



მე-19 განყოფილება
სანარმოთა გაერთიანება
და გუდვილი

განსახილველი საკითხები

- საწარმოთა გაერთიანების განმარტება
- საწარმოთა გაერთიანების ბუღალტრული აღრიცხვა
- განმარტებითი შენიშვნები
- სრულ ფასს-თან შედარება

საწარმოთა გაერთიანების განმარტება

- საწარმოთა გაერთიანება ნიშნავს სხვადასხვა განცალკევებული საწარმოების ან სამეურნეო ერთეულების გაერთიანებას ერთ ანგარიშვალდებულ საწარმოდ.
- ერთი საწარმო (მყიდველი) მოიპოვებს კონტროლს ერთ ან რამდენიმე სამეურნეო ერთეულზე (შეძენილი).
- შეძენის თარიღი არის ის თარიღი, როდესაც მყიდველი საწარმო მოიპოვებს კონტროლს შეძენილ საწარმოზე.

საწარმოთა გაერთიანების განმარტება

- კონტროლი ნიშნავს სხვა საწარმოს ფინანსური და სამეურნეო პოლიტიკის მართვის უფლებამოსილებას, მისი საქმიანობიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღების მიზნით.
- კონტროლის იდენტიფიცირება მოითხოვს მსჯელობას.
 - უარყოფადი დაშვება: საწარმო A აკონტროლებს საწარმო B-ს თუ ის ფლობს (პირდაპირ ან არაპირდაპირ, შვილობილი საწარმოს მეშვეობით) B-ს ხმის უფლების >50%-ს
 - კონტროლისთვის არ არის აუცილებელი აქციების/წილის ფლობა: მაგალითად, სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკურ სუბიექტის შემთხვევაში (სდეს)

საწარმოთა გაერთიანების განმარტება

- კონტროლი არსებობს თუ საწარმო A ფლობს 50%-ს ან ნაკლებს და უფლებამოსილია:
 - საწარმო B-ს ხმის უფლების 50%-ზე მეტის
 - მართოს B წესდებით ან რაიმე შეთანხმებით
 - დანიშნოს ან გაათავისუფლოს დირექტორთა საბჭოს 50%-ზე მეტი წევრი, რომლებიც აკონტროლებენ B-ს; ან
 - დირექტორთა საბჭოს სხდომებზე მოაგროვოს ხმების 50%-ზე მეტი
- კონტროლის მიღწევა ასევე შესაძლებელია მიმდინარე პერიოდში გამოყენებადი ოფციონების ან კონვერტირებადი ფინანსური ინსტრუმენტების მეშვეობით.

მაგალითი – საწარმოთა გაერთიანების განმარტება

10

მაგ 1. ქვემოთ მოცემულ თითოეულ შემთხვევაში, აკონტროლებს თუ არა საწარმო A საწარმო Z-ს?

აირჩიეთ ერთ-ერთი, კი; ან არა

- ა. A ფლობს Z-ს 100%-ს
- ბ. A ფლობს Z-ს 51%-ს
- გ. A ფლობს Z-ს 50%-ს
- დ. A ფლობს Z-ს 50% და ფლობს მიმდინარე პერიოდში გამოყენებად ოფციონებს Z-ს დამატებითი 100 აქციის შესაძენად
- ე. იგივე, რაც (დ) თუმცა A-ს მაგივრად B ფლობს ოფციონებს

მაგალითი – საწარმოთა გაერთიანების განმარტება

მაგ 2. ფარმაცევტულმა საწარმომ (საწარმო A) დააარსა ვირუსების კვლევითი ცენტრი უნივერსიტეტში.

A-მ განსაზღვრა, რომ კვლევითი ცენტრის ერთადერთი და უცვლელი მიზანია გამოიკვლიოს და შექმნას ვაქცინა იმ ვირუსების განკურნებისთვის, რომლებისგანაც ადამიანები იტანჯებიან.

უნივერსიტეტი ფლობს და პერსონალით აკომპლექტებს კვლევით ცენტრს.

