

### მითითებები სსბას 40-ის გამოყენებასთან დაკავშირებით

საჯარო სექტორის ერთეულთა გაერთიანება არის სხვადასხვა ოპერაციების გაერთიანება საჯარო სექტორის ერთ ერთეულში. სამინისტროების/უწყებების გაერთიანება ერთ სამინისტროში/უწყებაში კლასიფიცირდება როგორც საჯარო სექტორის ერთეულთა გაერთიანება.

შერწყმის შედეგად:

- წარმოიქმნება ახალი ერთეული;
- შერწყმა არის საჯარო სექტორის ერთეულთა გაერთიანება რომელშიც გაერთიანების არც ერთი მხარე არ იძენს კონტროლს ერთ ან მეტ ოპერაციაზე; ან
- შერწყმა არის საჯარო სექტორის ერთეულთა გაერთიანება, რომელშიც გაერთიანების ერთი მხარე იძენს კონტროლს ერთ ან მეტ ოპერაციაზე და რომელშიც არსებობს მტკიცებულება, რომ გაერთიანებას აქვს შერწყმის ეკონომიკური შინაარსი.

შემდეგი ინდიკატორები შეიძლება წარმოადგენდეს მტკიცებულებას, რომ გაერთიანება წარმოადგენს შერწყმას:

- ანაზღაურება ხდება სხვა მიზეზების გამო, გარდა იმ პირთა კომპენსაციისა, რომელთაც აქვთ უფლება მისი მიღების გადაცემული ოპერაციის წმინდა აქტივებზე უარის თქმის გამო;
- ანაზღაურების გადახდა არ ხდება მათთვის, ვისაც უფლება აქვს გადაცემული ოპერაციის წმინდა აქტივებზე; ან
- ანაზღაურება არ არის გადახდილი, რადგან არ არსებობს ფიზიკური თუ იურიდიული პირი, რომელიც უფლებამოსილია გადაცემული ერთეულის წმინდა აქტივებზე.
- საჯარო სექტორის გაერთიანებას აწესებს მესამე მხარე ისე, რომ კომბინაციის რომელიმე მხარე არ იყოს ჩართული გადაწყვეტილების მიღების პროცესში;
- საჯარო სექტორის გაერთიანება ექვემდებარება დამტკიცებას თითოეული მხარის მოქალაქეების მიერ რეფერენდუმის გზით; ან
- ხდება საჯარო სექტორის გაერთიანება საერთო კონტროლის ქვეშ.

### შერწყმის აღრიცხვა

შედეგად, ერთეულმა უნდა აღრიცხოს ყველა შერწყმა წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული ბუღალტრული მეთოდის გამოყენებით.

წილების გაერთიანების მოდიფიცირებული ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის გამოყენება მოითხოვს:

- შედეგად წარმოქმნილი ერთეულის იდენტიფიცირება ;
- შერწყმის თარიღის დადგენა;
- მიღებული აქტივების და ნაკისრი ვალდებულებების აღიარება და შეფასება ;
- წმინდა აქტივების/კაპიტალის კომპონენტების აღიარება და შეფასება და შერწყმიდან გამოწვეული სხვა შესწორებები.

საბოლოო ერთეული არის ის ერთეული, რომელიც გაერთიანების შედეგად იღებს კონტროლს შერწყმის შედეგად გაერთიანებულ ოპერაციებზე.

საბოლოო ერთეულმა უნდა განსაზღვროს შერწყმის თარიღი, რომელიც არის თარიღი, როდესაც იგი იღებს კონტროლს გაერთიანებულ ოპერაციებზე.

შერწყმის თარიღისთვის, საბოლოო ერთეულმა უნდა აღიაროს იდენტიფიცირებადი აქტივები და ვალდებულებები, რომლებიც აღიარებულია გაერთიანებული ოპერაციების ფინანსურ ანგარიშგებებში შერწყმის თარიღისთვის.

გაერთიანებულ ოპერაციებს შორის ყველა ტრანზაქციის ეფექტი ამოითიშება საბოლოო ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას.

გაერთიანების თარიღის შედეგად წარმოქმნილმა ერთეულმა უნდა მოახდინოს შერწყმის შედეგად მიღებული აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაცია ან განსაზღვრა იმ კლასიფიკაციების ან აღნიშვნების გამოყენებით, რომლებიც ადრე გამოყენებული იყო გაერთიანებული ოპერაციების მიერ.

საბოლოო ერთეულმა უნდა შეაფასოს გაერთიანებული ოპერაციების იდენტიფიცირებადი აქტივები და ვალდებულებები მათი საბალანსო ღირებულებით გაერთიანებული ოპერაციების ფინანსურ ანგარიშგებაში შერწყმის თარიღისთვის.

