատերերին տար միավորված կազմակերպության սեփական կապիտալում բաժնեմասերի նույն տոկոսը, որն առաջացել է հետադարձ ձեռքբերումից: Սեփական կապիտալում՝ այդ ձևով հաշվարկված քանակության բաժնեմասերի իրական արժեքը կարող է օգտագործվել որպես ձեռք բերվողի դիմաց փոխանցված հատուցման իրական արժեք:

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը և ներկայացումը

Բ21. Հետադարձ ձեռքբերումից հետո պատրաստված համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները իրապարակվում են իրավական մայր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերվողի) անունով, բայց ծանոթագրություններում նկարագրվում են որպես իրավական դուստր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերողի) ֆինանսական հաշվետվությունների շարունակություն՝ մեկ ճշգրտմամբ. դա հաշվապահական ձեռք բերողի իրավական կապիտալի հետընթաց կերպով ճշգրտումն է՝ հաշվապահական ձեռք բերվողի իրավական կապիտալն արտացոլելու համար: Այդ ճշգրտումը պահանջվում է՝ իրավական մայր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերվողի) կապիտալն արտացոլելու համար: Այդ համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված համեմատելի տեղեկատվությունը նույնպես հետընթաց կերպով ճշգրտվում է՝ իրավական մայր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերվողի) իրավական կապիտալն արտացոլելու համար:

Բ22. Քանի որ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները իրենցից ներկայացնում են իրավական դուստր կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների շարունակությունը, բացառությամբ վերջինիս կապիտալի կառուցվածքի, համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններն արտացոլում են՝

- (ա) իրավական դուստր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերողի) ակտիվները և պարտավորությունները՝ ճանաչված և չափված մինչև միավորումը եղած հաշվեկշռային արժեքներով.
- (բ) իրավական մայր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերվողի) ակտիվները և պարտավորությունները՝ ճանաչված և չափված համաձայն սույն ՖՀՄՄ-ի.
- (գ) իրավական դուստր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերողի) մինչև միավորումային չբաշխված շահույթը և սեփական կապիտալի այլ հոդվածների մնացորդները.
- (դ) համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում որպես թողարկված սեփական կապիտալում բաժնեմասեր ճանաչված գումարը, որը որոշվում է՝ գումարելով իրավական դուստր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերողի) թողարկված, ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից անմիջապես առաջ շրջանառության մեջ գտնվող սեփական կապիտալում բաժնեմասերը և իրավական մայր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերվողի)՝ սույն ՖՀՄՄ-ի համաձայն որոշված իրական արժեքը: Այնուամենայնիվ, սեփական կապիտալի կառուցվածքը (այսինքն՝ թողարկված սեփական կապիտալում բաժնեմասերի քանակը և տեսակը) արտացոլում է իրավական մայր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերվողի) սեփական կապիտալի կառուցվածքը, ներառյալ սեփական կապիտալում բաժնեմասերը, որոնք իրավական մայր կազմակերպությունը թողարկել է՝ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումն իրականացնելու համար: Հետևապես, իրավական դուստր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերողի) սեփական կապիտալի կառուցվածքը վերաներկայացվում է՝ օգտագործելով ձեռքբերման պայմանագրով սահմանված փոխանակման գործակիցը՝ արտացոլելու համար իրավական մայր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերվողի) բաժնետոմսերի այն քանակը, որոնք թողարկվել են հետադարձ ձեռքբերման գործարքում.
- (ե) իրավական դուստր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերողի) չբաշխված շահույթի և սեփական կապիտալի այլ տարրերի մինչև միավորումային հաշվեկշռային արժեքների այն մասը, որը համամասնորեն բաժին է ընկնում չվերահսկող բաժնեմասին, ինչպես սավում է Բ23 և Բ24 պարագրաֆներում:

Չվերահսկող բաժնեմաս

Բ23. Հետադարձ ձեռքբերման դեպքում իրավական ձեռք բերվողի (հաշվապահական ձեռք բերողի) որոշ սեփականատերեր կարող են սեփական կապիտալում իրենց բաժնեմասերը չփոխանակել իրավական մայր կազմակերպության (հաշվապահական ձեռք բերվողի) սեփական կապիտալում բաժնեմասերի հետ: Հետադարձ ձեռքբերումից հետո այդ սեփականատերերը համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում դիտվում են որպես չվերահսկող բաժնեմաս: Պատճառն այն է, որ իրավական ձեռք բերվողի այն սեփականատերերը, որոնք սեփական կապիտալում իրենց բաժնեմասերը չեն փոխանակում իրավական ձեռք բերողի սեփական կապիտալում բաժնեմասերի հետ, բաժնեմաս ունեն միայն իրավական ձեռք բերվողի արդյունքներում և զուտ ակտիվներում, այլ ոչ թե միավորված կազմակերպության արդյունքներում և զուտ ակտիվներում: Եվ ընդհակառակը՝ չնայած իրավական ձեռք բերողը հաշվառման նպատակով հանդիսանում է ձեռք բերվող, իրավական ձեռք բերողի սեփականատերերը բաժնեմաս ունեն միավորված կազմակերպության արդյունքներում և զուտ ակտիվներում:

Բ24. Իրավական ձեռք բերվողի ակտիվները և պարտավորությունները համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում չափվում և ճանաչվում են մինչև միավորումային հաշվեկշռային արժեքներով (տե՛ս պարագրաֆ Բ22(ա)): Հետևաբար, հետադարձ ձեռքբերման դեպքում չվերահսկող բաժնեմասն արտացոլում է իրավական ձեռք բերվողի զուտ ակտիվների՝ մինչև միավորումային հաշվեկշռային արժեքներում չվերահսկող բաժնետերերի համամասնական բաժնեմասը, նույնիսկ եթե այլ ձեռքբերումների դեպքում չվերահսկող բաժնեմասերը չափվում են ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքներով:

Մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթ

Բ25. Ինչպես նշված է Բ22(դ) պարագրաֆում, հետադարձ ձեռքբերումից հետո համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում սեփական կապիտալի կառուցվածքն արտացոլում է իրավական ձեռք բերողի (հաշվապահական ձեռք բերվողի) սեփական կապիտալի կառուցվածքը, ներառյալ իրավական ձեռք բերողի կողմից ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումն իրականացնելու համար թողարկված սեփական կապիտալում բաժնեմասերը:

Բ26. Այն ժամանակաշրջանի ընթացքում, որում տեղի է ունեցել հետադարձ ձեռքբերումը, շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի կշռված միջին քանակը (մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթի հաշվարկի հայտարարը) հաշվարկելիս՝

- (ա) այդ ժամանակաշրջանի սկզբից մինչև ձեռքբերման ամսաթիվը շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի թիվը պետք է հաշվարկվի իրավական ձեռք բերվողի (հաշվապահական ձեռք բերողի)՝ այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի կշռված

միջին քանակի և միաձուլման պայմանագրով սահմանված փոխանակման գործակիցի արտադրյալի հիման վրա.

(բ) ձեռքբերման ամսաթվից մինչև այդ ժամանակաշրջանի վերջը շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի թիվը պետք է լինի իրավական ձեռք բերողի (հաշվապահական ձեռք բերվողի)՝ այդ ժամանակաշրջանի ընթացքում շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի փաստացի թիվը:

Բ27. Ձեռքբերման ամսաթվից առաջ յուրաքանչյուր համեմատական ժամանակաշրջանի համար, որ ներկայացված է համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում հետադարձ ձեռքբերումից հետո, մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող բազային շահույթը պետք է հաշվարկվի՝

(ա) այդ ժամանակաշրջաններից յուրաքանչյուրում իրավական ձեռք բերվողի՝ սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող շահույթը կամ վնասը հարաբերելով

(բ) իրավական ձեռք բերվողի՝ շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի սկզբնական կշռված միջին քանակի և ձեռքբերման պայմանագրով սահմանված փոխանակման գործակիցի արտադրյալին:

Առանձին ձեռք բերված ակտիվների և ստանձնած պարտավորությունների ճանաչումը (10-13-րդ պարագրաֆների կիրառումը)

Գործառնական վարձակալություն

Բ28. Ձեռք բերողը չպետք է ճանաչի որևէ ակտիվ կամ պարտավորություն այն գործառնական վարձակալության գծով, որում ձեռք բերվողը վարձակալ է, բացառությամբ երբ ճանաչումը պահանջվում է Բ29 և Բ30 պարագրաֆներով:

Բ29. Ձեռք բերողը պետք է որոշի, թե արդյոք գործառնական վարձակալության (որում ձեռք բերվողը վարձակալ է) պայմանները նպաստավոր են, թե ոչ: Ձեռք բերողը պետք է ճանաչի ոչ նյութական ակտիվ, եթե գործառնական վարձակալության պայմանները շուկայական պայմանների համեմատ նպաստավոր են, և պարտավորություն, եթե պայմանները շուկայական պայմանների համեմատ ոչ նպաստավոր են: Բ42 պարագրաֆը սահմանում է գործառնական վարձակալության գծով ակտիվների՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքի չափման ուղեցույցը, որում ձեռք բերվողը վարձատու է:

