

არამატერიალური აქტივებისა და არამაქონტროლებელი წილის აღრიცხვა

(ფასს 3 „საწარმოთა გაერთიანება“)



ნალაჟდა კვატაშიკა,
ი.ჯავახიშვილის სახელობის
თბილისის სახელმწიფო უნი-
ვერსიტეტის ასოცირებული
პროფესორი

გუდვილი

ფასს 3 „საწარმოთა გაერთიანება“ მოითხოვს, რომ მყიდველმა საწარმომ გამოავლინოს და აღიაროს გუდვილისგან განცალკევებულად საწარმოთა გაერთიანებაში შექმნილი იდენტიფიცირებადი არამატერიალური აქტივები. **არამატერიალური აქტივი** არის იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი, ფიზიკური ფორმის გარეშე. აქტივი არის იდენტიფიცირებადი, თუ იგი:

ა) განცალკევებადი, ე.ი. შესაძლებელია მისი განცალკევება ან გამოყოფა სამეურნეო ერთეულისგან და გაყიდვა, გადაცემა, იჯარით გაცემა, მასზე ლიცენზიის გაცემა ან გაცვლა, ცალკე, ან შესაბამის ხელშეკრულებასთან, იდენტიფიცირებად აქტივთან ან ვალდებულებასთან ერთად, იმის მიუხედავად, ამის გაკეთებას აპირებს თუ არა სამეურნეო ერთეული; ან

ბ) წარმოიქმნა სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებიდან, იმის მიუხედავად, შესაძლებელია თუ არა ამ უფლებების გადაცემა, ან საწარმოსგან ან სხვა უფლებებიდან თუ ვალდებულებებიდან მისი განცალკევება.

ამდენად, არამატერიალური აქტივი ითვლება იდენტიფიცირებად აქტივად, თუ იგი აკმაყოფილებს განცალკევების კრიტერიუმებს, ან სახელშეკრულებო-იურიდიულ კრიტერიუმებს. **არამატერიალური აქტივი, რომელიც სახელშეკრულებო-იურიდიულ კრიტერიუმებს აკმაყოფილებს, იდენტიფიცირებადად მიიჩნევა მაშინაც კი, თუ შეუძლებელია მისი გადაცემა ან გამოცალკევება შექმნილი საწარმოდან, ან სხვა უფლებებიდან და ვალდებულებებიდან. მაგალითად, შექმნილი საწარმო საოპერაციო იჯარით იღებს საწარმოო მოწყობილობას და საოპე-**

რაციო იჯარის პირობები მისაღებია საბაზრო პირობებთან შედარებით. იჯარის პირობები კრძალავს იჯარის გადაცემას (გაყიდვის ან ქვეიჯარის საშუალებით). თანხა, რის გამოც საიჯარო პირობები მისაღებად ითვლება იმავე, ან მსგავსი მუხლების მიმდინარე საბაზრო გარიგებების პირობებთან შედარებით, არის არამატერიალური აქტივი, რომელიც აკმაყოფილებს გუდვილისგან განცალკევებით აღიარების სახელშეკრულებო-იურიდიულ კრიტერიუმებს, თუმცა მყიდველ საწარმოს არ შეუძლია მისი გაყიდვა ან საიჯარო ხელშეკრულების რაიმე გზით სხვაზე გადაცემა.

არამატერიალური აქტივი, რომელიც მყიდველ საწარმოს შეუძლია გაყიდოს, ლიცენზიით გასცეს, ან სხვაგვარად გაცვალოს ისეთ რამეში, **რასაც ღირებულება აქვს**, აკმაყოფილებს განცალკევების კრიტერიუმებს იმ შემთხვევაშიც კი, თუ მყიდველი საწარმო არ აპირებს მის გაყიდვას, ლიცენზიით გადაცემას ან სხვაგვარად გაცვლას. შექმნილი არამატერიალური აქტივი განცალკევების კრიტერიუმებს აკმაყოფილებს, თუ არსებობს ამ ტიპის ან მსგავსი ტიპის აქტივის გაცვლის გარიგების ფაქტი, თუნდაც ასეთი გარიგებები ხშირი არ იყოს და იმის მიუხედავად, მონაწილეობს თუ არა მასში მყიდველი საწარმო.