შერწყმის თარიღის მდგომარეობით, მიღებულმა ერთეულმა უნდა შეცვალოს გაერთიანებული ოპერაციების იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებები, იმისათვის, რომ, საჭიროების შემთხვევაში, შეესაბამებოდეს საბოლოო ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკას.

შერწყმა არ იწვევს გუდვილის წარმოქმნას.

საბოლოო ერთეულმა უნდა აღიაროს წმინდა აქტივების/კაპიტალის თანხები შემდეგი მუხლების ტოლი და საპირისპიროდ:

- ა) გაერთიანებული ოპერაციების აქტივების საბალანსო ღირებულებები;
- ბ) გაერთიანებული ოპერაციების ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებები.

საბოლოო ერთეულმა უნდა აღიაროს წმინდა აქტივების/კაპიტალის ფარგლებში შესაბამისი კორექტირება:

- ა) ოპერაციებს შორის ტრანზაქციების ამოთიშვა;
- ბ) გაერთიანებული ოპერაციების იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების კორექტირება, სადაც ეს აუცილებელია, რათა შეესაბამებოდეს საბოლოო ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკას.

საბოლოო ერთეულმა შეიძლება წარმოადგინოს წმინდა აქტივებში/კაპიტალში აღიარებული თანხები, როგორც:

- ა) ერთი საწყისი ნაშთი ან
- ბ) როგორც წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცალკეული კომპონენტები.

## **ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა**

*როდესაც საბოლოო ერთეული არის ახალი ერთეული*

შერწყმის შედეგად მიღებული საბოლოო ერთეულის პირველი ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს:

- ა) ფინანსური მდგომარეობის საწყის ანგარიშგებას შერწყმის თარიღისთვის ;
- ბ) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას ანგარიშგების თარიღისთვის;
- გ) ფინანსური შედეგების ანგარიშგებას შერწყმის თარიღიდან ანგარიშგების თარიღამდე პერიოდისთვის;
- დ) ანგარიშგება წმინდა აქტივებში/კაპიტალში ცვლილებების შესახებ შერწყმის თარიღიდან ანგარიშგების თარიღამდე პერიოდისთვის;
- ე) ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებას შერწყმის თარიღიდან ანგარიშგების თარიღამდე პერიოდისთვის;
- ვ) ბიუჯეტისა და ფაქტობრივი თანხების შედარება შერწყმის თარიღიდან ანგარიშგების თარიღამდე პერიოდისთვის;
- ზ) განმარტებითი შენიშვნები, რომლებიც მოიცავს მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკების შეჯამებას და სხვა განმარტებით შენიშვნებს.

#### ***როდესაც საბოლოო ერთეული არ არის ახალი ერთეული***

საბოლოო ერთეულმა უნდა წარმოადგინოს თავისი ფინანსური ანგარიშგება არსებული აღრიცხვის და ანგარიშგების მეთოდოლოგიის შესაბამისად.

საჯარო სექტორის გაერთიანების შემდეგ, საბოლოო ერთეულმა უნდა გაამყდავნოს:

- ა) აქტივებისა და ვალდებულებების თითოეული ძირითადი კლასის და წმინდა აქტივების/კაპიტალის კომპონენტების აღიარებული თანხები საბოლოო ერთეულში შემავალი ოპერაციების გაერთიანებიდან
- ბ) წმინდა აქტივების/კაპიტალის კომპონენტებში შეტანილი ნებისმიერი კორექტირება, რომელიც საჭიროა გაერთიანებული ოპერაციების საბოლოო ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკასთან შესაბამისობაში მოყვანის მიზნით;
- გ) ნებისმიერი კორექტირება, რომელიც შესრულებულია გაერთიანებულ ოპერაციებს შორის გარიგებების ამოსათიშად.

#### ***ყოველი გაერთიანებული ოპერაცია, რომელიც არ წარმოადგენს საბოლოო ერთეულს ამზადებს:***

- ა) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას საანგარიშო პერიოდის დასაწყისისათვის;
- ბ) ფინანსური მდგომარეობის საბოლოო ანგარიშგებას შერწყმის თარიღისთვის;
- გ) ფინანსური შედეგების საბოლოო ანგარიშგებას საანგარიშო პერიოდის დასაწყისიდან შერწყმის თარიღამდე პერიოდისთვის;
- დ) წმინდა აქტივებში/კაპიტალში ცვლილებების საბოლოო ანგარიშგებას საანგარიშო პერიოდის დასაწყისიდან შერწყმის თარიღამდე პერიოდისთვის;
- ე) ფულადი სახსრების მოძრაობის საბოლოო ანგარიშგება საანგარიშო პერიოდის დასაწყისიდან შერწყმის თარიღამდე პერიოდისთვის;
- ვ) ბიუჯეტის და ფაქტობრივი თანხების საბოლოო შედარება საანგარიშო პერიოდის დასაწყისიდან შერწყმის თარიღამდე;

ზ) განმარტებითი შენიშვნები, რომლებიც მოიცავს მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკების შეჯამებას და სხვა განმარტებით შენიშვნებს.

