



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

TFAS® 3 Verslo jungimai



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

3-IASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Verslo jungimai“

TAIKYMO SRITIS IR APIBRĖŽTYS

Verslo jungimai vykdomi dėl įvairių ekonominių priežasčių, siekiant įgyti pranašumą rinkoje, įsigyti įrangą ar atsargas, panaudoti žmogiškuosius išteklius, sumažinti išlaidas ir pan. Yra įvairių verslo jungimų modelių, kurie pasiekia skirtingus rezultatus. Verslo jungimų rezultatai teikia naudą verslo jungimo metu arba ateityje gaunant grąžą. Verslo jungimas turi būti tinkamai atspindėtas finansinėse ataskaitose, o svarbi informacija turi būti atskleista vartotojams.

TFAS standartai nustato ūkio subjekto įsigyto turto ir prisiimtų įsipareigojimų pripažinimo ir įvertinimo reikalavimus ir kaip tai turi būti pateikta finansinėse ataskaitose. Verslo jungimo atveju, kai sumokėta kaina skiriasi nuo paveldėto turto ir įsipareigojimo tikrosios vertės, turi būti vertinamas prestižas ir pripažįstamas pagal TFAS standartus. TFAS standartai nurodo, kokia informacija yra svarbi verslo jungimui, kuri turi įtakos bei turėtų būti atskleista vartotojams.

Pagrindinės apibrėžtys (3 TFAS A priedas):

Įsigytasis ūkio subjektas – verslo vienetas arba verslo vienetai, kurių kontrolė įgyja įsigijusysis ūkio subjektas po verslo jungimo.

Įsigijusysis ūkio subjektas – ūkio subjektas, įsigyjantis įsigytojo subjekto kontrolę.

Įsigijimo data – data, kada įvyko verslo jungimas ir įsigijusysis ūkio subjektas įgijo įsigytojo subjekto kontrolę.

Verslas – integruota veiklų ir turto visuma, kuri naudojama klientams teikiant prekes ar paslaugas, kurios generuoja investicijų pajamas ar kitas veiklos pajamas.

Verslo jungimas – sandoris ar kitas įvykis, kuriuo metu įsigijusysis ūkio subjektas įgyja vieno ar daugiau verslo vienetų kontrolę. Sandoriai, kartais vadinami „tikruoju susijungimu“ arba „lygių subjektų susijungimu“, taip pat verslo jungimai pagal 3-ojo TFAS vartojamą reikšmę.

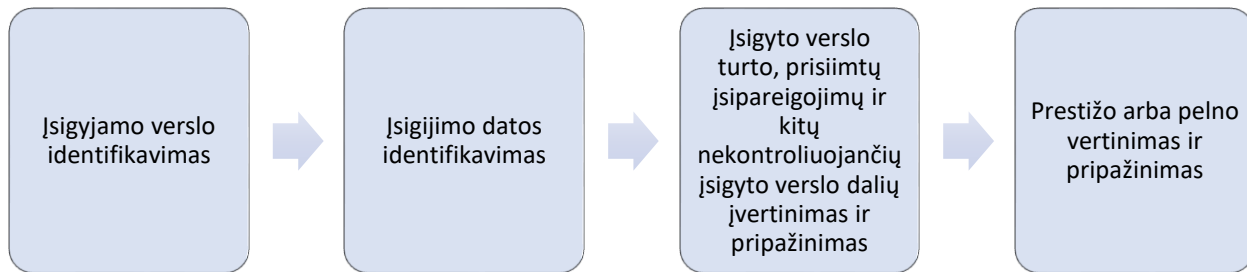
Tikroji vertė – kaina, kuri yra gaunama pardavus turtą arba sumokama už įsipareigojimą tarp rinkos dalyvių.

Prestižas – iš verslo jungimo įgytas turtas, reprezentuojantis būsimą ekonominę naudą, kuri atskirai pripažįstamas turtu.

PRIPAŽINIMAS

3-ais TFAS netaikomas šioms nuostatoms: jungtinės veiklos susitarimo atvejams; turto, kuris nesudaro verslo, įsigijimui, taip sandorio metu nesukuriant prestižo; bendrai kontroliuojamų ūkio subjektų ir investicijų į dukterinę įmonę.

Verslo jungimas apskaitomas įsigijimo metodu, šis apskaitos metodas taikomas, kai ūkio subjektas įsigyja kitą įmonę ir skirtumas tarp verslo pirkimo kainos ir tikrosios vertės yra vertinamas kaip prestižas. Jei buvo sudaryta verslo jungimo sutartis, turi būti taikomas žemiau pateiktas įsigijimo metodas sudarytas iš keturių etapų (žr. 1 pav.).