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

ქენილი საწარმო ფლობს რეგისტრირებულ სავაჭრო მარკას და დოკუმენტირებულ, მაგრამ უპატენტო ტექნიკურ ცოდნას, რომელიც გამოიყენება ამ სავაჭრო მარკის პროდუქციის საწარმოებლად. სავაჭრო მარკაზე საკუთრების გადასაცემად, მესაკუთრემ ასევე უნდა გადასცეს ყველაფერი, რაც ახალ მესაკუთრეს დასჭირდება გარკვეული პროდუქტის საწარმოებლად ან მომსახურების გასაწევად, რომელიც არ განსხვავდება ყოფილი მესაკუთრის მიერ წარმოებული იმავე პროდუქტისა და მომსახურებისგან. იმის გამო, რომ უპატენტო ტექნიკური ცოდნა უნდა გაცალკევდეს შექენილი საწარმოსგან ან გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულისგან და გაიყიდოს, თუ ეს სავაჭრო მარკა გაიყიდება, იგი აკმაყოფილებს გაცალკევების კრიტერიუმებს.

მყიდველმა საწარმომ, მას შემდეგ, რაც აღიარებს იდენტიფიცირებად აქტივებს, ვალდებულია და არამაკონტროლებელ წილებს, უნდა დაადგინოს განსხვავება:

- აგრეგირებულ გადაცემულ კომპენსაციას, შექენილი საწარმოს ნებისმიერ არამაკონტროლებელ წილსა და ეტაპობრივად განხორციელებულ საწარმოთა გაერთიანების დროს – შექენილ საწარმოში მყიდველი საწარმოს ადრე კუთვნილი სააქციო წილის შექენის თარიღისთვის განსაზღვრულ რეალურ ღირებულებას; და

- შექენილ წმინდა იდენტიფიცირებად აქტივებს შორის.

განსხვავება აღიარდება როგორც გუდვილი. არამატერიალურ აქტივის გუდვილისგან განცალკევებულად ასაღიარებლად, საკმარისია აღიარების ერთ-ერთი კრიტერიუმის დაკმაყოფილება.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ (ბასს-მა) გადაწყვიტა გაეუქმებინა შეფასების საიმედოობის კრიტერიუმი, როგორც აბსოლუტური კრიტერიუმი, რომელიც, მისი აზრით, ზედმეტია, რადგან შეფასების საიმედოობა აღიარების საერთო კრიტერიუმების ნაწილია, სტრუქტურული საფუძვლების მიხედვით¹. ფასს 3 აღარ მოითხოვს მომავალში მისაღები ეკონომიკური სარგებლის საიმედოობის შეფასების ალბათობის მაღალ დონეს,

გუდვილი არის საწარმოთა გაერთიანებაში შექენილი სხვა აქტივებიდან წარმოქმნილი მომავალი ეკონომიკური სარგებელი, რომელთა ცალკე იდენტიფიცირება და აღიარება შეუძლებელია. გუდვილი გაიანგარიშება როგორც სხვაობა შექენილი საწარმოს ღირებულებასა (გადაცემულ კომპენსაციასა) და ამ საწარმოს იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების აგრეგირებულ რეალურ ღირებულებას შორის. სხვაგვარად, გუდვილი წარმოადგენს ისეთი აქტივების ერთობლიობას, რომელთა ინ-

დივიდუალურად იდენტიფიცირება და აქტივად აღიარება შეუძლებელია, მაგრამ საწარმოსთვის არის მომავალი ეკონომიკური სარგებელი, რომელიც ვერ იქნება ბიზნესისგან გაცალკევებულად „გაყიდული“ ან „გაცვლილი“. გუდვილის თანხა მოიცავს ინტეგრაციის სარგებელს – ბიზნესში საკონკურენტო უპირატესობებს, რასაც შეუძლია დამატებითი შემოსავლებისა და ფულადი ნაკადების გენერირება. ასეთ არამატერიალურ ფაქტორებს მიეკუთვნება საწარმოს საფირმო სახელი, რეპუტაცია ბაზარზე, ტექნოლოგიური და მმართველობითი კულტურა, კავშირები კონტრაგენტებთან და სხვა (როგორიცაა: ხარჯების შემცირება, ოპერაციების მასშტაბების ზრდა, ბაზარზე გაგვლისა და წილის ზრდა). გუდვილი არ ამორტიზირდება, მას ყოველწლიურად უტარდება ტესტირება გაუფასურებაზე.