მაგალითი – საწარმოთა გაერთიანების განმარტება

მაგ 2. (გაგრძელება) უნივერსიტეტი, საწარმო A-სგან მიღებული საგრანტო შემოსულობებიდან, იხდის კვლევითი ცენტრის დაარსებისა და მართვის ყველა ხარჯს

- საწარმო A-მ წინასწარ დამტკიცდა კვლევითი ცენტრის ბიუჯეტი

საწარმო A კვლევითი ცენტრისგან იღებს სარგებელს:

- უნივერსიტეტთან მეკავშირეობით; და
- ნებისმიერი შექმნილი ვაქცინის ან განკურნების საშუალების დაპატენტების ექსკლუზიური უფლებებით

საწარმოთა გაერთიანების ბუღალტრული ალრიცხვა

ყველა საწარმოთა გაერთიანებისთვის შექმნის მეთოდი უნდა იყოს გამოყენებული:

ეტაპი 1: მყიდველი საწარმოს იდენტიფიკაცია.

ეტაპი 2: საწარმოთა გაერთიანების ღირებულების განსაზღვრა (A).

ეტაპი 3: საწარმოთა გაერთიანების ღირებულების გადანაწილება შექმნილ აქტივებზე, აღებულ ვალდებულებებსა და პირობით ვალდებულებებზე (B).

ეტაპი 4: აქტივების აღიარება (გუდვილი) = (A)-ს მეტობა მყიდველი საწარმოს წილზე (B)-ში.

საწარმოთა გაერთიანების ბუღალტრული აღრიცხვა

მყიდველი საწარმოს იდენტიფიკაცია

- მყიდველი არის საწარმო, რომელიც მოიპოვებს კონტროლს სხვა საწარმოზე.
- ზოგჯერ რთულია მყიდველი საწარმოს იდენტიფიკაცია. ჩვეულებრივ მყიდველი საწარმო არის საწარმო:
 - რომლის რეალური ღირებულებაც **მეტია** საწარმოთა გაერთიანებამდე
 - რომელიც **იხდის ფულადი სახსრებს** (თუ დაფარვა ხდება ფულადი სახსრებით)
 - რომელიც **უშვებს აქციებს** (თუ დაფარვა ხდება აქციებით), უკუშესყიდვის გარდა
 - რომლის ხელმძღვანელობასაც გაერთიანებულ საწარმოზე **დომინირების** შესაძლებლობა აქვს

საწარმოთა გაერთიანების ბუღალტრული აღრიცხვა

საწარმოთა გაერთიანების ღირებულება

- შეძენილ საწარმოზე კონტროლის უფლების მოსაპოვებლად მყიდველი საწარმოს მიერ გადაცემული აქტივების, აღებული ვალდებულებებისა და გამოშვებული წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულება; პლუს
- საწარმოთა გაერთიანებასთან უშუალოდ დაკავშირებული დანახარჯები, მაგ., უშუალოდ დაკავშირებული საკონსულტაციო, იურიდიული, ბუღალტრული, შეფასებისა და სხვა პროფესიული თუ საკონსულტაციო ღირებულებები.

მაგალითი – საწარმოთა გაერთიანების ბუღალტრული აღრიცხვა

მაგ 3.

საწარმო A იძენს საწარმო B-ს 75%-ს, 85,000 ფე-ის გადახდით და საწარმო B -ს აქციონერებისათვის გადასაცემად 1,000 აქციის გამოშვებით (რეალური ღირებულება= 10,000 ფე).

საწარმო A-მ გასწია:

- საწარმოთა გაერთიანებასთან უშუალოდ დაკავშირებული საკონსულტაციო და იურიდიული დანახარჯი 5,000 ფე-ის ოდენობით ; და
- აქციის გამოშვების ხარჯი 1,000 ფე-ის ოდენობის.

რა არის საწარმოთა გაერთიანების ღირებულება?

მაგალითი – საწარმოთა გაერთიანების ბუღალტრული აღრიცხვა

მაგ 3. (გაგრძელება)

საწარმოთა გაერთიანების ღირებულება :		ფე
გადაცემული აქტივების რეალური ღირებულება	ფულადი სახსრები	85,000
	აქციები*	10,000
		95,000
პირდაპირ დაკავშირებული დანახარტები	საკონსულტაციო და იურიდიული დანახარტი	5,000
		100,000

* აქციების გამოშვებასთან დაკავშირებული დანახარტები 1,000 ფე აღრიცხება 22-ე განყოფილების შესაბამისად და აკლდება კაპიტალს.