1 pav. Įsigijimo metodo žingsniai verslo jungimo pripažinimui

Pirmiausia, reikia identifikuoti įsigijusįjį ūkio subjektą ir įvertinti, ar sutartis atspindi verslo jungimo apibrėžtį. Tuomet nustatytus verslą įsigijusįjį ūkio subjektą ir verslą perleidžiantį ūkio subjektą, būtina nustatyti įsigijimo datą. Verslo jungimo data reikalinga sandoriui apskaityti, o įsigijusysis ūkio subjektas turi atskleisti datą, kurią ūkio subjektas bus pradėtas kontroliuoti. Verslo jungimo data paprastai yra data, kurią buvo perduotas atlygis už įsigytą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus. Ši data laikoma atitinkamo verslo uždarymo data. Kai kuriais atvejais sumokėto atlygio data gali skirtis nuo prisiimto turto ir įsipareigojimo kontrolės. Tai gali būti numatyta rašytinėje sutartyje ir turi būti atsižvelgta į visus faktus ir aplinkybes. Po verslo jungimo nustatymo datos įvertinamas turtas ir prisiimti įsipareigojimai. Prestižo pripažinimas nustatomas įsigijusiojo ūkio subjekto pusėje. Verslo jungimas gali vykdomas pigiau nei rinkos kaina, tuomet apskaitomas pelnas.


Pagal pripažinimo principą svarbu nustatyti bet kokią įsigijusiojo ūkio subjekto nekontroliuojamą dalį. Verslo jungimo atveju įsigyjamo ūkio subjekto nekontroliuojamos dalies komponentai (esama nuosavybė, savininko teisė į proporcingą įsigyjamo ūkio subjekto grynojo turto dalį) turi būti vertinami tikrąja verte ir proporcingai vertinama dabartinės nuosavybės dalis įsigyjamo ūkio subjekto identifikuotame grynajame turte. Visi kiti nekontroliuojamos dalies komponentai turi būti vertinami tikrąja verte įsigijimo datą.

VERTINIMAS

Svarbu nustatyti taikomą verslo jungimo modelį. Priklausomai nuo verslo jungimo modelių, naujas ūkio subjektas gali būti įsteigtas ar vienas iš ūkio subjektų gali būti likviduojamas.

1 lentelė. Verslo jungimo būdų pavyzdžiai

Teisinė forma	Paaiškinimas	Ilustracija
Ūkio subjektai prijungiami prie vieno ūkio subjekto	Vienas ar keli ūkio subjektai (X, Y) yra sujungiami su kitu ūkio subjektu (Z), kuris tęsia veiklą, o sujungti ūkio subjektai (X, Y) yra likviduojami.	
Ūkio subjektai perleidžia savo grynąjį turtą į naujai įsteigtą ūkio subjektą	Vienas ar keli ūkio subjektai (X, Y, Z) yra sujungiami į vieną naują ūkio subjektą (N), o kiti ūkio subjektai yra likviduojami.	

Verslo dalies įsigijimas	Įsigijusysis ūkio subjektas (W) turi tęsti tą pačią veiklą naudodamas įsigytą turtą. Po verslo jungimo abi įmonės (W, Q) toliau veikia ir lieka nepriklausomos viena nuo kitos.	
---------------------------------	---	---

1 lentelėje pateikti verslo jungimų formų pavyzdžiai, tačiau praktikoje galima rasti daug skirtingų verslo jungimo atvejų. Verslo jungimo atvejai gali skirtis atsižvelgiant į tai, ar įsigijusysis ūkio subjektas įgyja kito ūkio subjekto kontrolę (žr. 2 lentelę).

2 lentelė. Kito ūkio subjekto po verslo jungimo kontrolės įgijimas

Situacija	Verslo įsigijimas sudaromas tarp įsigijančio ūkio subjekto Z ir ūkio subjekto Q, parduodančio verslą. Ūkio subjektas Z sutinka sumokėti 10 000 PV* ir perimti 10 000 įmonės Q akcijų, kurių vertė yra 5 PV. Po verslo jungimo ūkio subjektas Z perima turtą ir įsipareigojimus iš įmonės Q, o įmonė Q bus likviduota.
Rezultatas	Kadangi už verslo jungimą sumokama ne tik kaina, bet ir perimamos visos akcijos, ūkio subjektas Z įgyja įmonės Q kontrolę.