იშვიათად შესაძლებელია², რომ მყიდველმა საწარმომ განახორციელოს ხელსაყრელი შესყიდვა, რომელიც წარმოადგენს საწარმოთა ისეთ გაერთიანებას, რომელშიც შექენილი იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების წმინდა ღირებულება შექენის თარიღისთვის აღემატება კომპენსაციის თანხას

ხელსაყრელი შესყიდვით მიღებული შემოსულობის აღიარებამდე, მყიდველმა საწარმომ ხელახლა უნდა განიხილოს, სწორად განსაზღვრა თუ არა ყველა შექენილი აქტივი და ყველა აღებული ვალდებულება და უნდა აღიაროს ნებისმიერი დამატებითი აქტივი ან ვალდებულება, რომლებიც ამ შემოწმებისას გამოვლინდა. თუ ეს გადამეტება ისევ შენარჩუნებულია, მყიდველმა საწარმომ მიღებული შემოსულობა უნდა აღიაროს მოგებაში ან ზარალში, შექენის თარიღით.

არამაკონტროლებელი წილი

როდესაც შექენილია შვილობილი საწარმოს კაპიტალის 100%-ზე ნაკლები წილი, შვილობილი საწარმოს ღირებულება შედგება ორი ნაწილისგან: იმ ნაწილისგან, რომელიც ეკუთვნის სათაო საწარმოს; და იმ ნაწილისგან, რომელიც ეკუთვნის შვილობილ საწარმოს. შვილობილი საწარმოს წილი არ იძლევა კონტროლის უფლებას, რის გამოც მას უწოდებენ არამაკონტროლებელ წილს. არამაკონტროლებელი წილი არის წილი შვილობილი საწარმოს საკუთარ კაპიტალში, რომელიც სათაო საწარმოს არ ეკუთვნის არც პირდაპირ და არც არაპირდაპირ.

ვინაიდან სათაო საწარმო აკონტროლებს შვილობილ საწარმოს, კონსოლიდირებულ ბალანსში აისახება ჯგუფის (და არა მხოლოდ

2 მაგალითად, ხელსაყრელ შესყიდვას შეიძლება ადგილი ჰქონდეს საწარმოთა გაერთიანებაში, რომელიც წარმოადგენს იძულებით გაყიდვას, სადაც გამყიდველი იძულებით მოქმედებს.

1 ფასს 3, დს 125.

სათაოს) აქტივები და შესაბამისად, კაპიტალის და რეზერვების განყოფილებაში ცალკე მუხლის სახით აისახება არამაკონტროლებელის წილი, რათა გამოჩნდეს წმინდა აქტივების ის ნაწილი, რომელსაც სათაო საწარმო აკონტროლებს, მაგრამ მას არ ეკუთვნის.

გუდვილის და არამაკონტროლებელი წილის შეფასება

ფასს 3-ით არსებობს გუდვილის გაანგარიშების ორი მეთოდი:

- ნაწილობრივი გუდვილი (პროპორციული);
- სრული გუდვილი (რეალური ღირებულებით).

გუდვილის გაანგარიშების პროპორციულობის მეთოდი ითვალისწინებს მხოლოდ სათაო საწარმოს ნაწილის ასახვას შეძენილი წმინდა აქტივების წილის პროპორციულად, ანუ გუდვილის მხოლოდ იმ ნაწილის ასახვას, რომელიც შეძენილია. გუდვილის ის ნაწილი, რომელიც არ არის შეძენილი სათაო საწარმოს მიერ, არ აისახება კონსოლიდირებულ ბალანსში. **სრული გუდვილის მეთოდი** ითვალისწინებს მთლიანად (100%-ით) ჯგუფის გუდვილის ასახვას, რომელიც ეკუთვნის მაკონტროლებელ (სათაო) საწარმოს და არამაკონტროლებელი წილის მფლობელებს (შვილობილ საწარმოს).