Բ30. Գործառնական վարձակալության հետ կապված կարող է առկա լինել որոշելի ոչ նյութական ակտիվ, ինչի մասին կարող է վկայել շուկայի մասնակիցների պատրաստակամությունը՝ վճարել վարձակալության համար ինչ-որ գին, նույնիսկ եթե վարձակալությունը շուկայական պայմաններով է: Օրինակ՝ օդանավակայանում ելքերի կամ կարևոր առևտրական թաղամասում մանրածախ առևտրի տարածքի վարձակալությունը կարող է ապահովել մուտք դեպի շուկա կամ այլ ապագա տնտեսական օգուտներ, որոնք որակվում են որպես որոշելի ոչ նյութական ակտիվներ, ինչպես, օրինակ, հաճախորդի հետ հարաբերությունները: Այդ իրավիճակում ձեռք բերողը պետք է ճանաչի համապատասխան որոշելի ոչ նյութական ակտիվը (ակտիվները)՝ համաձայն Բ31 պարագրաֆի:

Ոչ նյութական ակտիվներ

Բ31. Ձեռք բերողը պետք է գուղվիլից գատ ճանաչի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված որոշելի ոչ նյութական ակտիվները: Ոչ նյութական ակտիվը որոշելի է, եթե այն բավարարում է առանձնացվելիության կամ պայմանագրային-իրավական չափանիշը:

Բ32. Ոչ նյութական ակտիվը, որը բավարարում է պայմանագրային-իրավական չափանիշը, որոշելի է, նույնիսկ եթե ակտիվը ձեռք բերվողից կամ այլ իրավունքներից և պարտականություններից փոխանցելի կամ առանձնացվելի չէ: Օրինակ՝

(ա) ձեռք բերվողը վարձակալում է արտադրական տարածք գործառնական վարձակալությամբ, որի պայմանները շուկայական պայմանների համեմատ նպաստավոր են: Վարձակալության պայմանները միանշանակ արգելում են վարձակալության փոխանցում (վաճառքի կամ ենթավարձակալության միջոցով): Այն գումարը, որով վարձակալության պայմանները նպաստավոր են՝ միևնույն կամ համանման ընթացիկ շուկայական գործարքների պայմանների համեմատությամբ, հանդիսանում է ոչ նյութական ակտիվ, որը բավարարում է գուղվիլից գատ ճանաչման պայմանագրային-իրավական չափանիշը՝ չնայած ձեռք բերողը չի կարող վաճառել կամ այլ կերպ փոխանցել վարձակալական պայմանագիրը:

(բ) ձեռք բերվողը շահագործում է սեփական ատոմային էլեկտրակայանը: Այդ ատոմային էլեկտրակայանի շահագործման լիցենզիան ոչ նյութական ակտիվ է, որը բավարարում է գուղվիլից գատ ճանաչման պայմանագրային-իրավական չափանիշը, նույնիսկ եթե ձեռք բերողը չի կարող այն վաճառել կամ փոխանցել ձեռք բերված էլեկտրակայանից առանձին: Ձեռք բերողը կարող է շահագործման լիցենզիայի իրական արժեքը և էլեկտրակայանի իրական արժեքը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակով ճանաչել որպես մեկ ակտիվ, եթե այդ ակտիվներն ունեն համանման օգտակար ծառայություններ:

(գ) ձեռք բերվողին պատկանում է տեխնոլոգիայի արտոնագիր: Նա արտոնել է այդ կողմից ներքին շուկայից դուրս այդ արտոնագրի բացառիկ օգտագործումը՝ փոխարենը ստանալով ապագա արտերկրյա

հասույթի որոշված տոկոսը: Ե՛վ տեխնոլոգիայի արտոնագիրը, և՛ համապատասխան արտոնման պայմանագիրը բավարարում են գուղվիլից գատ ճանաչման պայմանագրային-իրավական չափանիշը, նույնիսկ եթե արտոնագրի և համապատասխան արտոնման պայմանագրի միմյանցից առանձին վաճառքը կամ փոխանակումը իրատեսական չէի:

Բ33. Առանձնացվելիության չափանիշը նշանակում է, որ ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվը կարող է ձեռք բերվողից առանձնացվել կամ բաժանվել և վաճառվել, փոխանցվել, արտոնվել, վարձակալվել կամ փոխանակվել առանձին կամ համապատասխան պայմանագրի, որոշելի ակտիվի կամ պարտավորության հետ միասին: Ոչ նյութական ակտիվը, որը ձեռք բերողը ի վիճակի կլինի վաճառել, արտոնել, կամ այլ կերպ փոխանակել արժեքավոր մեկ այլ բանի հետ, բավարարում է առանձնացվելիության չափանիշը, նույնիսկ եթե ձեռք բերողը մտադիր չէ վաճառել, արտոնել, կամ այլ կերպ փոխանակել այն: Ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվը բավարարում է առանձնացվելիության չափանիշը, եթե կան այդ տեսակի ակտիվի կամ համանման տեսակի ակտիվի փոխանակման գործարքների փաստեր, նույնիսկ եթե այդ գործարքները հազվադեպ և անկախ են այդ գործարքներում ձեռք բերողի ներգրավվածությունից: Օրինակ՝ հաճախորդների և բաժանորդների ցուցակները հաճախ արտոնվում են և, հետևաբար, բավարարում են առանձնացվելիության չափանիշը: Նույնիսկ եթե ձեռք բերվողը հավատացած է, որ իր հաճախորդների ցուցակներն ունեն այլ հաճախորդների ցուցակներից տարբերիչ առանձնահատկություններ, այն հանգամանքը, որ հաճախորդների ցուցակները հաճախ են արտոնվում, ընդհանուր առմամբ նշանակում է, որ ձեռք բերված հաճախորդների ցուցակը բավարարում է առանձնացվելիության չափանիշը: Այնուամենայնիվ, ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված հաճախորդների ցուցակը չէր բավարարի առանձնացվելիության չափանիշը, եթե գաղտնիության կամ այլ համաձայնագրերի պայմաններն արգելեն կազմակերպությանը վաճառել, վարձակալության տալ կամ այլ կերպ փոխանակել իր հաճախորդների մասին տեղեկատվությունը:

Բ34. Այն ոչ նյութական ակտիվը, որը, առանձին վերցված, ձեռք բերվողից կամ միավորված կազմակերպությունից առանձնացվելի չէ, բավարարում է առանձնացվելիության չափանիշը, եթե այն առանձնացվելի է համապատասխան պայմանագրի, որոշելի ակտիվի կամ պարտավորության հետ միասին: Օրինակ՝

(ա) շուկայի մասնակիցները փոխանակման դիտարկելի գործարքներում փոխանակում են ավանդային պարտավորությունները և համապատասխան ավանդատուների հետ հարաբերությունների ոչ նյութական ակտիվները: Հետևաբար, ձեռք բերողը պետք է գուղվիլից գատ ճանաչի ավանդատուների հետ հարաբերությունների ոչ նյութական ակտիվը:

(բ) ձեռք բերվողին պատկանում են գրանցված ապրանքային նշան և փաստաթղթավորված, սակայն չարտոնագրած տեխնիկական հմտություններ, որոնք օգտագործվում են գրանցված ապրանքային նշանով արտադրանք արտադրելու համար: Ապրանքային նշանի սեփականությունը փոխանցելու համար սեփականատիրոջից պահանջվում է փոխանցել նաև այն ամենը, որ անհրաժեշտ է նոր սեփականատիրոջը՝ նախկին սեփականատիրոջ արտադրածից չտարբերվող արտադրանք կամ ծառայություն արտադրելու համար: Քանի որ չարտոնագրած տեխնիկական հմտությունները պետք է առանձնացվեն ձեռք բերվողից կամ միավորված կազմակերպությունից և վաճառվեն, եթե վաճառվի համապատասխան ապրանքային նշանը, ապա այն բավարարում է առանձնացվելիության չափանիշը:

Հետզնված իրավունքներ

Բ35. Որպես ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման մաս՝ ձեռք բերողը կարող է հետզնել իր կողմից նախկինում ձեռք բերվողին շնորհված իրավունքը՝ օգտագործելու ձեռք բերողի մեկ կամ ավելի ճանաչված կամ չճանաչված ակտիվներ: Նման իրավունքների օրինակները ներառում են վատահագրի (ֆրանշիզի) պայմանագրով ձեռք բերողի ֆիրմային անվանումն օգտագործելու իրավունքը կամ տեխնոլոգիայի արտոնման պայմանագրով ձեռք բերողի տեխնոլոգիան օգտագործելու իրավունքը: Հետզնված իրավունքը որոշելի ոչ նյութական ակտիվ է, որը ձեռք բերողը ճանաչում է գուղվիլից գատ: 29-րդ պարագրաֆը սահմանում է հետզնված իրավունքի չափման ցուցումները, իսկ 55-րդ պարագրաֆը սահմանում է հետզնված իրավունքի հետագա հաշվառման ցուցումները:

Բ36. Եթե հետզնված իրավունք առաջացնող պայմանագրի պայմանները միևնույն կամ համանման ընթացիկ շուկայական գործարքների պայմանների համեմատ նպաստավոր են կամ ոչ նպաստավոր, ձեռք բերողը պետք է ճանաչի հետզնված իրավունքի մարումից օգուտ կամ վնաս: Բ52 պարագրաֆ-ը սահմանում է մարումից օգուտի կամ վնասի չափման ուղեցույցը:

Հավաքագրած աշխատուժ և ոչ որոշելի այլ հողվածներ

Բ37. Ձեռք բերողը որպես գուղվիլի մաս է դասում այն ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվի արժեքը, որը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ որոշելի չէ: Օրինակ՝ ձեռք բերողը կարող է արժեք վերագրել հավաքագրած աշխատուժի գոյությանը. դա առկա աշխատակիցների խումբն է, որը ձեռք բերողին թույլ է տալիս ձեռքբերման ամսաթվից հետո շարունակել ձեռք բերված ձեռնարկատիրական գործունեությունը: Հավաքագրած աշխատուժը չի ներկայացնում հնուտ աշխատուժի մտավոր ներուժը՝ ձեռք բերվողի աշխատակիցների կողմից իրենց աշխատանքի մեջ ներդրվող (հաճախ մասնագիտացված) գիտելիքը և փորձը: Քանի որ հավաքագրած աշխատուժը որոշելի ակտիվ չէ՝ գուղվիլից գատ ճանաչելու համար, դրան վերագրված ցանկացած արժեք պետք է դասվի որպես գուղվիլի մաս:

Բ38. Ձեռք բերողը որպես գուղվիլի մաս է դասում նաև այն հողավածներին վերագրված ցանկացած արժեք, որոնք ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ չեն որակվում որպես ակտիվ: Օրինակ՝ ձեռք բերողը կարող է արժեք վերագրել այն հնարավոր պայմանագրերին, որոնց շուրջ ձեռք բերվող բանակցություններ է վարում նոր պտտեցիալ հաճախորդների հետ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ: Զանի որ այդ հնարավոր պայմանագրերը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ակտիվներ չեն ներկայացնում, ձեռք բերողը դրանք չի ճանաչում գուղվիլից գատ: Ձեռք բերողը չպետք է հետագայում՝ ձեռքբերման ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերի պատճառով վերադասակարգի այդ պայմանագրերի արժեքը գուղվիլից: Այնուամենայնիվ, ձեռք բերողը պետք է գնահատի ձեռքբերումից կարճ ժամանակ անց տեղի ունեցած դեպքերին առնչվող փաստերն ու հանգամանքները՝ որոշելու համար, թե ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցել է արդյոք առանձին ճանաչելի ոչ նյութական ակտիվ:

Բ39. Սկզբնական ճանաչումից հետո ձեռք բերողը հաշվառում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվները՝ համաձայն ՀՀՄՍ 38 «Ոչ նյութական ակտիվներ» ստանդարտի դրույթների: Այնուամենայնիվ, ինչպես նկարագրված է ՀՀՄՍ 38-ի 3-րդ պարագրաֆում, ձեռք բերված որոշ ոչ նյութական ակտիվների հաշվառումը սկզբնական ճանաչումից հետո սահմանվում է այլ ՖՀՄՍ-ներով:

Բ40. Որոշելիության չափանիշները որոշում են, թե արդյոք գուղվիլից գատ ճանաչվում է ոչ նյութական ակտիվ: Այնուամենայնիվ, այդ չափանիշները ոչ սահմանում են ոչ նյութական ակտիվի իրական արժեքի չափման ցուցումները, ոչ էլ սահմանափակում են ոչ նյութական ակտիվի իրական արժեքի գնահատման համար օգտագործվող ենթադրությունները: Օրինակ՝ ձեռք բերողը հաշվի է առնում շուկայի մասնակիցների կողմից իրական արժեքը չափելիս դիտարկվելիք ենթադրությունները, օրինակ՝ ապագա պայմանագրային նորացումների ակնկալիքները: Անհրաժեշտ չէ, որ նորացումներն իրենք բավարարեն որոշելիության չափանիշները: (Այնուամենայնիվ, տե՛ս 29-րդ պարագրաֆը, որը իրական արժեքով չափման սկզբունքից բացառություն է սահմանում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ճանաչված հետգնված իրավունքների համար:) ՀՀՄՍ 38-ի 36-րդ և 37-րդ պարագրաֆները սահմանում են ցուցումներ՝ որոշելու համար, թե արդյոք ոչ նյութական ակտիվները պետք է այլ ոչ նյութական կամ նյութական ակտիվների հետ միավորվեն հաշվառման մեկ միավորի մեջ:

Որոշ որոշելի ակտիվների իրական արժեքի և ձեռք բերվողում չվերահսկող բաժնեմասի չափումը (18-րդ և 19-րդ պարագրաֆների կիրառումը)

Գրամական միջոցների անորոշ հոսքեր ունեցող ակտիվներ (գնահատման պահուստներ)

Բ41. Ձեռք բերողը չպետք է ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ առանձին գնահատման պահուստ ճանաչի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված այն ակտիվների գծով, որոնք չափվում են ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքներով, որովհետև դրամական միջոցների ապագա հոսքերի վերաբերյալ անորոշության հետևանքները ներառվում են իրական արժեքի չափման մեջ: Օրինակ՝ քանի որ սույն ՖՀՄՍ-ը պահանջում է, որ ձեռք բերողը ձեռք բերված դեբիտորական պարտքերը, ներառյալ վարկերը, չափի ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքներով, ձեռք բերողը չի ճանաչում առանձին գնահատման պահուստ դրամական միջոցների այն պայմանագրային հոսքերի գծով, որոնք այդ ամսաթվի դրությամբ անհավաքագրելի են համարվում:

Ակտիվներ՝ հանձնված գործառնական վարձակալության, որում ձեռք բերվողը վարձատուն է

Բ42. Գործառնական վարձակալության (որում ձեռք բերվողը վարձատուն է) հանձնված ակտիվի, օրինակ՝ շենքի կամ արտոնագրի՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքը չափելիս, ձեռք բերողը պետք է հաշվի առնի վարձակալության պայմանները: Այլ խոսքով՝ ձեռք բերողը չի ճանաչում առանձին ակտիվ կամ պարտավորություն, եթե գործառնական վարձակալության պայմանները կա՛մ նպաստավոր են, կա՛մ ոչ նպաստավոր՝ համեմատած շուկայական պայմանների հետ, ինչպես պահանջում է Բ29 պարագրաֆը այն գործառնական վարձակալությունների համար, որում ձեռք բերվողը վարձակալն է:

Ակտիվներ, որոնք ձեռք բերողը մտադիր է չօգտագործել կամ օգտագործել շուկայի այլ մասնակիցներից տարբեր եղանակով

Բ43. Մրցակցային կամ այլ պատճառներով ձեռք բերողը կարող է մտադիր լինել չօգտագործել ձեռք բերված ակտիվը, օրինակ՝ հետագոտության և մշակման ոչ նյութական ակտիվը, կամ նա կարող է մտադիր լինել օգտագործել ակտիվը շուկայի այլ մասնակիցներից տարբեր եղանակով: Այնուհանդերձ, ձեռք բերողը պետք է ակտիվը չափի իրական արժեքով, որը որոշվել է շուկայի այլ մասնակիցների կողմից՝ դրա օգտագործմանը համապատասխան:

Ձեռք բերվողում չվերահսկող բաժնեմաս

Բ44. Սույն ՖՀՄՍ-ը ձեռք բերողին թույլատրում է չափել ձեռք բերվողում չվերահսկող բաժնեմասը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով: Երբեմն ձեռք բերողը կարողանում է չափել ձեռքբերման ամսաթվի

դրությամբ չվերահսկող բաժնեմասի իրական արժեքը սեփական կապիտալի՝ ձեռք բերողին չպատկանող բաժնետոմսերի գործող շուկայական գների հիման վրա: Որոշ իրավիճակներում, այնուամենայնիվ, սեփական կապիտալի բաժնետոմսերի գործող շուկայական գները կարող են հասանելի չլինել: Այդ իրավիճակներում ձեռք բերողը չափում է չվերահսկող բաժնեմասի իրական արժեքը՝ օգտագործելով արժեքի որոշման այլ տեխնիկաներ:

Բ45. Ձեռք բերվողում ձեռք բերողի բաժնեմասի և չվերահսկող բաժնեմասի իրական արժեքները մեկ բաժնետոմսի կտրվածքով կարող են տարբեր լինել: Հավանական է, որ հիմնական տարբերությունը պայմանավորված է ձեռք բերվողում ձեռք բերողի բաժնեմասի մեկ բաժնետոմսին ընկնող իրական արժեքում վերահսկման դիմաց հավելագնի ներառմամբ, կամ, ընդհակառակը, չվերահսկող բաժնեմասի մեկ բաժնետոմսին ընկնող իրական արժեքում վերահսկման բացակայության համար գեղչի (որը նաև կոչվում է փոքրամասնության գեղչ) ներառմամբ:

Գուղվի կամ գեղչով ձեռքբերումից օգուտի չափումը

Ձեռք բերվողում ձեռք բերողի բաժնեմասի՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքի չափումը արժեքի որոշման տեխնիկաների օգտագործմամբ (33-րդ պարագրաֆի կիրառումը)

Բ46. Առանց հատուցման փոխանցման ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման դեպքում գուղվի կամ գեղչով ձեռքբերումից օգուտը չափելու համար ձեռք բերողը պետք է ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ փոխանցված հատուցման իրական արժեքը փոխարինի ձեռք բերվողում իր բաժնեմասի՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ իրական արժեքով (տե՛ս պարագրաֆներ 32-34): Ձեռք բերողը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ձեռք բերվողում իր բաժնեմասի իրական արժեքը պետք է չափի՝ օգտագործելով արժեքի որոշման մեկ կամ ավելի տեխնիկաներ, որոնք այդ հանգամանքներում տեղին կլինեն, և որոնց համար առկա են բավարար տվյալներ: Եթե օգտագործվում են արժեքի որոշման մեկից ավելի տեխնիկաներ, ձեռք բերողը պետք է գնահատի տեխնիկաների արդյունքները՝ հաշվի առնելով օգտագործված մուտքային տվյալների տեղին լինելն ու արժանահավատությունը, ինչպես նաև առկա տվյալների ծավալը:

Փոխադարձ կազմակերպությունների միավորումների նկատմամբ ձեռքբերման մեթոդի կիրառման հատուկ նկատառումներ (33-րդ պարագրաֆի կիրառումը)