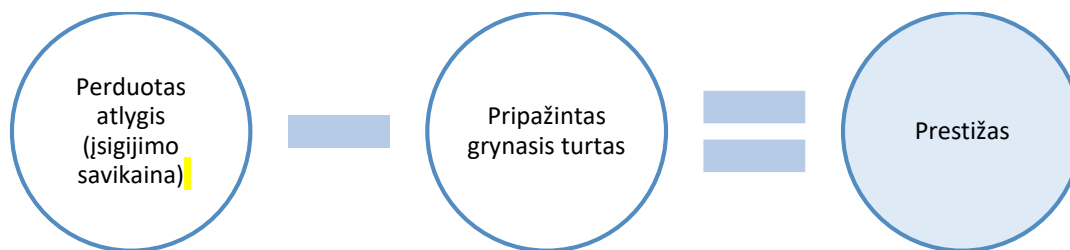
Verslo jungimo atveju reikia žinoti vertinimo metodus, kurie naudojami įsigytam turtui ir prisiimtiems įsipareigojimams įvertinti. Už verslo jungimą mokama kaina gali būti didesnė nei įsigyto turto ir prisiimtų įsipareigojimų vertė ir tuomet įvertinamas prestižas.

Kaip minėta, verslo jungimo atveju taikomas įsigijimo metodas. Kad jis būtų taikomas, įsigijimo dieną įsigytas turtas ir prisiimti įsipareigojimai turi atitikti turto ir įsipareigojimų apibrėžtis pagal koncepcinės finansinės atskaitomybės sistemą. Pažymėtina, kad mainų atveju verslo jungimo metu įsigytas turtas ir prisiimti įsipareigojimai apskaitomi įsigijimo metodu, o ne kaip sandorio rezultatas.

3 TFAS nustato verslo jungimų apskaitos pripažinimo ir vertinimo principus. Pripažinimo principas naudojamas identifikuoti turtą, įsipareigojimus ir nekontroliuojamą nuosavybę, kuri pripažįstama atskirai nuo prestižo. Vertinimo principas reiškia, kad turtas ir įsipareigojimai yra vertinami tikrąja verte verslo jungimo įsigijimo dieną.

Įsigytas turtas ir prisiimti įsipareigojimai turi būti vertinami tikrąja verte. Tikrosios vertės nustatymo metodai yra apibrėžti 13 TFAS standarte „Tikrosios vertės nustatymas“. Tikrosios vertės nustatymas yra reikšmingas prestižo vertinimui, o prestižas yra vertinamas kaip skirtumas tarp atlygio, pervesto už verslo jungimą, ir nustatytos turto bei įsipareigojimų tikrosios vertės. Prestižo apskaičiavimas gali būti išreikštas formulėmis, o atsižvelgiant į verslo jungimo sudėtingumą, galima išskirti supaprastintą skaičiavimą (žr. 2 pav.), o esant sudėtingesniai verslo jungimo pavyzdžiui, tai apima daugiau komponentų (žr. 3 pav.).

* PV – piniginiai vienetai



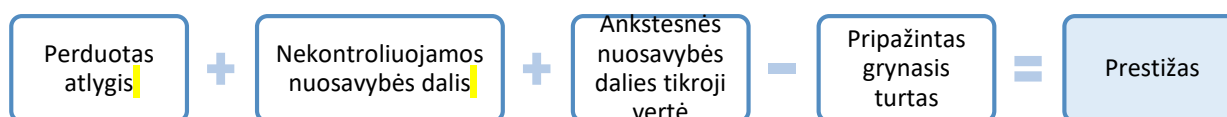
2 pav. Prestižo apskaičiavimas supaprastintame verslo jungime

Įsigijimo dieną sumokėtos sumos, kitas perduotas turtas, įsipareigojimai ir ūkio subjekto išleistos nuosavybės priemonės bei visos su verslo jungimu tiesiogiai priskirtinos išlaidos sudaro perduotą atlygį. Grynasis turtas – tai įsigytų ūkio subjektų turtas atėmus įsipareigojimus, kurie vertinami tikrąja verte. Prestižas apskaičiuojamas iš perduoto atlygio atėmus grynąjį turtą. 3 lentelėje pateiktas prestižo skaičiavimo pavyzdys.