ფასს 3-ით მყიდველი საწარმოსთვის დაშვებულია არამაკონტროლებელი წილის შეფასება რეალური ღირებულებით (ანუ გუდვილის გათვალისწინებით), ან შეძენილი საწარმოს იდენტიფიცირებად წმინდა აქტივებში არამაკონტროლებელი წილის პროპორციული წილით (ფასს 3, პ.19, დს 209). ანუ, საწარმოს არამაკონტროლებელი წილის შეფასება შეიძლება ორი მეთოდიდან ერთ-ერთით:

- შეძენის თარიღით განსაზღვრული რეალური ღირებულებით; ან
- როგორც არამაკონტროლებელი წილის პროპორციული წილი შეძენილი საწარმოს წმინდა იდენტიფიცირებად აქტივებში.

შეძენილ საწარმოში მყიდველი საწარმოს წილის რეალური ღირებულება და არამაკონტროლებელი წილის რეალური ღირებულება შეიძლება განსხვავდებოდეს ერთი აქციის რეალური ღირებულების მეთოდის გამოყენებისას. ძირითადი განსხვავება შეიძლება იყოს შეძენილ საწარმოში მყიდველი საწარმოს წილის თითო აქციის რეალურ ღირებულებაში კონტროლისთვის პრემიის ჩართვა, ან პირიქით, არამაკონტროლებელი წილის თითო აქციის რეალურ ღირებულებაში კონტროლის არქონისთვის დისკონტის (რომელსაც სხვანაირად უმცირესობის დისკონტსაც უწოდებენ) ჩართვა. (ფასს 3, დანართი „ბ“, მითითებები გამოყენებაზე, პ. 44-45).

ზოგჯერ მყიდველ საწარმოს საშუალება ექნება, არამაკონტროლებელი წილის რეალური

ღირებულება შეძენის თარიღისთვის შეაფასოს ჩვეულებრივი აქციების (რომელსაც არ ფლობს მყიდველი საწარმო) აქტიური ბაზრის ფასების საფუძველზე. იმ შემთხვევაში, როდესაც ჩვეულებრივი აქციებისთვის აქტიური ბაზრის ფასები ხელმისაწვდომი არ იქნება, მყიდველმა საწარმომ არამაკონტროლებელი წილის რეალური ღირებულება უნდა შეაფასოს შეფასების სხვა მეთოდებით.

არამაკონტროლებელი წილის შეფასება რეალური ღირებულებით მიიღება ორი ელემენტის შეფასების ჯამით: **წილით წმინდა აქტივებში საანგარიშებო თარიღისთვის და არამაკონტროლებელ წილზე მისაკუთვნებელი გუდვილის ნაწილით**. როდესაც გუდვილი აისახება პროპორციულობის მეთოდით, მაშინ არამაკონტროლებელი წილი ფასდება მხოლოდ არამაკონტროლებელი წილის ნაწილით წმინდა აქტივებში საანგარიშებო თარიღისათვის.

ამდენად, **გუდვილი და არამაკონტროლებელი წილი** ერთნაირად უნდა შეფასდეს: ან **რეალური ღირებულებით/სრული გუდვილით**; ან **პროპორციული გუდვილით**. საწარმო თავად ირჩევს გუდვილისა და არამაკონტროლებელი წილის შეფასების მეთოდს.

მაგალითი. გუდვილისა და არამაკონტროლებელი წილის შეფასება

ორი წლის წინ A საწარმომ 4,4 მილიონ ლარად შეიძინა B საწარმოს 80%, რომლის წმინდა აქტივების რეალური ღირებულება შეადგენდა 5 მილიონ ლარს. არამაკონტროლებელი წილის რეალური ღირებულება შეძენისას შეფასდა 1.100 ათას ლარად.