**გამჟღავნება**

საბოლოო ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია თითოეული შერწყმისათვის, რომელიც ხდება საანგარიშგებო პერიოდში:

- ა) თითოეული გაერთიანებული ოპერაციის დასახელება და აღწერა;
- ბ) შერწყმის თარიღი;
- გ) შერწყმის ძირითადი მიზეზები, მათ შორის, სადაც შესაძლებელია, შერწყმის სამართლებრივი საფუძველი;
- დ) თანხები, რომლებიც აღიარებულია შერწყმის თარიღისთვის გადაცემული აქტივებისა და ვალდებულებების თითოეული ძირითადი კლასისთვის.
- ე) აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების კორექტირება, რომელიც აღირიცხება თითოეული გაერთიანებული ოპერაციის მიერ შერწყმის თარიღისთვის:
  - გაერთიანებულ ოპერაციებს შორის გარიგებების ეფექტის ამოთიშვა; და
  - შესაბამისობა საბოლოო ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკასთან.

**საილუსტრაციო მაგალითი 1**

სამინისტრო A და B სამინისტრო გაერთიანდა 2024 წლის 1 ივნისიდან ახალ AB სამინისტროში, რომელმაც დაეკისრა ორივე სამინისტროს ფუნქციების განხორციელება. გაერთიანების შედეგად, ახალ სამინისტროს გადაეცა ორივე სამინისტროს აქტივები და ვალდებულებები.

ანალიზი:

- AB სამინისტრო არის საბოლოო ერთეული და წარმოადგენს ახალ ერთეულს ;
- სამინისტრო A და სამინისტრო B არის გაერთიანებული ოპერაციები.

A და B სამინისტროები ამზადებენ საბოლოო (სალიკვიდაციო) ფინანსურ ანგარიშგებებს.

AB სამინისტრო წარადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელიც მოიცავს პერიოდს შერწყმის თარიღიდან საანგარიშო პერიოდის ბოლომდე.

წილების გაერთიანების მეთოდის გამოყენება :

სალიკვიდაციო ბალანსი შერწყმის დღეს	A სამინისტრო	B სამინისტრო	AB სამინისტრო (საწყისი ბალანსი)
აქტივები	100	130	230
ვალდებულებები	80	60	140
წმინდა აქტივები/კაპიტალი	20	70	90

ორმაგი ჩანაწერები სამინისტროს AB-ს წიგნში გახსნის ბალანსის დასადგენად:

	დებეტი	კრედიტი
აქტივები	100	
წმინდა აქტივები/ კაპიტალი		100
წმინდა აქტივები/ კაპიტალი	80	
ვალდებულებები		80

*აქტივების და ვალდებულებების A სამინისტროს მიერ აღრიცხვა*

	დებეტი	კრედიტი
აქტივები	130	
წმინდა აქტივები/ კაპიტალი		130
წმინდა აქტივები/ კაპიტალი	60	
ვალდებულებები		60

*აღრიცხოს სამინისტროს აქტივები და ვალდებულებები B*

**საერთო ოპერაციების და ნაშთების ამოთიშვა**

დავუშვათ, B სამინისტრომ შეიძინა აქტივი 15 ლარად A სამინისტროსგან. ოპერაციამ გამოიწვია:

- A სამინისტროს დებიტორული დავალიანება 15 ლარი
- B სამინისტროს ვალდებულება 15 ლარი
- A სამინისტროში ნამეტი

	A სამინისტრო	B სამინისტრო	დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებების ამოთიშვა	A სამინისტროში მოგების ამოთიშვა და აქტივის მიმდინარე ღირებულების შემცირება B სამინისტროში	AB სამინისტრო
აქტივები	100	130	(15)	(2)	213

ვალდებულებები	80	60	(15)		125
წმინდა აქტივები/კაპიტალი	20	70		(2)	88

ორმაგი ჩანაწერი AB სამინისტროს ბუღალტრულ აღრიცხვაში გაერთიანებულ ოპერაციებს შორის  
გაყიდვის ოპერაციის  
ეფექტის ამოსათიშად:

	დებიტი	კრედიტი
გადასახდელი ვალდებულებები	15	
დებიტორული დავალიანებები		15

წმინდა კაპიტალი	აქტივები/ 2	
აქტივი		2

*A და B სამინისტროებს შორის გარიგების ეფექტის ამოსათიშად*