3 lentelė. Prestižo skaičiavimo pavyzdys

Situacijos pavyzdys	Prestižo skaičiavimas				
<p>Subjektas Q turi paprastą finansinės būklės ataskaitos struktūrą:</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; margin: 5px 0;"> <tr> <td style="padding: 5px;"><i>Žemė 12 000 PV</i></td> <td style="padding: 5px;"><i>Nuosavas kapitalas 7 000 PV</i></td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;"><i>Įsipareigojimai 5 000 PV</i></td> </tr> </table> <p>Verslo jungimo atveju įmonė W perima ūkio subjekto Q turtą ir įsipareigojimus. Ūkio subjektas W sutinka sumokėti 8 000 PV.</p>	<i>Žemė 12 000 PV</i>	<i>Nuosavas kapitalas 7 000 PV</i>		<i>Įsipareigojimai 5 000 PV</i>	<p><u>Perduodamas atlygis</u> = 8 000 PV <u>Pripažintas grynasis turtas</u> = turtas 12 000 PV – įsipareigojimai 5 000 PV = 7 000 PV <u>Prestižas</u> = 8 000 PV – 7 000 PV = 1 000 PV</p> <p><i>Ūkio subjektas W į finansines ataskaitas įrašys įsigytą turtą, prisiimtus įsipareigojimus ir 1 000 PV prestižą.</i></p>
<i>Žemė 12 000 PV</i>	<i>Nuosavas kapitalas 7 000 PV</i>				
	<i>Įsipareigojimai 5 000 PV</i>				

Jeigu įsigijimas vykdomas keliais etapais, tai vertinant prestižą reikia atsižvelgti į ankstesnes nuosavybės dalis (žr. 3 pav.).



3 pav. Prestižo skaičiavimas sudėtingesniu verslo jungimo atveju

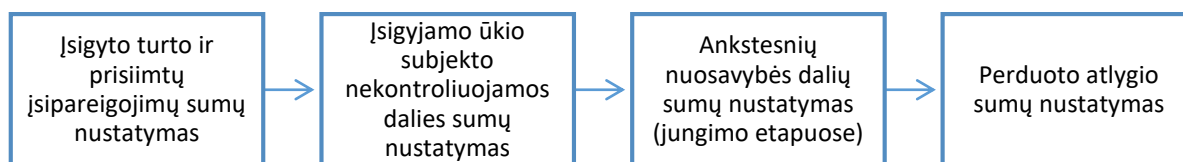
Kaip minėta, nekontroliuojamos nuosavybės daliai nustatyti gali būti naudojami du metodai: tikroji vertė arba proporcinga nekontroliuojamos dabartinės nuosavybės dalis. Jei įmonė neturėjo pirmumo teisės į kitą įmonę ir įgijo kontrolinę dalį, kuri atitinka verslo jungimo apibrėžtį, tuomet reikia ne tik pripažinti įsigytą turtą ir prestižą, bet ir įvertinti nekontroliuojamą dalį (žr. 4 lentelę).

4 lentelė. Nekontroliuojamos nuosavybės dalies skaičiavimo pavyzdys

Nekontroliuojamos dalies (mažumos dalies) vertinimo pavyzdys	Nekontroliuojamos dalies (mažumos dalies) įvertinimo proporcinga nuosavybės priemonių dalimi pavyzdys
<p>Situacija: Ūkio subjektas P įsigyja 75 % ūkio subjekto Q akcijų už 120 000 PV. Įmonės Q grynoji turto buhalterinė vertė yra 90 000 PV. Įmonės Q grynojo turto tikroji vertė buvo nustatyta 90 000 PV.</p>	
<p>Sprendimas (1): Nekontroliuojama dalis = 90 000 PV x 25 % = 22 500 PV Pripažintas grynasis turtas = 90 000 PV Prestižas = 120 000 PV + 22 500 PV – 90 000 PV = 52 500 PV</p>	<p>Sprendimas (2): Nekontroliuojama dalis = 120 000 PV x 25 % / 75 % = 40 000 PV Pripažintas grynasis turtas = 90 000 PV Prestižas = 120 000 PV + 40 000 PV – 90 000 PV = 70 000 PV</p>
<p>Įrašas registruojamas: D Grynasis turtas 90 000 PV D Prestižas 52 500 PV K Atlygis 120 000 PV K Nekontroliuojama dalis 22 500 PV</p>	<p>Įrašas registruojamas: D Grynasis turtas 90 000 PV D Prestižas 70 000 PV K Atlygis 120 000 PV K Nekontroliuojama dalis 40 000 PV</p>

Kaip parodyta 4 lentelėje, nekontroliuojama dalis (taip pat žinoma kaip mažumos dalis) gali būti vertinama naudojant skirtingus metodus, kurie turi įtakos pripažinto prestižo vertei.

Tačiau ne visi verslo jungimai sukuria prestižą. Kai verslo jungimo kaina yra mažesnė už apskaičiuotą grynąją turto vertę, tuomet ūkio subjektas pripažįsta įsigijimo pelną. Norint pripažinti pelną, reikia iš naujo įvertinti įsigyto turto, prisiimtų įsipareigojimų vertę, patikrinti procedūras, kuriomis buvo vertinamos sumos (žr. 4 pav.).