საწარმოთა გაერთიანების ბუღალტრული აღრიცხვა

პირობითი კომპენსაცია

როდესაც საწარმოთა გაერთიანების ხელშეკრულება მომავალში მოსახდენ რაიმე მოვლენას ითვალისწინებს:

- თუ გადახდა მოსალოდნელია და შეიძლება შეფასდეს საიმედოდ: შეძენის თარიღისთვის უნდა შევიდეს საწარმოთა გაერთიანების ღირებულებაში;
- სხვა შემთხვევებში არ ჩაითვლება საწარმოთა გაერთიანების ღირებულებაში
 - თუმცა, თუ გადახდა შემდგომში ხდება მოსალოდნელი და შეიძლება შეფასდეს საიმედოდ, გაერთიანების ღირებულებაც უნდა კორექტირდეს შემდგომში.

საწარმოთა გაერთიანების ბუღალტრული აღრიცხვა

საწარმოთა გაერთიანების ღირებულების განაწილება

შეძენის თარიღისთვის, მყიდველმა საწარმომ საწარმოთა გაერთიანების ღირებულება შემდეგნაირად უნდა გაანაწილოს

- შეძენილი საწარმოს იდენტიფიცირებადი აქტივების, ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების რეალური ღირებულებით აღიარების გზით (თუ, რეალური ღირებულება შეიძლება შეფასდეს საიმედოდ), გამონაკლისები მოიცავს:
 - არამატერიალური აქტივი აღიარდება იმ შემთხვევაში, თუ შესაძლებელია მისი რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება, მიზანშეუწონელი დანახარჯების და ძალისხმევის გარეშე.
 - ვალდებულებები/აქტივები დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოების შეთანხმებებისთვის, ფასდება 28-ე განყოფილების - „დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები“ შესაბამისად.

საწარმოთა გაერთიანების ბუღალტრული აღრიცხვა

გუდვილის ან „უარყოფითი გუდვილის“ გაანგარიშება

- ნებისმიერი სხვაობა საწარმოთა გაერთიანების ღირებულებასა და შეძენილი საწარმოს იდენტიფიცირებადი აქტივების, ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების წმინდა რეალურ ღირებულებაში მყიდველი საწარმოს წილს შორის, უნდა აღირიცხოს, როგორც:
 - გუდვილი; ან
 - „უარყოფითი გუდვილი“.
- შეძენილი საწარმოს არამაკონტროლებელი წილი შეფასდება შეძენილი საწარმოს წმინდა იდენტიფიცირებად აქტივებში მისი პროპორციული წილის საფუძველზე.

საწარმოთა გაერთიანების ბუღალტრული აღრიცხვა

გუდვილის ან „უარყოფითი გუდვილის“ გაანგარიშება

თუ მყიდველი საწარმოს წილი შეძენილი საწარმოს იდენტიფიცირებადი აქტივების, ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების წმინდა ღირებულებაში > საწარმოთა გაერთიანების ღირებულებაზე:

- ხელახლა უნდა შეფასდეს შეძენილი საწარმოს აქტივების, ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების, ასევე საწარმოთა გაერთიანების ღირებულება;
- დაუყოვნებლივ მოგება/ზარალში უნდა აღიარდეს ხელახალი შეფასების შემდგომ დარჩენილი ნებისმიერი მეტობა.

მაგალითი – საწარმოთა გაერთიანების ბუღალტრული აღრიცხვა

მაგ 4. საწარმო A იხდის 1,100 ფე-ს საწარმო B-ს 100%-სთვის. შეძენის თარიღისთვის საწარმო B-ს იდენტიფიცირებადი აქტივების რეალური ღირებულება 1,200 ფე-ია, ხოლო ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების რეალური ღირებულება = 200 ფე.

გაიანგარიშეთ გუდვილი/“უარყოფითი გუდვილი“ და ასახეთ ოპერაცია:

$$\text{გუდვილი} = 1,100 \text{ ფე} - (1,200 \text{ ფე} - 200 \text{ ფე}) = 100 \text{ ფე}$$

დბ	შეძენილი აქტივები	1,200	
დბ	გუდვილი	100	
კრ	აღებული ვალდებულებები		200
კრ	ფულადი სახსრები		1,100

მაგალითი – საწარმოთა გაერთიანების ბუღალტრული აღრიცხვა

მაგ 5. საწარმო A იხდის 900 ფე-ს საწარმო B-ს 100%-სთვის. შეძენის თარიღისთვის საწარმო B-ს იდენტიფიცირებადი აქტივების რეალური ღირებულება 1,200 ფე-ია, ხოლო ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების რეალური ღირებულება = 200 ფე.