Բ47. Երբ երկու փոխադարձ կազմակերպություններ միավորվում են, ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում բաժնեմասերի կամ անդամների բաժնեմասերի իրական արժեքը (կամ ձեռք բերվողի իրական արժեքը) կարող է ավելի արժանահավատորեն չափելի լինել, քան ձեռք բերողի փոխանցած՝ անդամության բաժնեմասերի իրական արժեքը: Այդ իրավիճակում 33-րդ պարագրաֆը պահանջում է, որ ձեռք բերողը որոշի գուղվի գումարը՝ օգտագործելով ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում բաժնեմասերի իրական արժեքը, այլ ոչ թե որպես հատուցում փոխանցված՝ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ձեռք բերողի սեփական կապիտալում բաժնեմասերի իրական արժեքը: Բացի այդ, փոխադարձ կազմակերպությունների միավորման դեպքում ձեռք բերողը պետք է ձեռք բերվողի գուտ ակտիվները ճանաչի իր ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում՝ որպես կապիտալի կամ սեփական կապիտալի ուղղակի ավելացում, ոչ թե որպես չբաշխված շահույթի ավելացում. դա համահունչ է այն եղանակին, որով ձեռքբերման մեթոդը կիրառում են կազմակերպությունների այլ տեսակներ:

Բ48. Չնայած փոխադարձ կազմակերպությունները շատ առումներով նման են այլ ձեռնարկատիրական գործունեությունների՝ այնուհանդերձ, դրանք ունեն բնորոշ առանձնահատկություններ, որոնք հիմնականում պայմանավորված են այն բանով, որ նրանց անդամները և՛ հաճախորդներ են, և՛ սեփականատերեր: Փոխադարձ կազմակերպությունների անդամները, ընդհանուր առմամբ, իրենց անդամության դիմաց ակնկալում են օգուտներ ստանալ՝ հաճախ ապրանքների և ծառայությունների դիմաց գանձվող իջեցված վճարների կամ պատրոնաժի շահաբաժինների ձևով: Պատրոնաժի շահաբաժինների՝ անդամներից յուրաքանչյուրին բաշխվող բաժինը հաճախ հիմնվում է գործարքների այն ծավալի վրա, որ անդամն ունեցել է փոխադարձ կազմակերպության հետ տարվա ընթացքում:

Բ49. Փոխադարձ կազմակերպության իրական արժեքի չափումը պետք է ներառի շուկայի մասնակիցների կողմից անդամների ապագա օգուտների, ինչպես նաև փոխադարձ կազմակերպության վերաբերյալ ցանկացած այլ տեղին ենթադրություններ: Օրինակ՝ փոխադարձ կազմակերպության իրական արժեքը որոշելու համար կարող է օգտագործվել դրամական միջոցների գնահատվող հոսքերի մոդելը: Մոդելում որպես մուտքային տվյալ օգտագործվող դրամական հոսքերը պետք է հիմնվեն փոխադարձ կազմակերպության ակնկալվող դրամական հոսքերի վրա. դրանցում հավանաբար արտացոլված են անդամների օգուտների գծով այնպիսի մվազեցումներ, ինչպիսիք են ապրանքների և ծառայությունների դիմաց գանձվող իջեցված վճարները:

Որոշելը, թե ինչն է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքի մաս կազմում (51-րդ և 52-րդ պարագրաֆների կիրառումը)

Բ50. Որոշելու համար, թե արդյոք գործարքը ձեռք բերվողի փոխանակման մաս է կազմում, թե այդ գործարքն առանձին է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից, ձեռք բերողը պետք է հաշվի առնի հետևյալ գործոնները, որոնք ո՛չ փոխբացառող են, ո՛չ էլ, առանձին վերցված, որոշիչ՝

- (ա) **գործարքի պատճառները.** միավորման կողմերի (ձեռք բերող, ձեռք բերվող, դրանց սեփականատերեր, տնօրեններ և ղեկավարներ, և նրանց գործակալներ) կնքած կոնկրետ գործարքը կամ համաձայնության պատճառների ըմբռնումը կարող է պատկերացում տալ այն մասին, թե արդյոք այն մաս է կազմում փոխանցված հատուցման և ձեռք բերված ակտիվների կամ ստանձնած պարտավորությունների: Օրինակ՝ եթե գործարքը կազմակերպված է հիմնականում ի օգուտ ձեռք բերողի կամ միավորված կազմակերպության, այլ ոչ թե ձեռք բերվողի կամ մինչև միավորումը դրա նախկին սեփականատերերի, ապա ավելի քիչ է հավանական, որ գործարքի դիմաց վճարված գնի այդ մասը (և դրա հետ կապված ցանկացած ակտիվ կամ պարտավորություն) ձեռք բերվողի փոխանակման մաս է կազմում: Հետևապես, ձեռք բերողն այդ մասը կհաշվառի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից առանձին.
- (բ) **գործարքը նախաձեռնողը.** գործարքը նախաձեռնողին պարզելը նույնպես կարող է պատկերացում տալ այն մասին, թե արդյոք այն ձեռք բերվողի փոխանակման մաս է կազմում: Օրինակ՝ գործարքը կամ այլ դեպք, որը նախաձեռնել է ձեռք բերողը, կարող է կնքված լինել ձեռք բերողին կամ միավորված կազմակերպությանն ապագա տնտեսական օգուտներով ապահովելու նպատակով, որի արդյունքում ձեռք բերվողը կամ մինչև միավորումը դրա նախկին սեփականատերերը օգուտ չեն ստանում կամ ստանում են շատ քիչ չափով: Մյուս կողմից՝ ավելի քիչ հավանական է, որ ձեռք բերվողի կամ դրա նախկին սեփականատերերի նախաձեռնած գործարքը կամ համաձայնությունը ձեռք բերողի կամ միավորված կազմակերպության օգտին է, և ավելի հավանական է, որ այն ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքի մաս է կազմում.
- (բ) **գործարքի կատարման ժամկետը.** գործարքի կատարման ժամկետը նույնպես կարող է պատկերացում տալ այն մասին, թե արդյոք այն ձեռք բերվողի փոխանակման մաս է կազմում: Օրինակ՝ ձեռք բերողի և ձեռք բերվողի միջև գործարքը, որը տեղի է ունեցել ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման պայմանների շուրջ բանակցելու ընթացքում, կարող է կնքված լինել ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման սպասումներով՝ ձեռք բերողին կամ միավորված կազմակերպությանն ապագա տնտեսական օգուտներով ապահովելու համար: Այդ դեպքում հավանական է, որ ձեռք բերվողը կամ մինչև ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը դրա նախկին սեփականատերերը գործարքից օգուտներ չեն ստացել կամ գրեթե չեն ստացել, բացառությամբ այն օգուտների, որ նրանք ստացել են՝ որպես միավորված կազմակերպության մաս:

Ձեռք բերողի և ձեռք բերվողի միջև նախկինում գոյություն ունեցած հարաբերությունների փաստացի մարումը ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ (52 (ա) պարագրաֆի կիրառումը)

- Բ51. Ձեռք բերողի և ձեռք բերվողի միջև հնարավոր են հարաբերություններ, որոնք գոյություն են ունեցել մինչև նրանց կողմից ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման հարցը քննարկելը. դրանք այստեղ անվանվում են «նախկինում գոյություն ունեցած հարաբերություններ»: Ձեռք բերողի և ձեռք բերվողի միջև նախկինում գոյություն ունեցած հարաբերությունները կարող են լինել պայմանագրային (օրինակ՝ վաճառող և հաճախորդ, կամ լիցենզավորող և լիցենզավորվող) կամ ոչ պայմանագրային (օրինակ՝ հայցվոր և պատասխանող):
- Բ52. Եթե ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումը փաստորեն մարում է նախկինում գոյություն ունեցած հարաբերությունները, ձեռք բերողը ճանաչում է օգուտ կամ վնաս՝ այն չափերով հետևյալ կերպ՝
- (ա) նախկինում գոյություն ունեցած ոչ պայմանագրային հարաբերությունների (ինչպես, օրինակ՝ դատական վարույթի) դեպքում իրական արժեքով.
 - (բ) նախկինում գոյություն ունեցած պայմանագրային հարաբերությունների դեպքում (i)-ից և (ii)-ից նվազագույնով.
 - (i) գումար, որի չափով պայմանագիրը ձեռք բերողի տեսանկյունից նպաստավոր է կամ ոչ նպաստավոր՝ միևնույն կամ համանման ընթացիկ շուկայական գործարքների պայմանների հետ համեմատած: (Ոչ նպաստավոր պայմանագիրն այն պայմանագիրն է, որը ընթացիկ շուկայական պայմանների համեմատ ոչ նպաստավոր է: Անպայման չէ, որ դա լինի անբարենպաստ պայմանագիր, որի դեպքում պայմանագրով նախատեսված պարտականությունները կատարելու անխուսափելի ծախսումները գերազանցում են դրանից ակնկալվող ստացվելիք տնտեսական օգուտները).
 - (ii) պայմանագրով սահմանված ցանկացած կարգավորող պահուստների գումար, որ կտրամադրվի պայմանագրի այն կողմին, որի համար պայմանագիրը ոչ նպաստավոր է:
- Եթե (ii)-ը փոքր է (i)-ից, տարբերությունը ներառվում է որպես ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման հաշվառման մաս:

Ճանաչված օգուտի կամ վնասի գումարը կարող է մասամբ կախված լինել այն բանից, թե ձեռք բերողը նախկինում ճանաչել է համապատասխան ակտիվ կամ պարտավորություն, և, հետևաբար, ներկայացված օգուտը կամ վնասը կարող է տարբերվել վերը նշված պահանջների կիրառմամբ հաշվարկված գումարից:

- Բ53. Նախկինում գոյություն ունեցած հարաբերություն կարող է հանդիսանալ պայմանագիրը, որը ձեռք բերողը ճանաչում է որպես հետգնված իրավունք: Եթե պայմանագիրը պարունակում է պայմաններ, որոնք միևնույն կամ համանման ընթացիկ շուկայական գործարքների գների հետ համեմատած նպաստավոր են կամ ոչ

նպաստավոր, ապա ձեռք բերողը ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից առանձին ճանաչում է պայմանագրի փաստացի մարումից օգուտ կամ վնաս՝ այն չափերով Բ52 պարագրաֆի համաձայն:

Աշխատակիցներին կամ վաճառող բաժնետերերին պայմանական վճարումներ կատարելու համաձայնություններ (52 (բ) պարագրաֆի կիրառումը)

Բ54. Աշխատակիցներին կամ վաճառող բաժնետերերին պայմանական վճարումներ կատարելու համաձայնությունները ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման պայմանական հատուցում են, թե առանձին գործարք, կախված է համաձայնության բնույթից: Պատճառների ըմբռնումը, թե ինչու է ձեռքբերման պայմանագիրը ներառում պայմանական վճարումներ կատարելու դրույթ, ով է նախաձեռնել համաձայնությունը և երբ են կողմերը կնքել համաձայնությունը, կարող է օգտակար լինել համաձայնության բնույթը գնահատելիս:

Բ55. Երբ պարզ չէ՝ արդյոք աշխատակիցներին կամ վաճառող բաժնետերերին կատարվող պայմանական վճարումների համաձայնությունը ձեռք բերվողի փոխանակման մաս է, թե ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումից առանձին գործարք, ապա ձեռք բերողը պետք է հաշվի առնի հետևյալ կողմնորոշիչները՝

(ա) *Շարունակվող աշխատանք.* հանգուցային աշխատակիցներ դարձող վաճառող բաժնետերերի շարունակվող աշխատանքի պայմանները կարող են մատնանշել պայմանական հատուցման համաձայնության էությունը: Շարունակվող աշխատանքի համապատասխան պայմանները կարող են ներառված լինել աշխատանքային պայմանագրում, ձեռքբերման պայմանագրում կամ ինչ-որ այլ փաստաթղթում: Պայմանական հատուցման այնպիսի համաձայնությունը, որի դեպքում աշխատանքի դադարեցումը ինքնաբերաբար հանգեցնում է վճարումների կասեցման, հանդիսանում է միավորումից հետո մատուցված ծառայությունների դիմաց վարձատրություն: Այն համաձայնությունները, որոնց դեպքում աշխատանքի դադարեցումը չի ազդում պայմանական վճարումների վրա, կարող են մատնանշել, որ պայմանական վճարումները հանդիսանում են լրացուցիչ հատուցում, այլ ոչ թե վարձատրություն:

(բ) *Շարունակվող աշխատանքի տևողություն.* Եթե պահանջվող աշխատանքի ժամանակահատվածը համընկնում է պայմանական վճարման ժամանակահատվածին կամ դրանից ավելի երկար է, ապա այդ փաստը կարող է մատնանշել, որ պայմանական վճարումները, ըստ էության, հանդիսանում են վարձատրություն:

(գ) *Վարձատրության մակարդակ.* այն իրավիճակները, երբ աշխատակցին տրվող պայմանական վճարումներից տարբեր վարձատրությունը խելամիտ չափերի է՝ համեմատած միավորված կազմակերպության այլ հանգուցային աշխատակիցներին վճարումների հետ, կարող է մատնանշել, որ պայմանական վճարումները հանդիսանում են լրացուցիչ հատուցում, այլ ոչ թե վարձատրություն:

(դ) *Աշխատակիցներին հավելյալ վճարումներ.* եթե այն վաճառող բաժնետերերը, որոնք չեն դառնում աշխատակիցներ, մեկ բաժնետոմսի կտրվածքով ստանում են ավելի քիչ պայմանական վճարումներ, քան այն վաճառող բաժնետերերը, որոնք դառնում են միավորվող կազմակերպության աշխատակիցներ, ապա այդ փաստը կարող է մատնանշել, որ աշխատակիցներ դարձող վաճառող բաժնետերերի պայմանական վճարումների հավելյալ գումարը հանդիսանում է վարձատրություն:

(ե) *Պատկանող բաժնետոմսերի քանակ.* որպես հանգուցային աշխատակիցներ մնացող՝ վաճառող բաժնետերերին պատկանող բաժնետոմսերի հարաբերական քանակները կարող են մատնանշել պայմանական հատուցման պայմանագրի էությունը: Օրինակ՝ եթե այն վաճառող բաժնետերերը, ում պատկանել են ձեռք բերվողի ըստ էության բոլոր բաժնետոմսերը, շարունակում են մնալ հանգուցային աշխատակիցներ, ապա այդ փաստը կարող է մատնանշել, որ համաձայնությունն իր բնույթով շահույթի բաշխումների համաձայնություն է, որը նախատեսված է միավորումից հետո մատուցվող ծառայությունների դիմաց վարձատրություն տալու համար: Մեկ այլ դեպքում, եթե այն վաճառող բաժնետերերին, ովքեր շարունակում են մնալ հանգուցային աշխատակիցներ, պատկանել են միայն ձեռք բերվողի սակավաթիվ բաժնետոմսեր, և բոլոր վաճառող բաժնետերերը մեկ բաժնետոմսի կտրվածքով ստանում են պայմանական հատուցման միևնույն գումարը, ապա այդ փաստը կարող է մատնանշել, որ պայմանական վճարումները հանդիսանում են լրացուցիչ հատուցում: Պետք է հաշվի առնվեն նաև մինչև միավորումը եղած բաժնեմասերը, որոնք պատկանել են այն վաճառող բաժնետերերի կապակցված կողմերին, օրինակ՝ ընտանիքի անդամներին, ովքեր բաժնետոմսերը վաճառելուց հետո շարունակում են մնալ հանգուցային աշխատակիցներ:

(զ) *Գնահատման հետ փոխկապակցվածություն.* եթե ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ փոխանցված սկզբնական հատուցումը հիմնվում է ձեռք բերվողի գնահատված արժեքների միջակայքից նվազագույնի վրա, և պայմանական հատուցման բանաձևն առնչվում է գնահատման այդ մոտեցման հետ, ապա այդ փաստը կարող է նշանակել, որ պայմանական վճարումները հանդիսանում են լրացուցիչ հատուցում: Մեկ այլ դեպքում, եթե պայմանական հատուցման բանաձևը համահունչ է շահույթի բաշխումների նախկին համաձայնությունների հետ, ապա այդ փաստը կարող է նշանակել, որ համաձայնության բուն էությունը վարձատրելն է:

- (ե) Հատուցման որոշման բանաձև. պայմանական վճարումը որոշելու համար օգտագործված բանաձևը կարող է օգտակար լինել համաձայնության էությունը գնահատելիս: Օրինակ՝ եթե պայմանական վճարումը որոշված է շահույթին բազմապատիկ հիմունքով, դա կարող է նշանակել, որ պարտականությունը հանդիսանում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման պայմանական հատուցում, և որ բանաձևը նախատեսված է ձեռք բերվողի իրական արժեքը որոշելու կամ ստուգելու համար: Ի տարբերություն դրա՝ այնպիսի պայմանական վճարումը, որը որոշվում է որպես շահույթի որոշակի տոկոս, կարող է նշանակել, որ աշխատակիցների նկատմամբ պարտականությունը հանդիսանում է մատուցված ծառայությունների դիմաց աշխատակիցներին վարձատրելու՝ շահույթի բաշխումների համաձայնություն:
- (ը) Այլ պայմանագրեր և հարցեր. վաճառող բաժնետերերի հետ այլ համաձայնությունների պայմանները (օրինակ՝ ոչ մրցակցային համաձայնագրերը, պարտադիր կատարման ենթակա պայմանագրերը, խորհրդատվության պայմանագրերը և գույքի վարձակալության պայմանագրերը) և պայմանական վճարումների՝ շահութահարկով հարկման մոտեցումները կարող են մատնանշել, որ պայմանական վճարումները վերագրվում են ձեռք բերվողի դիմաց հատուցումից տարբեր մեկ այլ երևույթի: Օրինակ՝ ձեռքբերման հետ կապված, ձեռք բերողը կարող էր վաճառող նշանակալի բաժնետիրոջ հետ գույքի վարձակալության համաձայնության գալ: Եթե այդ վարձակալական պայմանագրով սահմանված վարձավճարները զգալիորեն ավելի ցածր են շուկայականից, ապա պայմանական վճարումներ կատարելու առանձին համաձայնությամբ պահանջվող՝ վարձատուին (վաճառող բաժնետիրոջը) կատարվող պայմանական վճարումները, ըստ էության, կարող են մասամբ կամ ամբողջությամբ հանդիսանալ վարձակալված գույքի օգտագործման դիմաց վճարումներ. ձեռք բերողը պետք է դրանք ճանաչի առանձին իր հետմիավորումային ֆինանսական հաշվետվություններում: Ի տարբերություն դրա, եթե վարձակալական պայմանագիրը սահմանում է այնպիսի վարձավճարներ, որոնք համահունչ են վարձակալված գույքի գծով շուկայական պայմանների հետ, ապա վաճառող բաժնետիրոջը կատարվող պայմանական վճարումների համաձայնությունը կարող է հանդիսանալ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման համար պայմանական հատուցում:

Ձեռք բերվողի աշխատակիցների պարզևատրումների հետ փոխանակված ձեռք բերողի բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների պարզևատրումներ (52 (բ) պարագրաֆի կիրառումը)