4 pav. Verslo jungimo sandorių, perkant pigiai, peržiūros procedūros

Jeigu atlikus 4 paveiksle pateiktas procedūras pelno perteklius išlieka, tai įsigijusysis ūkio subjektas pirkimo rezultatai turi pripažinti pelnu. Pirkimas pigiai gali būti priverstinio verslo jungimo atvejis. 5 lentelėje pateiktas pavyzdys, kaip apskaičiuojamas pelnas perkant pigiai.

5 lentelė. Pigaus pirkimo pavyzdys

Verslo jungimo etapai	Pavyzdžiai
Verslo įsigijimas	Ūkio subjektas Z įsigyja turtą ir prisiima įsipareigojimų iš ūkio subjekto Q už 14 000 PV. Numatyta tikroji turto vertė yra 20 000 PV, o prisiimtų įsipareigojimų vertė yra 4 000 PV.
Prestižo ar pelno vertinimas ir pripažinimas	Grynojo turto tikroji vertė yra 16 000 PV (20 000 PV – 4 000 PV), kai už verslą mokama 14 000 PV. Kaip matyti, šis sandoris laikomas pigiu pirkimu ir turi būti įvertinamas pelnas.
Įsigyto turto ir prisiimtų įsipareigojimų sumų nustatymas	Grynoji turto vertė peržiūrima dar kartą. Po peržiūros ūkio subjektas Z pakoregavo įsigyto identifikuojamo grynojo turto vertę iki 15 000 PV.
Pigaus pirkimo pelno pripažinimas	Ūkio subjektas Z turėtų pripažinti 1 000 PV (15 000 PV – 14 000 PV) sandorio pelną, kuris yra skirtumas tarp ūkio subjektui Q pervesto atlygio ir grynosios turto vertės.

Reikėtų pažymėti, kad išlaidos, susijusios su verslo jungimu, pavyzdžiui, konsultavimo mokesčiai, teisinės ar apskaitos išlaidos, vertimo ar kiti mokesčiai, turėtų būti pripažinti sąnaudomis tuo laikotarpiu, kai jos buvo patirtos.

PRIPAŽINIMO PANAIKINIMAS IR (ARBA) PROCEDŪROS

Vertinant verslo jungimą, būtina atsižvelgti į tai, ar tarp įsigijusiojo ūkio subjekto ir įsigytojo ūkio subjekto egzistavo ryšiai. Turi būti nustatytos visos su verslo jungimu nesusijusios sumos. Taikant įsigijimo metodą, pripažįstamas tik už verslo jungimą perduotas atlygis ir mainais gautas turtas bei prisiimti įsipareigojimai. Taikant įsigijimo metodą, neįtraukiami šie sandoriai:

- Neįtraukiami sandoriai, kuriais išsprendžiami jau buvę įsigijusiojo ir įsigytojo ūkio subjektų santykiai.
- Neįtraukiami sandoriai, kuriais darbuotojams arba savininkams atlyginama už būsimas paslaugas.
- Neįtraukiami sandoriai, kuriais siekiama kompensuoti įsigytojo ūkio subjekto arba jo buvusių savininkų išlaidas, patirtas įsigijus.

Po verslo jungimo įsigijusysis ūkio subjektas turi įvertinti ir apskaityti įsigytą turtą, prisiimtus įsipareigojimus ir išleistas nuosavybės priemones pagal kitų TFAS standartų nuostatas, atsižvelgdamas į jų pobūdį (pvz., atgautas teises, neapibrėžtuosius įsipareigojimus, neapibrėžtą atlygį, kompensacinį turtą).

Perduotas atlygis gali būti koreguojamas, jei sąnaudų pakeitimai buvo numatyti verslo jungimo sutartyje. Perduotas atlygis koreguojamas atsižvelgiant į būsimus įvykius, jei tie įvykiai yra tikėtini ir gali būti patikimai įvertinti įsigijimo dieną. Pavyzdžiui, verslo jungimo sutartis apibrėžia tam tikro pelno lygio palaikymą ateityje.

Dažnai išlaidų koregavimo suma gali būti įvertinta prieš apskaitant verslo jungimą ir nepakenkiant informacijos patikimumui. Tačiau, jei būsimi įvykiai neįvyksta ir perduotas atlygis pasikeičia, jis būtinai koreguojamas.

Verslo jungimo sutartyje gali būti numatyti sąnaudų koregavimo atvejai, kai koregavimas nėra pripažįstamas verslo jungimo datos apskaitoje, jei tai nėra tikėtina arba negali būti patikimai įvertinta. Papildomas koregavimas atliekamas, kai gaunamas patikimas įvertinimas arba įvykis tampa tikėtinas.

ATSKLEIDIMAS

Verslo jungimo atvejai turi būti atskleisti finansinių ataskaitų vartotojams. Vartotojams pateikiama svarbi informacija apie verslo įsigijimą, kad jie galėtų įvertinti verslo jungimo pobūdį ir finansinį poveikį ataskaitinio laikotarpio pabaigoje arba jam pasibaigus, bet prieš patvirtinant finansines ataskaitas. Finansinėse ataskaitose turėtų būti atskleisti perduoto atlygio koregavimai ir pateikiama svarbi informacija, jei tie koregavimai turėjo įtakos ūkio subjekto finansinei būklei. Yra atvejų, kai verslo jungimas reikalauja kompensuoti bet kokią vėlesnį vertės sumažėjimą kaip kompensaciją pardavėjui. Tokia kompensacija neįtraukiama į perduotą atlygį, tačiau yra reikšminga finansinių ataskaitų vartotojams ir turi būti atskleista.

Verslo jungimo informacija turėtų būti plačiai atskleista finansinių ataskaitų vartotojams, o 5 paveiksle pateikiama informacija, kurią reikėtų atskleisti.

Informacija apie įsigytą ūkio subjektą (pavadinimas ir aprašymas)	Įsigijimo data	Balsavimo teisę turinčių nuosavybės dalių procentas	Verslo jungimo priežastys ir kontrolės aprašymas
Veiksniai apie prestižą	Kokybinė informacija apie prestižo pripažinimą	Viso pervedto atlygio tikroji vertė	Informacija apie neapibrėžto atlygio susitarimus ir žalos atlyginimą
Informacija apie įgytas gautinas sumas	Informacija apie įsigytą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus	Informacija apie neapibrėžtųjų įsipareigojimų pripažinimą	Informacija apie bendrą prestižo sumą
Informacija apie visus atskirus sandorius verslo jungimo metu	Išsami informacija apie pirkimo sandorį	Išsami informacija apie nekontroliuojamus interesus	Išsami informacija apie verslo jungimo etapus
	Išsami informacija apie įsigyjamo ūkio subjekto pajamas ir pelną (nuostolius)	Informacija apie patvirtintą verslo jungimą, kurio įsigijimo data yra po ataskaitinio laikotarpio	

5 pav. Verslo jungimo atskleidimas finansinėse ataskaitose

Finansinių ataskaitų aiškinamajame rašte turėtų būti atskleista įvairi verslo jungimo informacija, įskaitant nustatytą grynojo turto tikroji vertė, identifikuotas prestižą ir nekontroliuojama dalis. Kita svarbi informacija pateikiama kaip pigus pirkimas arba laipsniškas pirkimas (etapais). Informacija apie įsigytą ūkio subjektą taip pat turi būti atskleista išsamiai, pateikiant pavadinimą, aprašymą, pajamas, pelną arba nuostolius.

PAVYZDŽIAI

1 pavyzdys

Turime ūkio subjektų A ir B paprastą finansinės būklės ataskaitos struktūrą. Ūkio subjektas A įsigyja visą ūkio subjekto B turtą ir įsipareigojimus išleisdamas ūkio subjekto A 10 000 vienetų akcijų. Iki šios sutarties ūkio subjektas A turėjo 90 000 vienetų akcijų, o po sandorio valdys 100 000 akcijų. Pagal sutartį 10 % akcijų priklausys ūkio subjektui B.

Toliau pateiktame pavyzdyje abiejų įmonių finansinės būklės ataskaitos pateiktos susijungimo dieną:

Straipsnis	Ūkio subjektas A, PV	Ūkio subjektas B, PV
Atsargos	100 000	50 000
Pinigai	50 000	10 000
TURTAS IŠ VISO:	150 000	60 000
Nuosavas kapitalas (akcijos)	120 000	30 000
Pelnas (nuostoliai)	10 000	20 000
Trumpalaikiai įsipareigojimai	20 000	10 000
NUOSAVYBĖ IR ĮSIPAREIGOJIMAI IŠ VISO:	150 000	60 000

Įsigydamas verslą, ūkio subjektas A įvertino įsigyto turto ir prisiimtų įsipareigojimų iš įmonės B tikrąją vertę. Nustatyta atsargų tikroji vertė buvo 40 000 PV, o įsipareigojimų tikroji vertė atitiko balansinę vertę.

Žinant, kad ūkio subjekto A akcijų rinkos vertė yra 10 PV, bendra naujų akcijų įsigijimo kaina yra 100 000 PV (10 000 akcijų x 10 PV). Atsižvelgiant į akcijų vertę, perimamo turto, įsigytų įsipareigojimų vertę, galima įvertinti prestižą ir sandorio įrašą apskaityti sąskaitose. Prestižas yra vertinamas verslo savikainos ir įsigyto grynojo turto tikrosios vertės skirtumu:

Prestižas = įsigijimo savikaina – įsigytojo ūkio subjekto grynojo turto tikroji vertė
Įsigijimo savikaina yra naujai išleistų akcijų vertė – 100 000 PV Įsigytojo ūkio subjekto grynojo turto tikroji vertė yra 40 000 PV (Atsargos 40 000 PV + pinigai 10 000 PV – įsipareigojimai 10 000 PV) Prestižas = 100 000 PV – 40 000 PV = 60 000 PV

Tuo tarpu verslą parduodantis ūkio subjektas B registruos sandorį, nurašydamas visą savo turtą ir įsipareigojimus, įvedant naujų akcijų įsigijimą ir pripažįstant sandorio pelną. Pažymėtina, kad po turto ir įsipareigojimų perleidimo lieka tik įsigytos akcijos. Jei už sandorį būtų sumokėta pinigais, vienintelis likęs įmonės Q turtas būtų buvę pinigai.

Ūkio subjektas B apskaičiuos pelną ir registruos įrašą. Pelnas būtų skaičiuojamas kaip gauto atlygio (akcijų) vertės ir perleisto turto bei įsipareigojimų verčių skirtumas:

Pelnas = įsigijimo savikaina – grynojo turto balansinė vertė
Įsigijimo savikaina yra naujai išleistų akcijų vertė – 100 000 PV Grynojo turto balansinė vertė yra 50 000 PV (Atsargos 50 000 PV + grynjieji pinigai 10 000 PV – įsipareigojimai 10 000 PV) Pelnas = 100 000 PV – 50 000 PV = 50 000 PV

Po sandorio abiejų įmonių finansinės ataskaitos pasikeitė taip:

Straipsnis	Ūkio subjektas A, PV			Ūkio subjektas B, PV		
	Prieš sandorį	Pokytis	Po sandorio	Prieš sandorį	Pokytis	Po sandorio
Finansinis turtas (akcijos)	-			-	+100 000	100 000
Prestižas		+60 000	60 000			-
Atsargos	100 000	+40 000	140 000	50 000	-50 000	-
Pinigai	50 000	+10 000	60 000	10 000	-10 000	-
TURTAS IŠ VISO:	150 000	+110 000	260 000	60 000	+40 000	100 000
Nuosavas kapitalas (akcijos)	120 000	+100 000	220 000	30 000	+50 000	80 000
Pelnas (nuostoliai)	10 000		10 000	20 000		20 000
Trumpalaikiai įsipareigojimai	20 000	+10 000	30 000	10 000	-10 000	-
NUOSAVYBĖ IR ĮSIPAREIGOJIMAI IŠ VISO:	150 000	+110 000	260 000	60 000	+40 000	100 000

Priklausomai nuo sandorio pobūdžio, ūkio subjektas B galėtų tęsti savo veiklą arba būti likviduotas.

2 pavyzdys

Pagal 20x0 m. gruodžio 31 d. sudarytą sutartį, ūkio subjektas A įsigyja ūkio subjektą B. Sujungus verslą, ūkio subjektas yra B likviduojamas. Ūkio subjektas A sutiko sumokėti 150 000 PV ūkio subjektui B, o po verslo jungimo ūkio subjektas A perima iš ūkio subjekto B turtą, gautinas sumas ir įsipareigojimus, o pastarasis ūkio subjektas B yra likviduojamas.

Toliau pateiktame pavyzdyje pateikiamos abiejų ūkių subjektų finansinės būklės ataskaitos:

Straipsnis	Ūkio subjektas A	Ūkio subjektas B
	20x0 m. gruodžio 31 d., PV	20x0 m. gruodžio 31 d., PV
Žemė	1 000 000	100 000
Atsargos	150 000	-
Gautinos sumos	330 000	150 000
Pinigai	220 800	-
TURTAS IŠ VISO:	1 700 800	250 000
Nuosavas kapitalas (akcijos)	700 000	55 000
Pelnas (nuostoliai)	80 000	55 000
Ilgalaikiai įsipareigojimai	500 000	-
Trumpalaikiai įsipareigojimai	420 800	140 000
NUOSAVYBĖ IR ĮSIPAREIGOJIMAI IŠ VISL	1 700 800	250 000

Yra žinoma, kad ūkio subjekto B gautinos sumos ir įsipareigojimai finansinės būklės ataskaitoje pateikiami tikrąja verte. Atsižvelgiant į perimamo turto vertę ir įsigytus įsipareigojimus, galima įvertinti prestižą ir apskaityti sandorio įrašą. Prestižas yra vertinamas kaip skirtumas tarp verslo savikainos ir įsigyto grynojo turto tikrosios vertės:

Prestižas = įsigijimo savikaina – įsigytojo ūkio subjekto grynojo turto tikroji vertė	
Įsigijimo kaina	Mokėjimas 150 000 PV
Įsigytojo ūkio subjekto grynojo turto tikroji vertė	Įsigytojo ūkio subjekto grynojo turto tikroji vertė yra 110 000 PV (žemė 100 000 PV + gautinos sumos 150 000 PV – trumpalaikiai įsipareigojimai 140 000 PV)
Prestižas	Prestižas = 150 000 PV – 110 000 PV = 40 000 PV

Įsigijusiojo ūkio subjekto A apskaitoje bus padarytas įrašas verslo jungimo datai:

D Prestižas 40 000 PV
D Žemė 100 000 PV
D Gautinos sumos 150 000 PV
K Pinigai 150 000 PV
K Trumpalaikiai įsipareigojimai 140 000 PV

Tuo tarpu verslą parduodantis ūkio subjektas B registruos sandorį, nurašydamas visą savo turtą ir įsipareigojimus bei pripažindamas sandorio pelną. Pažymėtina, kad po turto ir įsipareigojimų perdavimo ūkio subjekte B lieka tik pinigai.

Šis sandoris nelaikomas investicija tarp ūkio subjektų, nes ūkio subjektas A įsigyja turtą ir įsipareigojimus tiesiogiai, o ne pirkdamas tikslines akcijas. Ūkio subjektas B nelaikomas ūkio subjekto A dukterine įmone. Remdamasis šiais faktais, ūkio subjektas B apskaičiuos pelną ir registruos įrašą. Pelnas būtų skaičiuojamas kaip gauto atlygio (akcijų) vertės ir perleisto turto bei įsipareigojimų verčių skirtumas:

Pelnas = įsigijimo savikaina – grynojo turto balansinė vertė	
Įsigijimo savikaina	Mokėjimas 150 000 PV
Grynojo turto balansinė vertė	Grynojo turto balansinė vertė yra 110 000 PV (žemė 100 000 PV + gautinos sumos 150 000 PV – trumpalaikiai įsipareigojimai 140 000 PV)
Pelnas	Pelnas = 150 000 PV – 110 000 PV = 40 000 PV

Įsigytojo ūkio subjekto B apskaitoje bus padarytas įrašas verslo jungimo datai:

D Pinigai 150 000 PV
D Trumpalaikiai įsipareigojimai 140 000 PV
K Žemė 100 000 PV
K Gautinos sumos 150 000 PV
K Pelnas 40 000 PV

Po sandorio abiejų įmonių finansinės ataskaitos pasikeitė.

Straipsnis	Ūkio subjektas A 20x0 m. gruodžio 31 d., PV			Ūkio subjektas B 20x0 m. gruodžio 31 d., PV		
	Prieš sandorį	Pokytis	Po sandorio	Prieš sandorį	Pokytis	Po sandorio
Žemė	1 000 000	+100 000	1 100 000	100 000	-100 000	-
Prestižas	-	+40 000	40 000	-		-
Atsargos	150 000		150 000	-		-
Gautinos sumos	330 000	+150 000	480 000	150 000	-150 000	-
Pinigai	220 800	-150 000	70 800	-	+150 000	150 000
TURTAS IŠ VISO:	1 700 800	+140 000	1 840 800	250 000	-100 000	150 000
Nuosavas kapitalas (akcijos)	700 000		700 000	55 000	+40 000	95 000
Pelnas (nuostoliai)	80 000		80 000	55 000		55 000
Ilgalaikiai įsipareigojimai	500 000		500 000	-		-
Trumpalaikiai įsipareigojimai	420 800	+140 000	560 800	140 000	-140 000	-
NUOSAVYBĖ IR ĮSIPAREIGOJIMAI IŠ VISO:	1 700 800	+140 000	1 840 800	250 000	-100 000	150 000

Ūkio subjektas B bus likviduotas.