გაიანგარიშეთ გუდვილი/“უარყოფითი გუდვილი“ და ასახეთ ოპერაცია:

$$\text{უარყოფითი გუდვილი} = 900 \text{ ფე} - (1,200 \text{ ფე} - 200 \text{ ფე}) = -100 \text{ ფე}$$

დბ	შეძენილი აქტივები	1,200
კრ	შემოსავალი - უარყოფითი გუდვილი (მ/ზ)	100
კრ	აღებული ვალდებულებები	200
კრ	ფულადი სახსრები	900

მაგალითი – საწარმოთა გაერთიანების ბუღალტრული აღრიცხვა

მაგ 6. საწარმო A იხდის 1,100 ფე-ს საწარმო B-ს 90% -სთვის. შეძენის თარიღისთვის საწარმო B-ს იდენტიფიცირებადი აქტივების რეალური ღირებულება 1,200 ფე-ია, ხოლო ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების რეალური ღირებულება = 200 ფე.

გაიანგარიშეთ გუდვილი/“უარყოფითი გუდვილი“ და ასახეთ ოპერაცია:

$$\text{გუდვილი} = 1,100 \text{ ფე} - ((1,200 \text{ ფე} - 200 \text{ ფე}) \times 90\%) = 200 \text{ ფე}$$

დბ	შეძენილი აქტივები	1,200
დბ	გუდვილი	200
კრ	ფულადი სახსრები	1,100
კრ	აღებული ვალდებულებები	200
კრ	არამაკონტროლებელი წილი (კაპიტალი)	100

საწარმოთა გაერთიანების ბუღალტრული აღრიცხვა

გუდვილის აღრიცხვა

- თავდაპირველი აღიარების შემდეგ, გუდვილი უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით, დაგროვილი ამორტიზაციისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით:
 - თუ შეუძლებელია გუდვილის სასარგებლო მომსახურების ვადის საიმედოდ განსაზღვრა, იგი უნდა განისაზღვროს ხელმძღვანელობის საუკეთესო შეფასების საფუძველზე, მაგრამ ეს ვადა არ უნდა აღემატებოდეს 10 წელს.
 - იხილეთ 27-ე განყოფილება გაუფასურების შესახებ
- შენიშვნა: საწარმოში შექმნილი გუდვილი არ აღიარდება.

მაგალითი – საწარმოთა გაერთიანების ბუღალტრული აღრიცხვა

26

მაგ 7. 01/01/20X1 თარიღისთვის A საწარმომ შეიძინა B საწარმოს 100%. შეძენისას აღიარებულ იქნა გუდვილი 1,000 ფე-ის ოდენობით. ხელმძღვანელობამ საიმედოდ განსაზღვრა გუდვილის სასარგებლო მომსახურების ვადა, რამაც შეადგინა 15 წელი.

რა ოდენობის ამორტიზაცია დაერიცხება გუდვილს 20X1 წლის 31 დეკემბერს?

ამორტიზაცია = $1,000 / 15 = 66.67$ ფე

მაგალითი – საწარმოთა გაერთიანების ბუღალტრული აღრიცხვა

27

მაგ 8. 01/01/20X1 თარიღისთვის A საწარმომ შეიძინა B საწარმოს 100%. შეძენისას აღიარებულ იქნა გუდვილი 1,000 ფე-ის ოდენობით. ხელმძღვანელობამ ვერ შეძლო საიმედოდ განესაზღვრა გუდვილის სასარგებლო მომსახურების ვადა.

რა ოდენობის ამორტიზაცია დაერიცხება გუდვილს 20X1 წლის 31 დეკემბერს?

ამორტიზაცია = $1,000 / 10 = 100$ ფე

საწარმოთა გაერთიანების ბუღალტრული აღრიცხვა

პირობითი თანხები

თუ, იდენტიფიცირებადი აქტივების, ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების თავდაპირველი აღრიცხვა არ არის დასრულებული, საწარმოთა გაერთიანების შემდეგ პირველი საანგარიშგებო თარიღისათვის, საწარმომ უნდა აღიაროს პირობითი თანხები და:

- თუ ახალი ინფორმაცია მიღებულია შეძენის თარიღის შემდეგ 12 თვის ვადაში, საწარმომ რეტროსპექტულად უნდა დააკორექტიროს აღიარებული პირობითი თანხები;
- 12 თვის შემდეგ, საწარმოთა გაერთიანების თავდაპირველ აღრიცხვასთან დაკავშირებული კორექტირებები უნდა აისახოს წინა საანგარიშგებო პერიოდის არსებითი შეცდომების გასასწორებლად (იხ. მე-10 განყოფილება)

- გუდვილის სასარგებლო მომსახურების ვადა
- გუდვილის საბალანსო ღირებულების შეჭერება საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და ბოლოსთვის (შესადარისი შეჭერების გამჟღავნება არ არის აუცილებელი), სადაც ცალკე გამოიყოფა:
 - საწარმოთა ახალი გაერთიანებით გამოწვეული ცვლილებები
 - გაუფასურების ზარალი
 - წინა პერიოდებში შეძენილი საწარმოების გასვლა
 - სხვა ცვლილებები
- იმ ფაქტორების ხარისხობრივი შეფასება, რომლებმაც განაპირობა გუდვილის აღიარება საწარმოთა გაერთიანების საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში.

საწარმოთა თითოეული გაერთიანებისთვის, რომელიც განხორციელდა საანგარიშგებო პერიოდში, უნდა გამჟღავნდეს შემდეგი ინფორმაცია:

- გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულების სახელწოდებები და აღწერა
- შეძენის თარიღი
- შეძენილი ხმის უფლების მქონე წილობრივი ინსტრუმენტების %
- საწარმოთა გაერთიანების ღირებულება და მისი კომპონენტების აღწერა (ფულადი სახსრები, სესხები და აქციები)
- შეძენის თარიღით აღიარებული თანხები აქტივების, ვალდებულებების, პირობითი ვალდებულებებისა და გუდვილის თითოეული კლასისთვის.
- „უარყოფითი გუდვილის„ ოდენობა და სრული შემოსავლის ანგარიშგების მუხლი სადაც აისახა აღნიშნული მეთობის თანხა.

შედარება სრულ ფასს-თან

- უფრო ადვილი ენით არის გადმოცემული, მოიცავს ნაკლებ მითითებებს აღრიცხვის პრინციპების გამოსაყენებლად.
- საწარმოთა გაერთიანებასთან უშუალოდ დაკავშირებული დანახარტები, (საკონსულტაციო, იურიდიული, ბულალტრული, შეფასებისა და სხვა):
 - მსს ფასს-ით ემატება საწარმოთა გაერთიანების ღირებულებას და საბოლოოდ აისახება გუდვილის ღირებულებაში;
 - სრული ფასს-ით აღიარდება ხარტად განვევის მომენტში.
- პირობითი კომპენსაცია:
 - მსს ფასს-ით თუ მისი გადახდის ალბათობა >50% იგი ჩაირთვება საწარმოთა გაერთიანების ღირებულებაში, თუ <50% მაშინ არ ჩაირთვება, თუმცა მომავალში ალბათობის ცვლილების შემთხვევაში კორექტირდება საწარმოთა გაერთიანების ღირებულება (და გუდვილი);
 - სრული ფასს-ით იგი ფასდება რეალური ღირებულებით (ალბათობით შეწონილი მოსალოდნელი ღირებულება) და ჩაირთვება საწარმოთა გაერთიანების ღირებულებაში. მომავალში მისი ცვლილებით კორექტირდება საწარმოთა გაერთიანების ღირებულება (და გუდვილი) თუ ახალი ინფორმაცია მიუთითებს ფაქტებზე რომელიც არსებობდა შეძენის თარიღში, სხვა შემთხვევაში გუდვილის კორექტირება არ ხდება.

- გუდვილი
 - მსს ფასს-ით ერიცხება ამორტიზაცია სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში ან თუ შეუძლებელია ამ ვადის შეფასება ამორტიზაცია ერიცხება 10 წელზე.
 - სრული ფასს-ით გუდვილს ამორტიზაცია არ ერიცხება მაგრამ ხდება მისი ტესტირება გაუფასურებაზე ყოველწლიურად და აგრეთვე როცა არსებობს გაუფასურების ინდიკატორები.
- არამაკონტროლებელი წილის შეფასება
 - მსს ფასს-ით - შექენილი საწარმოს წმინდა იდენტიფიცირებად აქტივებში მისი პროპორციული წილის საფუძველზე;
 - სრული ფასს-ით - არამაკონტროლებელი წილის რეალური ღირებულებით ან ნეტო აქტივებში პროპორციული წილით.