Բ56. Ձեռք բերողը կարող է փոխանակել իր բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների պարզևատրումները (փոխարինող պարզևատրումները) ձեռք բերվողի աշխատակիցներին պատկանող պարզևատրումների հետ: Ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման հետ կապված բաժնետոմսերի օպցիոնների կամ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների այլ պարզևատրումների փոխանակումները հաշվառվում են՝ որպես բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների պարզևատրումների փոփոխություններ՝ համաձայն ՖՀՄՍ 2 «Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում» ստանդարտի: Եթե ձեռք բերողը պարտավոր է փոխարինել ձեռք բերվողի պարզևատրումները, ապա ձեռք բերողի փոխարինող պարզևատրումների՝ շուկայի վրա հիմնված գնահատականն ամբողջությամբ կամ մասամբ պետք է ներառվի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքում փոխանցված հատուցման չափման մեջ: Ձեռք բերողը պարտավոր է փոխարինել ձեռք բերվողի պարզևատրումները, եթե ձեռք բերվողը կամ նրա աշխատակիցները փոխանակումը պարտադրելու հնարավորություն ունեն: Օրինակ՝ այս պահանջի կիրառման նպատակով, ձեռք բերողը պարտավոր է փոխարինել ձեռք բերվողի պարզևատրումները, եթե փոխարինումը պահանջվում է՝

- (ա) ձեռքբերման պայմանագրի պայմաններով.
- (բ) ձեռք բերվողի պարզևատրումների պայմաններով. կամ
- (գ) կիրառվող օրենքներով կամ կարգավորող ակտերով:

Որոշ իրավիճակներում ձեռք բերվողի պարզևատրումները ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում կարող են ուժը կորցնել: Եթե ձեռք բերողը՝ պարտավորված չլինելով հանդերձ, փոխարինի այդ պարզևատրումները, ապա փոխարինող պարզևատրումների՝ շուկայի վրա հիմնված չափումը հետմիավորումային ֆինանսական հաշվետվություններում ամբողջությամբ պետք է ճանաչվի որպես վարձատրության գծով ծախսում: Այլ կերպ ասած՝ այդ պարզևատրումների՝ շուկայի վրա հիմնված ոչ մի չափում չպետք է ներառվի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքում փոխանցված հատուցման չափման մեջ:

Բ57. Որոշելու համար փոխարինող պարզևատրման այն մասը, որը ձեռք բերվողի դիմաց փոխանցված հատուցման մաս է կազմում, և այն մասը, որը հանդիսանում է միավորումից հետո ծառայության դիմաց վարձատրություն, ձեռք բերողը պետք է ՖՀՄՍ 2-ի համաձայն չափի և՛ ձեռք բերողի կողմից շնորհված փոխարինող պարզևատրումները, և՛ ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ձեռք բերվողի թողարկած պարզևատրումները: Փոխարինող պարզևատրման՝ շուկայի վրա հիմնված գնահատականի այն մասը, որը ձեռք բերվողի դիմաց փոխանցված հատուցման մաս է կազմում, հավասար է ձեռք բերվողի պարզևատրման՝ մինչև միավորումը մատուցված ծառայությանը վերագրվող մասին:

Բ58. Փոխարինող պարգևատրման՝ մինչև միավորումը մատուցված ծառայությանը վերագրվող մասը հավասար է ձեռք բերվողի պարգևատրման՝ շուկայի վրա հիմնված գնահատականին՝ բազմապատկած վաստակման ժամկետի լրացած մասի և ամբողջ վաստակման ժամկետից կամ ձեռք բերվողի պարգևատրման սկզբնական վաստակման ժամկետից առավելագույնի հարաբերությանը: Վաստակման ժամկետն այն ժամանակաշրջանն է, որի ընթացքում բավարարվում են վաստակման բոլոր սահմանված պայմանները: Վաստակման պայմանները սահմանված են ՖՀՄՍ 2-ում:

Բ59. Դեռևս չվաստակված փոխարինող պարգևատրումների այն մասը, որը վերագրվում է միավորումից հետո ծառայությանը և, հետևաբար, միավորմանը հաջորդող ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչվում է որպես աշխատակիցների վարձատրության ծախսում, հավասար է փոխարինող պարգևատրումների՝ շուկայի վրա հիմնված գնահատականի ամբողջությունից հանած մինչև միավորումը ծառայությանը վերագրվող գումարը: Հետևաբար, ձեռք բերողը փոխարինող պարգևատրման՝ շուկայի վրա հիմնված գնահատականի ցանկացած գերազանցում ձեռք բերվողի պարգևատրման՝ շուկայի վրա հիմնված գնահատականի նկատմամբ վերագրում է միավորումից հետո ծառայությանը, և միավորմանը հաջորդող ֆինանսական հաշվետվություններում այդ գերազանցումը ճանաչում է որպես աշխատակիցների վարձատրության ծախսում: Ձեռք բերողը պետք է փոխարինող պարգևատրման մի մասը վերագրի միավորումից հետո ծառայությանը, եթե փոխարինող պարգևատրումը պահանջում է միավորումից հետո ծառայություն՝ անկախ այն բանից, թե արդյոք աշխատակիցները մինչև ձեռքբերման ամսաթիվը մատուցել էին պահանջվող ամբողջ ծառայությունը, որը անհրաժեշտ էր ձեռք բերվողի պարգևատրումները վաստակելու համար:

Բ60. Դեռևս չվաստակված փոխարինող պարգևատրումների՝ մինչև միավորումը և միավորումից հետո ծառայությանը վերագրվող մասերը պետք է արտացոլեն փոխարինող պարգևատրումների այն քանակի լավագույն գնահատումը, որն, ըստ ակնկալության, կվաստակվի: Օրինակ՝ եթե փոխարինող պարգևատրումների՝ մինչև միավորումը ծառայությանը վերագրվող մասի՝ շուկայի վրա հիմնված գնահատումը 100 ԱՄ (արժույթային միավոր) է, և ձեռք բերողն ակնկալում է, որ պարգևատրման միայն 95 տոկոսը կվաստակվի, ապա ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքում փոխանցված հատուցման մեջ ներառվող գումարը կհամարվի 95 ԱՄ: Վաստակվող փոխարինող պարգևատրումների գնահատված քանակում փոփոխություններն արտացոլվում են այն ժամանակաշրջանի աշխատակիցների վարձատրության գծով ծախսումներում, երբ տեղի են ունենում փոփոխությունները կամ իրավունքից զրկումները. դրանք չեն հանդիսանում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գործարքում փոխանցված հատուցման ճշգրտումներ: Նմանապես, ձեռքբերման ամսաթվից հետո տեղի ունեցող այլ դեպքերի (օրինակ՝ գործունեության արդյունքներով պայմանավորված պարգևատրումների փոփոխությունների կամ վերջնական արդյունքի) հետևանքները հաշվառվում են ՖՀՄՍ 2-ի համաձայն դրանց տեղի ունենալու ժամանակաշրջանի վարձատրության գծով ծախսումները որոշելիս:

Բ61. Այս նույն պահանջներն են կիրառվում փոխարինող պարգևատրման այն մասերը որոշելիս, որոնք վերագրվում են մինչև միավորումը ծառայությանը և միավորումից հետո մատուցված ծառայությանը՝ անկախ այն բանից, թե արդյոք փոխարինող պարգևատրումը դասակարգվել է որպես պարտավորություն, թե որպես սեփական կապիտալի գործիք՝ ՖՀՄՍ 2-ի պահանջներին համապատասխան: Որպես պարտավորություններ դասակարգված պարգևատրումների՝ շուկայի վրա հիմնված գնահատականի՝ ձեռքբերման ամսաթվից հետո բոլոր փոփոխությունները և շահութահարկի գծով համապատասխան հարկային հետևանքները ճանաչվում են ձեռք բերողի հետմիավորումային ֆինանսական հաշվետվություններում այդ փոփոխությունները տեղի ունենալու ժամանակաշրջանում (ժամանակաշրջաններում):

Բ62. Բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների փոխարինող պարգևատրումների՝ շահութահարկի գծով հարկային հետևանքները պետք է ճանաչվեն՝ ՀՀՄՍ 12 «Շահութահարկեր» ստանդարտի դրույթներին համապատասխան:

Այլ ՖՀՄՍ-ներ, որոնք սահմանում են հետագա չափման և հաշվառման ցուցումները (54-րդ պարագրաֆի կիրառումը)

Բ63. Ստորև սահմանված են ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված ակտիվների, ստանձնած կամ առաջացած պարտավորությունների հետագա չափման և հաշվառման ցուցումները սահմանող այլ ՖՀՄՍ-ների օրինակներ.

- (ա) ՀՀՄՍ 38-ը սահմանում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված որոշելի ոչ նյութական ակտիվների հաշվառումը: Ձեռք բերողը չափում է գույվիլը ձեռքբերման ամսաթվին ճանաչված գումարով՝ հանած ցանկացած կուտակված արժեզրկումից կորուստ: ՀՀՄՍ 36 «Ակտիվների արժեզրկում» ստանդարտը սահմանում է արժեզրկումից կորուստների հաշվառումը.
- (բ) ՖՀՄՍ 4 «Ապահովագրության պայմանագրեր» ստանդարտը սահմանում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված ապահովագրական պայմանագրերի հետագա հաշվառման ցուցումները.
- (գ) ՀՀՄՍ 12-ը սահմանում է ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված հետաձգված հարկային ակտիվների (ներառյալ չճանաչված հետաձգված հարկային ակտիվների) և պարտավորությունների հետագա հաշվառումը.