საანგარიშებო თარიღისთვის შვილობილი საწარმოს წმინდა აქტივები შეადგენს 6 მილიონ ლარს.

გავიანგარიშოთ გუდვილი და არამაკონტროლებელი წილი რეალური ღირებულების და პროპორციულობის მეთოდით.

ცხრილი 1

გუდვილის და არამაკონტროლებელი წილის გაანგარიშება პროპორციულობის მეთოდით

მაჩვენებლები	ათასი ლარი
გუდვილის გაანგარიშება	
შესყიდვის კომპენსაცია	4.400
შეძენილი წმინდა აქტივები (5.000 * 80%)	<u>(4.000)</u>
გუდვილი – სათაო საწარმოს წილი	400
არამაკონტროლებელი წილის გაანგარიშება	
არამაკონტროლებელი წილი (წილი წმინდა აქტივებში საანგარიშებო თარიღისათვის: 6.000 * 20%)	1.200

ცხრილი 2
გუდვილის და არამაკონტროლებელი წილის გაანგარიშება რეალური ღირებულების მეთოდით

მაჩვენებლები	ათასი ლარი	ათასი ლარი
გუდვილის გაანგარიშება		
შესყიდვის კომპენსაცია		4.400
შეძენილი წმინდა აქტივები:		
სათაო საწარმოს წილი შეიღობილი საწარმოს წმინდა აქტივებში შეძენისას (5.000 * 80%)		(4.000)
გუდვილი – სათაო საწარმოს წილი		400
არამაკონტროლებელი წილის რეალური ღირებულება შეძენის თარიღით	1.100	
არამაკონტროლებელი წილის ნაწილი წმინდა აქტივებში შეძენის თარიღით (5.000 * 20%)	(1.000)	
გუდვილი – არამაკონტროლებელი წილი		100
სრული გუდვილი		500
არამაკონტროლებელი წილის გაანგარიშება		
წილით წმინდა აქტივებში საანგარიშგებო თარიღისათვის (6.000 * 20%)	1.200	
არამაკონტროლებელ წილზე მისაკუთვნიებული გუდვილის ნაწილი	100	
არამაკონტროლებელი წილი		1300

1. გუდვილი წარმოადგენს სხვაობას შეიღობილი საწარმოს წმინდა აქტივების შესაძენად გადახდილ თანხასა და ამ წმინდა აქტივების რეალურ ღირებულებას შორის.
2. გუდვილი ფასდება რეალური ღირებულების მეთოდით ან პროპორციული მეთოდით.
3. გუდვილი არ ამორტიზდება, მას ყოველწლიურად უტარდება ტესტირება გაუფასურებაზე.
4. კონსოლიდირებული ბალანსის საკუთარი კაპიტალის განაყოფში, სათაო საწარმოს მესაკუთრეთა საკუთარი კაპიტალისგან განცალკევებით, არამაკონტროლებელი წილი ცალკე მუხლის სახით აისახება, რათა გამოჩნდეს აქტივების ის ნაწილი, რომელსაც სათაო საწარმო აკონტროლებს, მაგრამ მას არ ეკუთვნის.

АНОТАЦИЯ

УЧЕТ ГУДВИЛЛА И НЕКОНТРОЛИРУЮЩЕЙ ДОЛИ

Надежда Кваташидзе, ассоциированный профессор
Тбилисского государственного университета им.И.Джавахишвили

В статье рассмотрены некоторые вопросы МСФО 3 «Объединения бизнеса», в частности критерии определения нематериальных активов при объединении бизнеса, гудвилл и неконтролирующая доля (доля меньшинств). Определенное внимание уделено вопросу отмены критерия признания нематериальных активов - надежность оценки, как

абсолютного критерия. Дан порядок определения гудвилла как разницы между суммой компенсации (стоимости) бизнеса и реальной стоимости чистых активов приобретенного предприятия. Рассмотрено понятие неконтролирующей доли (доли меньшинств), оценки гудвилла и неконтролирующей доли по методу реальной стоимости и пропорциональному методу.