- (դ) ՖՀՄՄ 2-ը սահմանում է ձեռք բերողի թողարկած՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների փոխարինող պարզևատրույմների այն մասի հետագա չափման և հաշվառման ցուցումները, որը վերագրվում է աշխատակցի ապագա ծառայություններին.
- (ե) ՀՀՄՄ 27-ը (փոփոխված՝ 2008 թ.) սահմանում է վերահսկողությունը ստանալուց հետո դուստր կազմակերպությունում մայր կազմակերպության բաժնեմասի փոփոխությունների հաշվառման ցուցումները:

Բացահայտումներ (59-րդ և 61-րդ պարագրաֆների կիրառումը)

Բ64. 59-րդ պարագրաֆում նշված նպատակին հասնելու համար ձեռք բերողը պետք է հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի ունեցած յուրաքանչյուր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գծով բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունը՝

- (ա) ձեռք բերվողի անվանումը և նկարագրությունը.
 - (բ) ձեռքբերման ամսաթիվը.
 - (գ) սեփական կապիտալում ձեռք բերված քվեարկող բաժնետոմսերի տոկոսը.
 - (դ) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման հիմնական պատճառները և նկարագրությունը, թե ինչպես է ձեռք բերողը ստացել ձեռք բերվողի նկատմամբ վերահսկողություն.
 - (ե) ճանաչված գուղվիլն առաջացնող գործոնների որակական նկարագրությունը, օրինակ՝ ձեռք բերողի և ձեռք բերվողի գործառնությունների միավորումից ակնկալվող սիներգիզմը, առանձին ճանաչման համար չբավարարող ոչ նյութական ակտիվները կամ այլ գործոններ.
 - (զ) փոխանցված ամբողջ հատուցման իրական արժեքը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ և հատուցման յուրաքանչյուր հիմնական դասի իրական արժեքը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ, ինչպիսիք են՝
 - (i) դրամական միջոցները.
 - (ii) այլ նյութական կամ ոչ նյութական ակտիվներ, ներառյալ ձեռք բերողի ձեռնարկատիրական գործունեությունը կամ դուստր կազմակերպությունը.
 - (iii) ստանձնած պարտավորությունները, օրինակ՝ պայմանական հատուցման պարտավորությունը.
 - (iv) ձեռք բերողի սեփական կապիտալի գործիքները, ներառյալ թողարկված կամ թողարկվելիք գործիքների կամ բաժնեմասերի քանակները և այդ գործիքների կամ բաժնեմասերի իրական արժեքի որոշման մեթոդները.
 - (է) պայմանական հատուցման համաձայնությունների և փոխհատուցման գծով ակտիվների մասով՝
 - (i) ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչված գումարը.
 - (ii) համաձայնության նկարագրությունը և այն հիմունքը, որով որոշվել է վճարման գումարը.
 - (iii) արդյունքների միջակայքի գնահատումը (չգեղջված) կամ, եթե հնարավոր չէ գնահատել միջակայքը, միջակայքի գնահատման անհնարինության փաստը և պատճառները: Եթե վճարման առավելագույն գումարն անսահմանափակ է, ձեռք բերողը պետք է բացահայտի այդ փաստը.
 - (ը) ձեռք բերված դեբիտորական պարտքերի գծով՝
 - (i) դեբիտորական պարտքերի իրական արժեքը.
 - (ii) ստացման ենթակա համախառն պայմանագրային գումարները.
 - (iii) ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ այն պայմանագրային դրամական միջոցների հոսքերի լավագույն գնահատականը, որոնց հավաքագրումը չի ակնկալվում.
- Բացահայտումները պետք է կատարվեն ըստ դեբիտորական պարտքերի հիմնական դասերի, ինչպիսիք են վարկերը, ուղղակի ֆինանսական վարձակալությունը և դեբիտորական պարտքերի այլ դասեր:
- (թ) ձեռք բերված ակտիվների և ստանձնած պարտավորությունների յուրաքանչյուր հիմնական դասերի գծով ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչված գումարները.
 - (ժ) 23-րդ պարագրաֆի համաձայն ճանաչված յուրաքանչյուր պայմանական պարտավորության գծով ՀՀՄՄ 37 «Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ» ստանդարտի 85-րդ պարագրաֆով պահանջվող տեղեկատվությունը: Եթե պայմանական պարտավորությունը չի ճանաչվում, քանի որ դրա իրական արժեքը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել, ձեռք բերողը պետք է բացահայտի՝
 - (i) ՀՀՄՄ 37-ի 86-րդ պարագրաֆով պահանջվող տեղեկատվությունը.
 - (ii) պատճառները, թե ինչու պարտավորությունը հնարավոր չէ արժանահավատորեն չափել.
 - (ժա) գուղվիլի այն ընդհանուր գումարը, որն, ըստ ակնկալության, հարկման նպատակով կնվազեցվի.
 - (ժբ) 51-րդ պարագրաֆի համաձայն՝ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ակտիվների ձեռքբերումից և պարտավորությունների ստանձնումից առանձին ճանաչված գործարքների գծով՝

(i) յուրաքանչյուր գործարքի նկարագրությունը.

(ii) ձեռք բերողի կողմից յուրաքանչյուր գործարքի հաշվառման եղանակը.

(iii) յուրաքանչյուր գործարքի գծով ճանաչված գումարները և ֆինանսական հաշվետվությունների այն տողային հոդվածները, որոնցում ճանաչվել է գումարներից յուրաքանչյուրը.

(iv) եթե գործարքը հանդիսանում է նախկինում գոյություն ունեցած հարաբերությունների փաստացի մարում, ապա մարման գումարը որոշելու համար օգտագործված մեթոդը.

(ժգ) (ժբ) կետով պահանջվող առանձին ճանաչված գործարքների բացահայտումը պետք է ներառի ձեռքբերման հետ կապված ծախսումների գումարը և, առանձին, որպես ծախս ճանաչված ծախսումների գումարն ու համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության այն տողային հոդվածը կամ հոդվածները, որոնցում ճանաչվել են այդ ծախսերը: Պետք է բացահայտվեն նաև որպես ծախս չճանաչված ցանկացած թողարկման ծախսումներ, և թե ինչպես են դրանք ճանաչվել.

(ժդ) գեղչով ձեռքբերման դեպքում (տե՛ս պարագրաֆներ 34-36)`

(i) 34-րդ պարագրաֆի համաձայն ճանաչված որևէ օգուտի գումարը և համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության այն տողային հոդվածը, որում ճանաչվել է օգուտը.

(ii) պատճառների նկարագրությունը, թե ինչու է գործարքը հանգեցրել օգուտի.

(ժե) յուրաքանչյուր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գծով, որում ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ձեռք բերողին պատկանում է ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում 100 տոկոսից պակաս բաժնեմաս`

(i) ձեռք բերվողում չվերահսկող բաժնեմասի` ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ ճանաչված գումարը և այդ գումարի չափման հիմունքը.

(ii) ձեռք բերվողում իրական արժեքով չափված յուրաքանչյուր չվերահսկող բաժնեմասի գծով` այդ արժեքի որոշման համար օգտագործված գնահատման տեխնիկաները և մոդելի հիմնական մուտքային տվյալները.

(ժզ) ձեռնարկատիրական գործունեության փուլային ձեռքբերման դեպքում`

(i) ձեռքբերման ամսաթվից անմիջապես առաջ ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում ձեռք բերողին պատկանող բաժնեմասի իրական արժեքը ձեռքբերման ամսաթվի դրությամբ.

(ii) ձեռքբերման ամսաթվից առաջ ձեռք բերվողի սեփական կապիտալում ձեռք բերողին պատկանող բաժնեմասի` իրական արժեքով վերաչափման արդյունքում ճանաչված ցանկացած օգուտի կամ վնասի գումարը (տե՛ս պարագրաֆ 42) և համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության այն տողային հոդվածը, որում ճանաչվել է այդ օգուտը կամ վնասը.

(ժէ) հետևյալ տեղեկատվությունը`

(i) ձեռքբերման ամսաթվից սկսած ձեռք բերվողի հասույթի և շահույթի կամ վնասի գումարները, որոնք ներառված են հաշվետու ժամանակաշրջանի համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում.

(ii) ընթացիկ հաշվետու ժամանակաշրջանում միավորված կազմակերպության հասույթը և շահույթը կամ վնասն այնպես, կարծես տարվա ընթացքում տեղի ունեցած բոլոր ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների համար ձեռքբերման ամսաթիվը եղել է տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկիզբը:

Եթե այս պարագրաֆում պահանջվող որևէ տեղեկատվության բացահայտումն անիրագործելի է, ձեռք բերողը պետք է բացահայտի այդ փաստը և բացատրի, թե ինչու է բացահայտումն անիրագործելի: Սույն ՖՀՄՍ-ն «անիրագործելի» տերմինն օգտագործում է ՀՀՄՍ 8 «Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ» ստանդարտի իմաստով:

Բ65. Հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի ունեցած, առանձին վերցված ոչ էական ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների գծով, որոնք միասին վերցված էական են, ձեռք բերողը պետք է միանաբար բացահայտի Բ64 պարագրաֆի (ե)-(ձ) կետերով պահանջվող տեղեկատվությունը:

Բ66. Եթե ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման ձեռքբերման ամսաթիվը հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո է, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման համար վավերացումը, ձեռք բերողը պետք է բացահայտի Բ64 պարագրաֆով պահանջվող տեղեկատվությունը, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման սկզբնական հաշվառումն ավարտված չէ ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման համար վավերացման պահին: Այդ իրավիճակում ձեռք բերողը պետք է նկարագրի, թե որ բացահայտումները հնարավոր չէ կատարել, և այն պատճառները, թե ինչու դա հնարավոր չէ անել:

Բ67. 61-րդ պարագրաֆում նշված նպատակին հասնելու համար ձեռք բերողը պետք է բացահայտի հետևյալ տեղեկատվությունը յուրաքանչյուր էական ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գծով կամ

- միասնաբար՝ այն առանձին վերցված ոչ էական ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների գծով, որոնք միասին վերցված էական են.
- (ա) եթե ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման սկզբնական հաշվառումն ավարտված չէ (տե՛ս պարագրաֆ 45) առանձին ակտիվների, պարտավորությունների, չվերահսկող բաժնեմասերի կամ հատուցման հոդվածների գծով, և, հետևաբար, ֆինանսական հաշվետվություններում ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման գծով ճանաչված գումարները միայն պայմանականորեն են որոշվել, ապա՝
- (i) այն պատճառները, թե ինչու ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման սկզբնական հաշվառումն ավարտված չէ.
- (ii) այն ակտիվները, պարտավորությունները, սեփական կապիտալում բաժնեմասերը կամ հատուցման հոդվածները, որոնց գծով սկզբնական հաշվառումն ավարտված չէ.
- (iii) չափման ժամանակաշրջանի ցանկացած ճշգրտումների բնույթն ու գումարը, որոնք ճանաչվել են հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում՝ համաձայն 49-րդ պարագրաֆի.
- (բ) ձեռքբերման ամսաթվից հետո յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանում, քանի դեռ կազմակերպությունը չի հավաքագրել պայմանական հատուցում ներկայացնող ակտիվը, վաճառել կամ այլ կերպ կորցրել դրա նկատմամբ իր իրավունքները կամ մարել պայմանական հատուցում ներկայացնող պարտավորությունը, կամ քանի դեռ պարտավորությունը չեղյալ կամ ժամկետանց չի համարվել՝
- (i) ճանաչված գումարներում ցանկացած փոփոխություններ, ներառյալ մարելիս առաջացած ցանկացած տարբերություններ.
- (ii) արդյունքների միջակայքի (չգեղչված) ցանկացած փոփոխություններ և այդ փոփոխությունների պատճառները.
- (iii) պայմանական հատուցումը չափելու համար օգտագործված արժեքի գնահատման տեխնիկաները և մոդելի հիմնական մուտքային տվյալները.
- (գ) ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ճանաչված պայմանական պարտավորությունների գծով ձեռք բերողը պետք է բացահայտի ՀՀՍՍ 37-ի 84-րդ և 85-րդ պարագրաֆներով պահանջվող տեղեկատվությունը պահուստի յուրաքանչյուր դասի համար՝
- (դ) հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ գուղվիլի հաշվեկշռային արժեքների համադրումը՝ առանձին ցույց տալով՝
- (i) հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ համախառն գումարը և կուտակված արժեքկումից կորուստները.
- (ii) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված լրացուցիչ գուղվիլը, բացառությամբ օտարման խմբում ներառված գուղվիլի, որը ձեռքբերման պահին բավարարում է որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգվելու չափանիշներին՝ համաձայն ՖՀՍՍ 5 «*Վաճառքի համար պահվող ոչ ընթացիկ ակտիվներ և ընդհատված գործունեություն*» ստանդարտի.
- (iii) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում հետաձգված հարկային ակտիվների հետագա ճանաչման արդյունքում ճշգրտումները՝ համաձայն 67-րդ պարագրաֆի.
- (iv) ՖՀՍՍ 5-ի համաձայն՝ որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում ներառված գուղվիլը, ինչպես նաև հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ապաճանաչված, որպես վաճառքի համար պահվող դասակարգված օտարման խմբում նախկինում չներառված գուղվիլը.
- (v) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված արժեքկումից կորուստները՝ համաձայն ՀՀՍՍ 36-ի (բացի այդ, ՀՀՍՍ 36-ը պահանջում է նաև գուղվիլի փոխհատուցվող գումարի և արժեքկման վերաբերյալ տեղեկատվության բացահայտում).
- (vi) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում առաջացող գուտ փոխարժեքային տարբերությունները՝ համաձայն ՀՀՍՍ 21 «*Արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքի փոփոխությունների հետևանքները*» ստանդարտի.
- (vii) հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում հաշվեկշռային արժեքների ցանկացած այլ փոփոխություններ.
- (viii) հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ համախառն գումարը և կուտակված արժեքկումից կորուստները.
- (ե) ընթացիկ հաշվետու ժամանակաշրջանում ճանաչված ցանկացած այնպիսի օգուտի կամ վնասի գումարը և բացատրությունը, որը միաժամանակ՝
- (i) վերաբերում է ընթացիկ կամ նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանում իրագործված ձեռնարկատիրական գործունեության միավորմամբ ձեռք բերված որոշելի ակտիվներին կամ ստանձնած պարտավորություններին.

- (ii) չափսով, բնույթով կամ ազդեցությամբ այնպիսին է, որ դրա բացահայտումը տեղին է՝ միավորված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար:

Անցումային դրույթներ միայն փոխադարձ կազմակերպություններ ընդգրկող կամ միայն պայմանագրով ձեռք բերված ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների համար (66-րդ պարագրաֆի կիրառումը)

- Բ68. 64-րդ պարագրաֆը սահմանում է, որ սույն ՖՀՄՍ-ն առաջընթաց կերպով կիրառվում է այն ձեռնարկատիրական գործունեության միավորումների համար, որոնց ձեռքբերման ամսաթիվը 2009 թ. հուլիսի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջաններում է: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Այնուամենայնիվ, կազմակերպությունը պետք է սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառի միայն 2007 թ. հունիսի 30-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբից: Եթե կազմակերպությունը սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառում է մինչև դրա ուժի մեջ մտնելը, ապա կազմակերպությունը պետք է բացահայտի այդ փաստը և միևնույն ժամանակ պետք է կիրառի ՀՀՄՍ 27-ը (փոփոխված՝ 2008 թ.):
- Բ69. Միայն փոխադարձ կազմակերպություններ ընդգրկող կամ միայն պայմանագրով ձեռք բերված ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման համար սույն ՖՀՄՍ-ն առաջընթաց կերպով կիրառելու պահանջն ունի հետևյալ ազդեցությունը (եթե այդ ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման համար ձեռքբերման ամսաթիվը մինչև սույն ՖՀՄՍ-ի կիրառումն է).
- (ա) *Դասակարգում.* կազմակերպությունը պետք է ձեռնարկատիրական գործունեության նախկին միավորումները շարունակի դասակարգել այդպիսի միավորումների համար՝ կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման նախկին քաղաքականության համաձայն.
 - (բ) *Նախկինում ճանաչված գուղվիլ.* առաջին տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին, որում սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառվում է, ձեռնարկատիրական գործունեության նախկին միավորումից առաջացած գուղվիլի հաշվեկշռային արժեքը կլինի այդ օրվա դրությամբ դրա հաշվեկշռային արժեքը՝ կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման նախկին քաղաքականության համաձայն: Այդ գումարը որոշելիս կազմակերպությունը պետք է բացառի այդ գուղվիլի ցանկացած կուտակված ամորտիզացիայի հաշվեկշռային արժեքը և գուղվիլի համապատասխան նվազումը: Գուղվիլի հաշվեկշռային արժեքի որևէ այլ ճշգրտում չի կատարվում.
 - (գ) *Նախկինում որպես սեփական կապիտալից նվազեցում ճանաչված գուղվիլ.* կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման նախկին քաղաքականությունը կարող է հանգեցրած լինել ձեռնարկատիրական գործունեության նախկին միավորումից առաջացած գուղվիլի ճանաչմանը՝ որպես սեփական կապիտալից նվազեցում: Այդ իրավիճակում կազմակերպությունը չպետք է այդ գուղվիլը որպես ակտիվ ճանաչի առաջին տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին, որում սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառվում է: Բացի այդ, կազմակերպությունը չպետք է այդ գուղվիլի որևէ մաս ճանաչի շահույթում կամ վնասում, երբ այն ամբողջությամբ կամ մասամբ օտարում է ձեռնարկատիրական գործունեությունը, որին վերաբերում է այդ գուղվիլը, կամ երբ արժեզրկվում է այն դրամաստեղծ միավորը, որին վերաբերում է գուղվիլը.
 - (դ) *Գուղվիլի հետագա հաշվառում.* առաջին տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբից, որում սույն ՖՀՄՍ-ը կիրառվում է, կազմակերպությունը պետք է դադարեցնի ամորտիզացնել ձեռնարկատիրական գործունեության նախկին միավորումից առաջացած գուղվիլը և պետք է ստուգի գուղվիլի արժեզրկված լինելը՝ համաձայն ՀՀՄՍ 36-ի:
 - (ե) *Նախկինում ճանաչված բացասական գուղվիլ.* այն կազմակերպությունը, որը ձեռնարկատիրական գործունեության նախկին միավորումը հաշվառել է՝ կիրառելով ձեռքբերման մեթոդը, կարող է ճանաչած լինել հետաձգված կրեդիտային մնացորդ. այն հավասար է ձեռք բերվողի որոշելի ակտիվների և պարտավորությունների գուտ իրական արժեքում իր բաժնեմասի և այդ բաժնեմասի արժեքի տարբերությանը (երբեմն կոչվում է բացասական գուղվիլ): Նման դեպքում կազմակերպությունը պետք է առաջին տարեկան հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ, որում կիրառվում է սույն ՖՀՄՍ-ը, ապաճանաչի այդ հետաձգված կրեդիտային մնացորդի հաշվեկշռային արժեքը՝ նույն չափով ճշգրտելով այդ ամսաթվի դրությամբ չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդը: