

თავი - 13

არამატერიალური აქტივები

შინაარსი

❖ არსი:

- ◆ არამატერიალური აქტივის გუდვილისგან გამიჯნება;
- ◆ იდენტიფიცირებადობა;
- ◆ კონტროლირებადობა;
- ◆ მომავალი ეკონომიკური სარგებლის არსებობა.

❖ კლასიფიკაცია:

❖ არამატერიალური აქტივების შეფასება:

- ◆ ცალკე შეძენილი არამატერიალური აქტივი;
- ◆ შეძენა სახელმწიფო გრანტის საშუალებით;
- ◆ შეძენა გაცვლით.
- ◆ საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივი:

△ სამეცნიერო-კვლევითი საბუშაოების ფაზა;

△ საცდელ-საკონსტრუქტორო საბუშაოების ფაზა;

△ საწარმოში წარმოქმნილი გუდვილი.

❖ საწარმოთა გაერთიანების შედეგად წარმოქმნილი გუდვილი:

❖ არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია:

❖ არამატერიალური აქტივების საწყისი აღიარების შემდგომი შეფასება:

❖ არამატერიალური აქტივის გასვლა:

❖ ახსნა განმარტებები:

13.1. არამატერიალური აქტივების არსი

ბუღალტრული აღრიცხვის განსაკუთრებით რთულ ობიექტს წარმოადგენს არამატერიალური აქტივები. ამას განაპირობებს არამატერიალური აქტივის არამარტო განსაზღვრის სირთულე, არამედ განუსაზღვრელობა, მათი შეფასებისა და სასარგებლო მომსახურების ვადის საკითხებთან დაკავშირებით.

სიტყვა “არამატერიალური” (intangible) წარმოშობილია ლათინური სიტყვისაგან (*tangere*) და ნიშნავს შეხებას, შეგრძნებას. შესაბამისად არამატერიალური საკუთრება წარმოადგენს ისეთ საკუთრებას, რომელსაც ვერ შეეხები, ვერ შეიგრძნობ, რადგან მას არ გააჩნია ნივთობრივი სუბსტანცია, უფრო ზუსტად კი შეიძლება ითქვას, რომ არამატერიალური აქტივები უსხეულოა.

აღრიცხვის ბევრი ობიექტი არამატერიალურია. მაგალითად: დებიტორული დავალიანება, წინასწარ გაწეული ხარჯები, ინვესტირება ფასიან ქაღალდებში, მაგრამ არც ერთ ზემოთ ჩამოთვლილს არ გულისხმობს ბუღალტერი ტერმინის – არამატერიალური აქტივების ქვეშ. ბუღალტრულ აღრიცხვაში არამატერიალურ აქტივებს მიეკუთვნება მხოლოდ კაპიტალური (არასაბრუნავი) აქტივები, ე.ი. არც დებიტორული დავალიანება, არც წინასწარგაწეული ხარჯები არ განიხილება როგორც არამატერიალური აქტივები. მაგრამ არც ეს მიდგომა არ წყვეტს საბოლოოდ პრობლემას, რადგან არსებობს არახელშესახები, არასაბრუნავი აქტივები, რომლებიც არ მიეკუთვნებიან არამატერიალური აქტივების სააღრიცხვო კატეგორიას, მაგალითად: გრძელვადიანი დებიტორული დავალიანება და გრძელვადიანი ინვესტიციები.

ზშირად არამატერიალური აქტივები განისაზღვრება, როგორც საწარმოს შესყიდვაზე დახარჯული სახსრების მეტობა, შესყიდული საწარმოს სუფთა აქტივების შეფასებულ ღირებულებაზე. ასეთი განსაზღვრება ექვემდებარება გაზომვას. საწარმოს შესყიდვა კი არ ქმნის, არამედ გამოავლენს არამატერიალურ აქტივს, ანუ გუდვილს.

მაინც რა არის არამატერიალური აქტივი?

ამ თავში ჩვენ ვაფართოვებთ არამატერიალური აქტივების ცნების საზღვრებს. აქტივების უმრავლესობა წარმოიშობა ფულადი სახსრების (ან მათი ექვივალენტების) დახარჯვის შედეგად, მაგრამ ეს დანახარჯები არ აისახება იმავე პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშებაში, ანუ მისი ხარჯად აღიარება გადავადდება შემდგომი სააღრიცხვო პერიოდისათვის. გადავადებული ხარჯების, ანუ მომავალი პერიოდის ხარჯების კლასიკური მაგალითია მარაგი და წინასწარ განხორციელებული გადახდები. მოცემულ კონტექსტში არამატერიალური აქტივი წარმოადგენს ზოგიერთი მომსახურების საყიდლად წინასწარგაწეულ ხარჯებს და არამატერიალური ობიექტს. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, არამატერიალური ობიექტები წარმოიქმნება მაშინ, როცა ფული იხარჯება რაიმე ტიპის მომსახურებაზე და გათვალისწინებულია ან როგორც მომავალი პერიოდის ხარჯები ან არამატერიალური აქტივები.

ბასს №38 განმარტავს:

არამატერიალური აქტივი - არის იდენტიფიცირებადი, არაფულადი აქტივი, ფიზიკური ფორმის გარეშე.

იგივე სტანდარტი აქტივების შესახებ გვეუბნება:

აქტივი - არის რესურსი:

- ა) რომელსაც საწარმო აკონტროლებს წარსულში მომხდარი მოვლენების შედეგად; და
- ბ) რომლისგანაც მოსალოდნელია მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემოდინება საწარმოში.

ხშირად საწარმოები რესურსებს ხარჯავენ, ან ვალდებულებებს იღებენ ისეთი არამატერიალური რესურსების შექმნის, ექსპლუატაციის ან გაუმჯობესებისათვის, როგორიცაა სამეცნიერო ან ტექნიკური ცოდნა, ახალი პროცესები ან სისტემები, ლიცენზიები, ინტელექტუალური საკუთრება, ბაზრის შესწავლა და საფაჭრო ნიშნები.

ამ პუნქტში ჩამოთვლილი ყველა მუხლი არ აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის განმარტებას.

არამატერიალური აქტივი უნდა აკმაყოფილებდეს:

- ✓ იდენტიფიცირებადობის;
- ✓ რესურსების კონტროლისა; და
- ✓ მომავალი ეკონომიკური სარგებლის არსებობის მოთხოვნებს.

არამატერიალური აქტივების ცნების ქვეშ მოიაზრება ფიზიკური სუბსტანციის არმქონე არაფულადი აქტივები, რომლებიც საღი განსჯით არ შეიძლება მიეკუთვნოს არც ძირითად საშუალებებს და არც გუდვილს.

13 . 1 . 1 . არამატერიალური აქტივის გუდვილისგან გაიმიჯნა

ბასს №38-ის არამატერიალური აქტივის განმარტებით მოითხოვება არამატერიალური აქტივის იდენტიფიცირებადობა, გუდვილისგან მისი გამიჯვნის მიზნით. საწარმოთა გაერთიანებისას წარმოქმნილი გუდვილი წარმოადგენს მყიდველის მიერ ისეთი აქტივებიდან მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღებისათვის შესრულებულ გადახდას, რომელთა ცალ-ცალკე განსაზღვრა და აღიარება შეუძლებელია.

13 . 1 . 2 . იდენტიფიცირებადობა

როცა ერთი კომპანია ყიდულობს მეორეს, მან შეიძლება გადაიხადოს შესყიდული კომპანიის სუფთა იდენტიფიცირებადი აქტივების ნორმალურ საბაზრო ღირებულებაზე მეტი თანხა. (სუფთა იდენტიფიცირებადი აქტივები ეს არის – მატერიალურ აქტივებს პლუს იდენტიფიცირებადი, არახელშესახები აქტივები, მინუს მყიდველის მიერ აღიარებული ყველა ვალდებულება). ეს სხვაობა რეგისტრირდება როგორც მყიდველი კომპანიის აქტივი და ბუღალტრულ ბალანსში აისახება სახელწოდებით – **გუდვილი**.

საილუსტრაციო მაგალითი:

კომპანია “ა” 1.500.000 ლარით ყიდულობს “ბ” კომპანიის ყველა აქტივს. კომპანია “ბ” ფლობს: 50,000 ლარს ნაღდი ფულის სახით; 60.000 ლარის მოთხოვნებს და სხვა იდენტიფიცირებადი აქტივებს, რომელთა მიმდინარე საბაზრო ღირებულება საორიენტაციოდ 1.100.000 ლარის ტოლია. გუდვილის თანხა გაითვლება შემდეგნაირად:

შესყიდვის მთლიანი ღირებულება		1.500.000
მინუს:		
მიღებული ნაღდი ფული	50.000	
მოთხოვნები	60.000	
სხვა იდენტიფიცირებადი აქტივები	1.100.000	
		<u>1.210.000</u>
გუდვილი		290.000

აქტივის იდენტიფიცირებადობა აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის განმარტების იდენტიფიცირებადობის კრიტერიუმს, როცა იგი:

- ა) განცალკევებადია, ე.ი. შესაძლებელია მისი გამოყოფა საწარმოდან და გაყიდვა, გადაცემა, ლიცენზირება, გაქირავება ან გაცვლა ცალკე ან მასთან დაკავშირებულ ხელშეკრულებასთან, აქტივთან ან ვალდებულებასთან ერთად;
- ბ) წარმოიქმნება სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებით, მიუხედავად იმისა შესაძლებელია თუ არა აღნიშნული უფლებების გადაცემა ან განცალკევება საწარმოსგან ან სხვა უფლებებისა და მოვალეობისაგან.

13 . 1 . 3 . კონტროლირებადობა

საწარმო აკონტროლებს აქტივს, თუ მას გააჩნია საფუძვლად დაებული რესურსის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღების უფლება. ამასთან, მას შეუძლია შეზღუდოს ამ სარგებლის სხვების მიერ მიღება. საწარმოს არამატერიალური აქტივების მომავალი ეკონომიკური სარგებლის კონტროლის უნარი, ჩვეულებრივ, გამომდინარეობს იურიდიული უფლებებიდან, რისი დაცვაც შეიძლება სასამართლოს საშუალებით. იურიდიული უფლებების უქონლობისას უფრო რთულია კონტროლის განხორციელება. თუმცა, უფლების სასამართლოს საშუალებით დაცვა არ არის კონტროლის აუცილებელი პირობა, რადგან საწარმომ შეიძლება სხვა გზით გააკონტროლოს მომავალი ეკონომიკური საგებელი.

13 . 1 . 4 . მომავალი ეკონომიკური სარგებლის არსებობა

არამატერიალური აქტივისაგან მომდინარე მომავალი ეკონომიკური სარგებელი შეიძლება მოიცავდეს საქონლის ან მომსახურების გაყიდვიდან ამონაგებს, ხარჯების ეკონომიას ან საწარმოს მიერ აქტივის გამოყენების შედეგად მიღებულ რაიმე სხვა სარგებელს. მაგალითად, წარმოების პროცესში ინტელექტუალური საკუთრების გამოყენებამ შესაძლოა კი არ გაზარდოს მომავალი შემოსავალი, არამედ შეამციროს მომავალი საწარმოო ხარჯები.

13 . 2 . არამატერიალური აქტივების კლასიფიკაცია

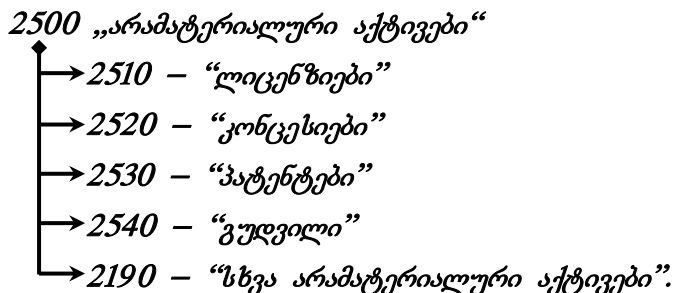
არამატერიალური აქტივების ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებიდან გამომდინარე, აუცილებელია მათი დაჯგუფება კლასების მიხედვით. არამატერიალური აქტივების კლასი არის აქტივების ჯგუფი, რომელიც ერთგვაროვანია ხასიათისა და საწარმოში გამოყენების მიხედვით.

ბასს №38 იძლევა არამატერიალური აქტივების კლასების შემდეგ მაგალითს:

არამატერიალური აქტივების კლასი არის მსგავსი ხასიათისა და გამოყენების აქტივების ჯგუფი. მაგალითად, ცალკეული კლასი შეიძლება იყოს:

- ა) სასაქონლო ნიშანი;
- ბ) ჟურნალ-გაზეთების სახელწოდება და პუბლიკაციების სათაურები;
- გ) კომპიუტერული პროგრამული უზრუნველყოფა;
- დ) ლიცენზიები და ფრანშიზი;
- ე) საავტორო უფლებები, პატენტები და სხვა უფლებები სამრეწველო ქონების საკუთრებაზე, მომსახურებისა და ექსპლუატაციის უფლებები;
- ვ) რეცეპტები, ფორმულები, მოდელები, დიზაინი და პროტოტიპები;
- ზ) არამატერიალური აქტივები, რომლებზეც მიმდინარეობს საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოები.

ანგარიშთა გეგმის მიხედვით არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა ხდება შემდეგ ანგარიშებზე:



განვიხილოთ ზოგიერთი არამატერიალური აქტივი, რომელთა გამოყოფა შესაძლებელია, როგორც დამოუკიდებელი სააღრიცხვო ერთეული, რომელიც ექვემდებარება გაცვლას და აკმაყოფილებს არამატერიალურ აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს: იდენტიფიცირებადობას, კონტროლისა და მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღების.

პატენტი - წარმოადგენს კანონთან შესაბამისობით მიღებულ უფლებას, რომლის მფლობელსაც ნება ეძლევა გამოიყენოს, აწარმოოს, გაყიდოს ან გააკონტროლოს კონკრეტულად ამ პატენტით შემოსაზღვრული საგანი, პროცესი ან საქმიანობის სახე და იმავდროულად აუკრძალოს იგივე ქმედების განხორციელება სხვა პირებს. პატენტი გაიცემა განსაზღვრული დროით, რათა სამეცნიერო-ტექნიკური სიახლეების დამამუშავებელ და/ან დამნერგავ კომპანიებს მოცემული დროის მონაკვეთში გააჩნდეთ მონოპოლიური შემოსავლები ამ ტიპის საქმიანობის შედეგებზე.

კომერციულ პრაქტიკაში საკმაოდ გავრცელებულია, როცა პატენტის მფლობელი გადასცემს პატენტით სარგებლობის უფლებას სხვა პირს განსაზღვრული, შეთანხმებული კონტრაქტის შესაბამისი დროით, სანაცვლოდ კი პერიოდის შესაბამისად იღებს საფასურს, რომელსაც *ეწოდება როიალტი*.

საავტორო უფლება - წარმოადგენს ლიტერატურისა და ხელოვნების სფეროში ნაშრომების ავტორების კანონით გარანტირებულ უფლებებს, საკუთარი ნაწარმოებების მონოპოლიურ გავრცელებასა და ტირაჟირებაზე. ასეთი უფლებები ვრცელდება მონოგრაფიების ავტორებზე, წიგნის სახით გაფორმებულ სამეცნიერო ნაშრომებზე და ა.შ. საავტორო უფლების მოქმედების ვადა განისაზღვრება ქვეყანაში მოქმედი კანონმდებლობის მიხედვით.

საავტორო უფლებები წარმოადგენს ყიდვა-გაყიდვის ობიექტს ან იურიდიული შეთანხმებების (ხელშეკრულების) ობიექტს, რომელიც აგებულია სხვა პრინციპზე (მაგ. დროებითი გადაცემა შესაბამისი ანაზღაურებით).

ფრანშიზი – ეს არის ერთი ორგანიზაციის მიერ, საკუთრებაში არსებული ძირითადი სახსრების, სამარკო ნიშნების და სხვა მატერიალური და არამატერიალური აქტივების გამოყენების უფლების მეორე ორგანიზაციისათვის გადაცემა, მათი პირდაპირი დანიშნულებით გამოყენების პირობით და მიწოდებული საქონლისა და მომსახურების განსაზღვრული ხარისხის სტანდარტის დაცვით, როგორც წესი, შესაბამისი ანაზღაურების საფუძველზე.

სავაჭრო ნიშნები – კომპანიების, მათი პროდუქტის სპეციალური დასახელება და თვითონ კომპანიების სავაჭრო სახელწოდებები – კანონმდებლობითაა დაცული სხვა ფირმების მიერ არასანქცირებული გამოყენებისაგან.

დანახარჯები, რომელიც გაწეულია სავაჭრო ნიშნისა და სავაჭრო სახელწოდების საწარმოს გარედან შესაძენად, კაპიტალიზირდება.

ლიცენზია – კანონით მიღებული უფლება გარკვეული სახის საქმიანობაზე

კონცესია – სახელმწიფოსგან მიღებული უფლება, მის საკუთრებაში არსებული ბუნებრივი რესურსის განსაზღვრული პირობებით ექსპლუატაციაზე.

13 . 3 . არამატერიალური აქტივების შეფასება

არამატერიალური აქტივების აღიარების პრინციპები არ განსხვავდება სხვა იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივების აღიარების პრინციპებისაგან. კერძოდ, არამატერიალური აქტივები უნდა აღიარდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც:

- ა) მოსალოდნელია აქტივზე მიკუთვნებადი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა; და
- ბ) შესაძლებელია აქტივის თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება.

არამატერიალური აქტივი საწარმომ შეიძლება შეიძინოს ცალკე, ან საწარმოთა გაერთიანების დროს, მიიღოს სახელმწიფო გრანტის სახით, ან თვითონ შექმნას.

ბასს №38-ით არამატერიალური აქტივის საწყისი შეფასება უნდა მოხდეს თვითღირებულებით.

არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება არის აქტივის შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრების და ფულადი სახსრების ეკვივალენტების ოდენობა ან მისი წარმოების ან შესყიდვისას გაცემული ნებისმიერი კომპენსაციის რეალური ღირებულება.

რეალური ღირებულება - არის ის თანხა, რომელზეც შეიძლება აქტივის გაცვლა საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის “გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით”.

13 . 3 . 1 . ცალკე შიდაშენილი არამატერიალური აქტივი

თუ არამატერიალური აქტივი ცალკეა შესყიდული, მისი თვითღირებულება, ჩვეულებრივ, შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც შესყიდვა ხდება ფულადი სახსრების ან სხვა ფულადი აქტივების საშუალებით.

არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება მოიცავს:

- ა) მისი შესყიდვის ფასს, იმპორტის მოსაკრებლისა და შესყიდვის არადაბრუნებადი გადასახადების ჩათვლით, შეღავათებისა და ფასდაკლების გამოკლების შემდეგ; და
- ბ) აქტივის გამოსაყენებლად მომზადებაზე გაწეულ პირდაპირ დანახარჯებს.

თუ არამატერიალური აქტივისათვის გადახდა გადავადებულია ნორმალური საკრედიტო პირობებით გათვალისწინებული თარიღის შემდგომი დროისათვის, მისი თვითღირებულება ფულად ფორმაში გამოხატული ფასის ეკვივალენტურია. ამ თანხას და მთლიან გადახდებს შორის სხვაობა აღიარდება როგორც საპროცენტო დანახარჯი კრედიტის პერიოდის განმავლობაში, თუ იგი არ იქნება კაპიტალიზებული ბასს 23-ით, „სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები” ნებადართული მეთოდის შესაბამისად.

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმომ შეიძინა ლიცენზია 40.000 ლარად. აქტივის შეძენის ნოტარიული გაფორმებისათვის გადაიხდა 236 ლარი, მათ შორის დღგ 36 ლარი. აქტივის ღირებულების გადახდა მოხდება შეძენიდან ერთ წელიწადში. გადახდის გადავადებასთან დაკავშირებით, საწარმო გადაიხდის 12%-ს. ავსახოთ არამატერიალური აქტივის მიღება ბუღალტრულად, თუ:

- 1) საწარმო არ ახდენს სესხზე პროცენტის კაპიტალიზაციას;
- 2) საწარმო ახდენს სესხზე პროცენტის კაპიტალიზაციას:

- ა) დ. 2510 „ლიცენზია” – 40.200
- დ. 3340 „გადასახდელი დღგ” - 36
- კ. 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში” - 236
- კ. 3110 „მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება” - 40.000
- კ. 3410 „გადასახდელი პროცენტი” - 4.800
- დ. 8210 „საპროცენტო ხარჯი” - 4.800

- ბ) დ. 2510 „ლიცენზია” - 45.000
 დ. 3340 „გადასახდელი დღე” - 36
 კ. 3110 „მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება” - 40.000
 კ. 3410 „გადასახდელი პროცენტი” - 4.800
 კ. 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში” - 236

13 . 3 . 2 . შიდა სახელმწიფო გრანტის საშუალებით

ზოგიერთ შემთხვევაში არამატერიალური აქტივი შეიძლება შეძენილ იქნეს გადახდის გარეშე, ან ნომინალური კომპენსაციით სახელმწიფო გრანტის საშუალებით. ეს ხდება, როდესაც სახელმწიფო საწარმოს გადასცემს ან მასზე ანაწილებს არამატერიალურ აქტივებს, მაგალითად, აეროპორტში თვითმფრინავის დაჯდომის უფლება, სატელევიზიო ან რადიო მაუწყებლობის ლიცენზია, საიმპორტო ლიცენზიები, კვოტები ან უფლებები სხვა შეზღუდულ რესურსებზე.

ბასს №20-ის, „სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების განმარტებითი შენიშვნა”, თანახმად, საწარმოს შეუძლია თავდაპირველად რეალური ღირებულებით აღიაროს როგორც არამატერიალური აქტივი, ასევე გრანტი. თუ საწარმო გადაწყვეტს, რომ აქტივის საწყისი აღიარება რეალური ღირებულებით არ მოახდინოს, საწარმო მას აღიარებს იმ თანხის ოდენობით, რომელიც ტოლია აქტივის ნომინალურ ღირებულებას მიმატებული ნებისმიერი დანახარჯი, რომელიც პირდაპირ მიკუთვნება აქტივის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად მომზადებაზე.

საილუსტრაციო მაგალითი:

კომპანიამ გრანტის სახით სახელმწიფოსგან მიიღო რადიო მაუწყებლობის ლიცენზია 10 წლით, რომლის ნომინალური ღირებულება 500.000 ლარია. ლიცენზიის გაფორმებაზე კომპანიას დაეხარჯა 30.000 ლარი, კომპანია არამატერიალურ აქტივს ასახავს ნომინალური ღირებულებით და მასზე გაწეული ხარჯით.

ავსახოთ ოპერაცია:

- დ. 2510 „ლიცენზიები” – 530.000
 კ. 4410 „გადავადებული შემოსავალი” – 500.000
 კ. 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში” – 30.000

13 . 3 . 3 . არამატერიალური აქტივების შიდა გაცვლით

ერთი ან რამდენიმე არამატერიალური აქტივი შეიძლება შეძენილ იქნეს არაფულად აქტივზე, ან ფულადი და არაფულადი აქტივების კომბინაციაზე გაცვლით შედეგად. თუ გაცვლას აქვს კომერციული მუხლით ხასიათი შეძენილი აქტივის თვითღირებულების შეფასება ხდება მისი რეალური ღირებულებით, თუ შეძენილი აქტივი შეფასებული არ

არის რეალური ღირებულებით, მაშინ ის უნდა შეფასდეს გაცემული აქტივის რეალური ღირებულებით. თუ გაცვლას არ აქვს კომერციული ხასიათი ან შეძენილი და გაცემული აქტივის შეფასება შეუძლებელია რეალური ღირებულებით, მაშინ შეძენილი აქტივი შეფასდება გაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებით.

საილუსტრაციო მაგალითი:

კომპანიამ თავისი საფირმო კერძის დამზადების რეცეპტი გაცვალა, გამაგრებული სასმელის რეცეპტში საფირმო კერძის თვითღირებულებაა 10000 ლარი, ცვეთა 4000 ლარი. გაცვლას არ აქვს კომერციული ხასიათი.

ავსახოთ ბუღალტრულად ეს ოპერაცია:

დ. 2592 “რეცეპტი გამაგრებული სასმელი” – 6.000

დ. 2693 “რეცეპტი საფირმო კერძის ამორტიზაცია” – 4.000

კ. 2591 “რეცეპტი საფირმო კერძი” – 10.000

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმომ არამატერიალური აქტივის სანაცვლოდ გადაცა 30.000 ლარის საბალანსო ღირებულების შენობა. არამატერიალური აქტივთან ერთად მიიღო 2.000 ლარი. ავსახოთ არამატერიალური აქტივის მიღების ოპერაცია, თუ გაცვლას აქვს კომერციული ხასიათი და: ა) არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულება უცნობია. ბ) არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულება 30000 ლარია.

ა) დ. 2500 „არამატერიალური აქტივები” - 28.000

დ. 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში” - 2.000

კ. 2130 „შენობა” - 30.000

ბ) დ. 2500 „არამატერიალური აქტივები” - 30.000

დ. 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში” - 2.000

კ. 2130 „შენობა” - 30.000

კ. 8190 „სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი” – 2000

13 . 3 . 4 . საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივები

ზოგჯერ რთულია შეფასება, აკმაყოფილებს თუ არა საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივი აღიარების კრიტერიუმებს. რადგანაც ძნელია:

- ა) იმის დადგენა, არსებობს თუ არა და დროის რა მომენტში არსებობს არამატერიალური აქტივი, რომელიც წარმოქმნის მოსალოდნელ ეკონომიკურ სარგებელს;
- ბ) აქტივის თვითღირებულების საიმედო განსაზღვრა.

იმისათვის, რომ შეფასდეს, აკმაყოფილებს თუ არა საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივი აღიარების კრიტერიუმებს, საწარმო ახდენს აქტივის პროცესის კლასიფიკაციას:

- ა) სამეცნიერო – კვლევითი სამუშაოების ფაზად;
- ბ) საცდელ – საკონსტრუქტურო სამუშაოების ფაზად.

სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების ფაზა

სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების შედეგად წარმოქმნილი არც ერთი არამატერიალური აქტივის აღიარება არ უნდა მოხდეს. სამეცნიერო-კვლევით სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯების აღიარება ხარჯის სახით უნდა მოხდეს მაშინ, როდესაც გაწეული იქნება დანახარჯი.

პროექტის სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების ფაზაში საწარმოს არ შეუძლია აჩვენოს, რომ არსებობს არამატერიალური აქტივი, რომელიც, წარმოქმნის მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს. აქედან გამომდინარე, ასეთი დანახარჯის აღიარება ხარჯის სახით ყოველთვის მაშინ ხდება, როდესაც მოხდება დანახარჯის გაწევა.

სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების მაგალითებია:

- ა) ახალი ცოდნის მიღებისათვის წარმართული საქმიანობა;
- ბ) სამეცნიერო აღმოჩენების ან სხვა ცოდნის გამოყენების საშუალების ძიება, შეფასება და საბოლოო შერჩევა;
- გ) მასალების, მოწყობილობების, საქონლის, პროცესების, სისტემის ან მომსახურების ალტერნატივების ძიება;
- დ) ახალი ან გაუმჯობესებული მასალების, მოწყობილობების, საქონლის, პროცესების, სისტემის ან მომსახურების შესაძლო ალტერნატივების ფორმულირება, ღიზინი, შეფასება და საბოლოო შერჩევა.

საცდელ-საკონსტრუქტურო სამუშაოების ფაზა

არამატერიალური აქტივი, რომელიც წარმოიქმნება საცდელ-საკონსტრუქტურო სამუშაოების შედეგად უნდა აღიარდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც საწარმოს შეუძლია აჩვენოს:

- ა) ტექნიკურად განხორციელებადია არამატერიალური აქტივის დასრულება ისე, რომ მისი გამოყენება ან გაყიდვა გახდეს შესაძლებელი;
- ბ) არამატერიალური აქტივის დასრულებისა და გამოყენების ან მისი გაყიდვის განზრახვა;
- გ) არამატერიალური აქტივის გამოყენების ან გაყიდვის უნარი;
- დ) თუ როგორ წარმოქმნის არამატერიალური აქტივი მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს. ამასთან, საწარმომ უნდა აჩვენოს არამატერიალური აქტივის გამოყენების შედეგების ან თვით არამატერიალური აქტივის ბაზრის არსებობა, ან თუ მისი საწარმოში გამოყენებაა განზრახული – არამატერიალური აქტივის სარგებლიანობა;

- ე) საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების დასრულებისა და არამატერიალური აქტივის გამოყენების ან გაყიდვისათვის საჭირო ადეკვატური ტექნიკური, ფინანსური და სხვა რესურსების არსებობა;
- ვ) საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების მიმდინარეობისას გაწეული, არამატერიალურ აქტივებზე მიკუთვნებადი, დანახარჯების საიმედოდ შეფასების უნარი.

საწარმოს, ზოგჯერ, პროექტის საცდელ საკონსტრუქტორო სამუშაოების ფაზაში შეუძლია განსაზღვროს არამატერიალური აქტივი და აჩვენოს, რომ აქტივი წარმოქმნის მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს. ეს იმიტომ ხდება, რომ საცდელ საკონსტრუქტორო სამუშაოების ფაზა უფრო დაწინაურებულია სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების ფაზასთან შედარებით.

საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების მაგალითებია:

- ა) პროტოტიპებისა და მოდელების დაპროექტება, შექმნა და ტესტირება (გამოცდა) მათი წარმოებისა და გამოყენების დაწყებამდე;
- ბ) ინსტრუმენტების, შაბლონების, ფორმებისა და შტამპების დაპროექტება ახალი ტექნოლოგიის გამოყენებით;
- გ) დაპროექტება, შექმნა და მართვა საცდელი მოწყობილობისა, რომელიც საკმარისად მაშტაბური არ არის, ეკონომიკურად გამართლებული კომერციული წარმოებისათვის.
- დ) ახალი ან გაუმჯობესებული მასალების, მოწყობილობების, საქონლის, პროცესების, სისტემის ან მომსახურების შერჩეული ალტერნატივის დაპროექტება, შექმნა და ტესტირება (გამოცდა).

საწარმოს თვითღირებულების კალკულაციის სისტემის საშუალებით ხშირად შესაძლებელია არამატერიალური აქტივის საწარმოში წარმოქმნის თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება, მაგალითად, შესაძლებელია საავტორო უფლებებისა და ლიცენზიების მიღებისათვის ან პროგრამული უზრუნველყოფის, საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებისათვის გაცემული ხელფასის ან სხვა დანახარჯის შესახებ ინფორმაციის მიღება.

საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება მოიცავს ყველა დანახარჯს, რომლებიც შეიძლება პირდაპირ იქნეს მიკუთვნებული, ან გონივრულ და დასაბუთებულ საფუძველზე განაწილებული, აქტივის შექმნაზე, წარმოებასა და გამიზნული გამოყენებისათვის მომზადებაზე. თვითღირებულება, თუ ეს მიზანშეწონილია, მოიცავს:

- ა) არამატერიალური აქტივის შესაქმნელად გამოყენებულ ან მოხმარებულ მასალებსა და მომსახურებაზე გაწეულ დანახარჯებს;
- ბ) აქტივის შექმნაში საშუალოდ დაკავებული პერსონალის ხელფასებს, გასამრჯელოებს და მათ დასაქმებასთან დაკავშირებულ სხვა დანახარჯებს;
- გ) მოსაკრებელს იურიდიული უფლებების რეგისტრაციაზე; და
- დ) აქტივის შესაქმნელად გამოყენებული ლიცენზიების ან პატენტების ამორტიზაციას.

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმოში ახალი მოწყობილობის შექმნის მიზნით, გაწია საკვლევი ხარჯი 35.000 ლარი. კვლევის დამთავრების დღიდან არამატერიალური აქტივი აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმს. საცდელ – საკონსტრუქტორო სამუშაოების ჩასატარებლად, დაიხარჯა: ხელფასი 18.000 ლარი, მასალა 23.000 ლარი, სხვა ხარჯი 4.000 ლარი.

მოახდინეთ ბუღალტრულად ასახვა:

დ. 7400 „საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯი“ – 35.000

დ. 2591 „სხვა არამატერიალური აქტივი“ – 45.000

კ. 3130 „დარიცხული ხელფასი“ – 18.000

კ. 1620 „მასალები“ – 23.000

კ. 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ – 39.000

საწარმოში წარმოქმნილი გუდვილი

საწარმოში წარმოქმნილი გუდვილი არ უნდა აღიარდეს აქტივად. ზოგიერთ შემთხვევაში, დანახარჯის გაწევა ხდება მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მისაღებად, თუმცა ამის შედეგად არ წარმოიქმნება არამატერიალური აქტივი, რომელიც აკმაყოფილებას წინამდებარე სტანდარტის აღიარების კრიტერიუმებს. ასეთ დანახარჯს ხშირად განიხილავენ როგორც დანახარჯს, რომელიც ხელს უწყობს საწარმოში წარმოქმნილი გუდვილის გაზრდას. საწარმოში წარმოქმნილი გუდვილის აქტივად აღიარება არ ხდება, რადგან ის არ არის საწარმოს მიერ კონტროლირებული იდენტიფიცირებადი რესურსი (ანუ არც განცალკევებადია და არც სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებიდან წარმოშობილი), მისი თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია.

13 . 4 . საწარმოთა გარეთიანების შეფასებად წარმოქმნილი გუდვილი

საწარმოთა გაერთიანება გულისხმობს ცალკეული სამეურნეო ერთეულის ან საწარმოს ერთ ანგარიშვალდებულ სამეურნეო ერთეულად გაერთიანებას. საწარმოთა გაერთიანება შეიძლება შეიქმნას სხვადასხვა გზით: შეიძლება განხორციელდეს წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვებით, ფულადი სახსრების, ფულადი ეკვივალენტების ან სხვა აქტივების გადაცემით ან მათი კომბინაციით.

საწარმოთა გაერთიანების შედეგად შეიძლება წარმოიქმნას, სათავო-შვილობილი საწარმოს ურთიერთობა, სადაც მყიდველი არის “სათავო საწარმო” და შეძენილი კი, მყიდველი საწარმოს “შვილობილი საწარმო”. მსგავს შემთხვევებში, მყიდველი თავისი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებისათვის იყენებენ ფასს-3-ს. მყიდველი საწარმო ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში თავის წილს შეძენილ საწარმოში ასახავს, როგორც ინვესტიციას შვილობილ საწარმოში.

ვინაიდან გუდვილი აქტივად აღიარდება მხოლოდ საწარმოთა გაერთიანების შედეგად, მყიდველმა საწარმომ საწარმოთა გაერთიანებისას შეძენილი გუდვილი აქტივების სახით უნდა აღიაროს შეძენის თარიღით. ამავე თარიღით მყიდველმა საწარმომ გუდვილი თავდაპირველად უნდა შეაფასოს თვითღირებულებით, რომელიც არის საწარმოთა გაერთიანების ღირებულების ნამეტი თანხა მყიდველი საწარმოს წილზე, იმ იდენტიფიცირებადი აქტივების, ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების წმინდა რეალურ ღირებულებაში, რომლებიც ცალკეა აღიარებული.

ამდენად, საწარმოთა გაერთიანებისას შეძენილი გუდვილი არის საფასური, რომელიც გადახდილია მყიდველი საწარმოს მიერ ეკონომიკური სარგებლის მიღების იმედით სამომავლოდ, ისეთი აქტივებიდან, რომლებიც არ შეიძლება ინდივიდუალურად განისაზღვროს და ცალკე აღიარდეს.

გუდვილი არის საწარმოს კარგი საქმიანი რეპუტაცია, რაც განპირობებულია: პერსონალის მაღალი კვალიფიკაციით, საქმიანი კულტურით, გამოცდილებითა და პროფესიონალიზმით, საწარმოს კავშირებით მომწოდებლებთან, საწარმო შეიძლება იყოს ცნობილი როგორც საიმედო და მაღალი ხარისხის პროდუქციის ან მომსახურების მიმწოდებელი, ჰქონდეს კარგი ტერიტორიული მდებარეობა. საქმიანი რეპუტაციის წარმოქმნის ფაქტორები მონაწილეობს დამატებითი ეკონომიკური სარგებლის მიღებაში. ზოგადად ფირმის რეპუტაციას უწოდებენ გუდვილს (*goodwill – კეთილი ნება*).

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმო “ალფა”-მ შეიძინა საწარმო “ბეტა” 2.000.000 ლარად და მოახდინა მისი მიერთება ე.ი. გააუქმა ის როგორც იურიდიული პირი.

“ბეტა”-ს აქტივების საბალანსო ღირებულებაა 1.200.000 ლარი, ვალდებულებების 300.000 ლარი. ზოლო მათი რეალური ღირებულება შეადგენს შესაბამისად 1.500.000 ლარს და 300.000 ლარს.

აქტივების სტრუქტურა შემდეგნაირია:

მიწა	– 325.000
შენობები	– 670.000
მარაგი	– 420.000
სავაჭრო ნიშანი	– 85.000

საწარმო “ბეტა” შეძენის ოპერაციას ასახავს:

დ. 2110 “მიწა”	- 325.000	
დ. 2130 “შენობები”	- 670.000	
დ. 1600 “მარაგი”	- 420.000	
დ. 2590 “სავაჭრო ნიშანი”	- 85.000	
დ. 2540 “გუდვილი”	- 800.000	
კ. 1210 “ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში”	- 2.000.000	
კ. 3000 “მიმდინარე ვალდებულებები”	- 300.000	

ყურადღება მივაქციოთ „სავაჭრო ნიშანი“ ცალკე დაფიქსირდა, როგორც არამატერიალური აქტივი.

ფასს №3-ის „საწარმოთა გაერთიანება“ თანახმად, თუ არამატერიალური აქტივი შეძენილია საწარმოთა გაერთიანების დროს, მაშინ ამ არამატერიალური აქტივის თვითღირებულებაა შეძენის დროს არსებული მისი რეალური ღირებულება. ფასს №3-ის თანახმად, მყიდველი აღიარებს შეძენილი საწარმოს არამატერიალურ აქტივს გუდვილისაგან განცალკავებით შეძენის დღეს, თუ ამ აქტივის რეალური ღირებულება შესაძლებელია საიმედოდ განისაზღვროს.

13 . 5 . არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია

ბასს №38-ით არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა დამოკიდებულია მის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე.

საწარმომ უნდა შეაფასოს, განუსაზღვრელია თუ შეზღუდული არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა. საწარმოს მიერ არამატერიალურ აქტივს სასარგებლო მომსახურების ვადა მიიჩნევა განუსაზღვრელად, თუ ყველა მიმდინარე ფაქტორის გაანალიზების შემდეგ ვერ განისაზღვრება იმ პერიოდის შეზღუდვა, რომლის განმავლობაშიც მოსალოდნელია აქტივის მიერ საწარმოში ფულადი ნაკადების შემოსვლის გამოთქმა.

არამატერიალური აქტივი შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების ვადით ამორტიზდება, ხოლო არამატერიალური აქტივი განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადით არ ამორტიზდება.

ტერმინი “განუსაზღვრელი” არ ნიშნავს “მუდმივს”. არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა ასახავს მხოლოდ მომავალი შენახვის ხარჯების დონეს, რომელიც საჭიროა აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში აქტივის სტანდარტული მწარმოებლობის შესანარჩუნებლად და საწარმოს შესაძლებლობასა და მიზანს, მიაღწიოს ამ დონეს.

შესაძლებელია, არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე გავლენას ახდენდეს როგორც ეკონომიკური, ასევე იურიდიული ფაქტორები: ეკონომიკური ფაქტორი განსაზღვრავს პერიოდს, რომლის განმავლობაში მოხდება მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღება; იურიდიულმა ფაქტორებმა შესაძლოა შეზღუდოს პერიოდი, რომლის განმავლობაში საწარმო გააკონტროლებს ამ სარგებელს. სასარგებლო მომსახურების ვადა არის ამ ფაქტორებით განსაზღვრული პერიოდებიდან უფრო ხანმოკლე.

ამორტიზაცია - არის არამატერიალური აქტივის ცვეთის თანხის სისტემატური ჩამოწერა, მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

ამორტიზებადი თანხა - არის არამატერიალური აქტივის ღირებულება, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში არამატერიალური აქტივის ღირებულების ნაცვლად გამოყენებული სხვა თანხა, შემცირებული მისი ნარჩენი ღირებულებით.

არამატერიალური აქტივის ნარჩენი ღირებულება - არის შეფასებული თანხა, რომლის მიღებასაც ვარაუდობს საწარმო, აქტივიდან მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს, შემცირებული მის გასვლაზე გასაწევი მოსალოდნელი დანახარჯებით.

არამატერიალური აქტივის ნარჩენი ღირებულება მიჩნეული უნდა იქნეს ნულის ტოლად, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც:

- ა) მესამე მხარეს აღებული აქვს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მისი შესყიდვის ვალდებულება; ან
- ბ) არსებობს აქტიური ბაზარი აქტივისათვის და:
 - ✓ ნარჩენი ღირებულების განსაზღვრა შესაძლებელია ამ ბაზრიდან აღებული ინფორმაციის საფუძველზე;
 - ✓ მოსალოდნელია, რომ ეს ბაზარი იარსებებს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს.

სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრება:

- ა) პერიოდით, რომლის განმავლობაში მოსალოდნელია საწარმოს მიერ აქტივის გამოყენება; ან
- ბ) პროდუქციის ან მსგავსი ნაწარმის რაოდენობით, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია საწარმოს მიერ მოცემული აქტივის გამოყენების შედეგად.

ბასს №38-ის შესაბამისად ამორტიზებადი თანხა სისტემატურად უნდა გადაანწილდეს მის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე. ამორტიზება უნდა დაიწყოს, როცა შესაძლებელია აქტივის გამოყენება, მაგ., როდესაც ის იმყოფება იმ ადგილზე და იმ ძღვომარებაში, როცა მისი გამოყენება შესაძლებელია ხელმძღვანელობის მიერ მიზანდასახული ხერხით.

აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში, აქტივის ამორტიზებადი თანხის სისტემატურ საფუძველზე გასანაწილებლად შეიძლება ამორტიზაციის სხვადასხვა მეთოდის გამოყენება. ამ მეთოდებში შედის წრფივი მეთოდი, ნაშთის შემცირების მეთოდი და წარმოების ერთეულთა ჯამის მეთოდი. შერჩეული მეთოდი უნდა შეესაბამებოდეს საწარმოს მიერ აქტივის ეკონომიკური სარგებლის მოხმარების წესს და გამოყენებული უნდა იქნეს უცვლელად, პერიოდიდან პერიოდამდე, თუ აქტივის მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის მოხმარების ხასიათი არ იცვლება.

შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის ამორტიზება არ წყდება მაშინ, როცა არამატერიალური აქტივი აღარ გამოიყენება, გარდა ისეთი შემთხვევისა, როცა ის ბოლომდეა ამორტიზებული ან კლასიფიცირებულია გასაყიდად გამიზნულად.

ამორტიზაციის პერიოდი და ამორტიზაციის მეთოდი უნდა გადაისინჯოს ყოველი წლის ბოლოს.

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმომ შეიძინა საქმიანობის ლიცენზია – 40.000 ლარად და პატენტი ტექნოლოგიების გამოყენებაზე – 16.000 ლარად. საწარმომ ორივესათვის სასარგებლო მომსახურების ვადა განსაზღვრა 4 წლით და ამორტიზაციის წრფივი მეთოდი აირჩია. ამორტიზაციის დარიცხვა აისახება შემდეგი გატარებით:

დ. 1630 “დაუმთავრებელი წარმოება” - 4.000

დ. 7455 “ცვეთა და ამორტიზაცია” - 10.000

კ. 2610 “ლიცენზიების ამორტიზაცია” - 10.000

კ. 2630 “პატენტების ამორტიზაცია” - 4.000

განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე აქტივები არ უნდა იქნეს ამორტიზებული.

ბას №36-ის “აქტივების გაუფასურება” – ის თანახმად, საწარმოს მოეთხოვება შეამოწმოს განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივი გაუფასურებაზე, მისი აღდგენითი ღირებულების შედარების გზით მის საბალანსო ღირებულებასთან:

ა) ყოველწლიურად; და

ბ) ყოველთვის, როცა არსებობს რაიმე ნიშანი იმისა, რომ არამატერიალური აქტივი შესაძლოა გაუფასურებული იყოს.

13 . 6 . არამატერიალური აქტივების შეფასება, საწყისი აღიარების შეამოწმის შეფასება

ბასს №38-ის მიხედვით საწყისი აღიარების შემდეგ, საწარმო თავისი სააღრიცხვო პოლიტიკის სახით ირჩევს ან არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების მოდელს ან გადაფასების მოდელს.

თვითღირებულების მოდელის მიხედვით - საწყისი აღიარების შემდეგ არამატერიალური აქტივი უნდა აისახოს მისი თვითღირებულებით, რომელიც შემცირებულია ნებისმიერი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და ნებისმიერი აკუმულირებული გაუფასურების ზარალის ოდენობით.

გადაფასების მეთოდის მიხედვით - საწყისი აღიარების შემდეგ არამატერიალური აქტივი უნდა აისახოს გადაფასებული ღირებულებით, რომელიც არის რეალური ღირებულება გადაფასების თარიღით, შემცირებული ნებისმიერი შემდგომი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და გაუფასურების ზარალის ოდენობით.

რამდენადაც შეფასების ორივე მოდელში სტანდარტი ითხოვს არამატერიალური აქტივის ასახვას გაუფასურების ზარალის გათვალისწინებით, თავდაპირველად განვიხილოთ ეს საკითხი.

იმისათვის, რომ განისაზღვროს არამატერიალური აქტივი გაუფასურდა თუ არა, საწარმო იყენებს ბასს №36-ს “აქტივების გაუფასურება”.

ბასს №36-ს მიხედვით არამატერიალური აქტივი გაუფასურებულად ითვლება მაშინ, როდესაც მისი საბალანსო ღირებულება აღდგენით ღირებულებაზე მეტი აღმოჩნდება.

აღდგენითი ღირებულება - არის აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაყიდვის ხარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და აქტივის გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი; აქტივის გამოყენების ღირებულებაში მოიაზრება აქტივიდან ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულიდან მომავალში მისაღები ფულადი სახსრების ნაკადების მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულება.

გაუფასურების ზარალი - არის თანხა, რომლითაც აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის აღდგენით ღირებულებას. ზარალის წარმოშობისას სტანდარტი მოითხოვს სათანადო ცვლილების შეტანას საბალანსო ღირებულებაში.

თუ მოცემული არამატერიალური აქტივის აღდგენითი ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე, აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა შემცირდეს მის აღდგენით ღირებულებამდე. შემცირების თანხა წარმოადგენს გაუფასურების ზარალს.

თუ საწარმო არამატერიალური აქტივის შეფასებისათვის იყენებს თვითღირებულების მოდელს, მაშინ გაუფასურების ზარალის აღიარება დაუყოვნებლივ უნდა მოხდეს მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში.

განვიხილოთ მეორე მოდელი. როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ: გადაფასების მოდელის მიხედვით არამატერიალური აქტივი ფასდება რეალური ღირებულებით.

სტანდარტის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, რეალური ღირებულება უნდა განისაზღვროს აქტიური ბაზრიდან მიღებული ინფორმაციის საშუალებით. გადაფასებები უნდა ჩატარდეს რეგულარულად ისე, რომ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის მისი საბალანსო ღირებულება არსებითად არ განსხვავდებოდეს რეალური ღირებულებისაგან.

სტანდარტი მოითხოვს ერთი და იმავე კლასის არამატერიალური აქტივის გადაფასება მოხდეს ერთდროულად, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ასეთი აქტივისთვის აქტიური ბაზარი არ არსებობს. არამატერიალური აქტივის კლასი გულისხმობს აქტივების ჯგუფს, რომელიც მსგავსი ხასიათისაა და საწარმოში მსგავს ოპერაციებში გამოიყენება. როდესაც მოცემული კლასის არამატერიალური აქტივის გადაფასება ვერ ხერხდება აქტიური ბაზრის არსებობის გამო, იგი აისახება მისი თვითღირებულებით, ნებისმიერი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და ნებისმიერი აკუმულირებული გაუფასურების ზარალის გამოკლებით.

არამატერიალური აქტივის ღირებულება გადაფასების შედეგად, დროდარო ცვლილებას განიცდის. თავდაპირველი აღიარების თანხა იზრდება ან მცირდება. გადაფასების შედეგად გამოწვეული ცვლილება ბუღალტრულად აისახება ძირითადი საშუალებების მსგავსად. კერძოდ, თუ არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება გადაფასების შედეგად იზრდება, აღნიშნული ზრდის თანხა უნდა აისახოს უშუალოდ საკუთარი კაპიტალის კრედიტში, ანგარიშზე – “გადაფასების რეზერვი”. გადაფასებიდან მიღებული მატება უნდა აღიარდეს შემოსავლის სახით, როდესაც გადაფასებით მიღებული ღირებულების შემცირება მანამდე აღიარებული იყო ხარჯის სახით.

სტანდარტის დებულებიდან გამომდინარე, როდესაც ხდება არამატერიალური აქტივის გადაფასება, ნებისმიერი აკუმულირებული ამორტიზაცია გადაფასების თარიღით უნდა:

- ა) გადაანგარიშდეს აქტივის მთლიანი საბალანსო ღირებულების ცვლილების პროპორციულად ისე, რომ გადაფასების შედეგად აქტივის საბალანსო ღირებულება მისი გადაფასებული ღირებულების ტოლი იყოს – ინდექსაციის მეთოდი;
- ბ) ელიმინირდეს აქტივის მთლიანი საბალანსო ღირებულების საპირისპიროდ, ხოლო წმინდა საბალანსო ღირებულება გადაანგარიშდეს აქტივის გადაფასებულ ღირებულებამდე – ელიმინირების მეთოდი.

საილუსტრაციო მაგალითი:

საალიცხოვრო პოლიტიკიდან გამომდინარე საწარმო ახდენს არამატერიალური აქტივის გადაფასებას, რომლის მონაცემები ცხრილშია ნაჩვენები. აქტივი წინა წლებში იყო გადაფასებული:

	მონაცემები გადაფასებამდე	აქტივის რეალური ღირებულება
თვითღირებულება	20.000	
ამორტიზაცია	6.000	
საბალანსო ღირებულება	14.000	12.600
გადაფასების რეზერვი	1.000	

ა) ინდექსაციის მეთოდი:

$$12.600 : 14.000 = 0.9$$

გადაფასების კოეფიციენტი 0.9, რომელზეც უნდა გადამრავლდეს თვითღირებულებაც და ამორტიზაციაც:

$$20.000 \times 0.9 = 18.000$$

$$6.000 \times 0.9 = 5.400$$

შევიტანოთ ეს მონაცემები ცხრილში და გამოვიყვანოთ გადაფასების თანხები:

	მონაცემები გადაფასებამდე	აქტივის რეალური ღირებულება	გადაფასების კოეფიციენტი	გადაფასებული ღირებულება	გადაფასების სწავობა
თვითღირებულება	20.000		0.9	18.000	2.000
ამორტიზაცია	6.000		0.9	5.400	600
საბალანსო ღირებულება	14.000	12.600	0.9	12.600	1.400
გადაფასების რეზერვი	1.000				

ავსახოთ ბუღალტრულად გადაფასების შედეგი:

დ. 2690 “სხვა არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია” - 600

დ. 5440 “არამატერიალური აქტივების გადაფასების რეზერვი” - 1.000

კ. 2590 “სხვა არამატერიალური აქტივები” - 2.000

დ. 8220 “არასაოპერაციო ზარალი” – 400

ამ მეთოდში ცალ-ცალკე გადაფასდა თავდაპირველი ღირებულება და ცვეთა და შესაბამისად საბალანსო ღირებულება მივიღეთ გადაფასებული.

ბ) ცვეთის ელიმინირების მეთოდი. ამ მეთოდის გამოყენებისას ჯერ ვახდენთ გადაფასებამდე ღარიცხული ცვეთის ელიმინირებას შემდეგი გატარებით:

დ. 2690 “სხვა არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია” - 6.000

კ. 2590 “სხვა არამატერიალური აქტივები” - 6.000

ამის შემდეგ ვახდენთ აქტივის გადაფასებას. ამ დროს 2590 ანგარიშის ნაშთია:

$(20.000 - 6.000) = 14.000$ ლარი

გადაფასების გატარება იქნება:

დ. 5440 “არამატერიალური აქტივების გადაფასების რეზერვი” – 1.000

დ. 8220 “არასაოპერაციო ზარალი” – 400

კ. 2590 “სხვა არამატერიალური აქტივები” - 1.400

თუ შემდგომ პერიოდში ეს აქტივი აფასებული იქნება, მაშინ პირველ რიგში დაიფარება ამ გადაფასებით წარმოქმნილი არასაოპერაციო ზარალი 400 ლარი და დანარჩენი მიემართება რეზერვის ანგარიშზე – ეს მიდგომა გამოიყენება ორივე მეთოდის დროს.

13 . 7 . არამატერიალური აქტივების ბასვლა

ბასს №38-ის მიხედვით არამატერიალური აქტივი აღრიცხვიდან მოიხსნება მაშინ, როდესაც იგი გადის საწარმოდან ან, როდესაც მისი გამოყენებიდან ან გაყიდვიდან მოსალოდნელი არ არის ეკონომიკური სარგებლის მიღება. არამატერიალური აქტივის გასვლა შეიძლება მოხდეს მისი იურიდიული ვადის ამოწურვის, გაყიდვის, სხვა აქტივზე გაცვლის ან სხვა გარემოებათა გამო. თუ არამატერიალური აქტივის გასვლა ხდება იურიდიული ვადის ამოწურვის გამო, ივარაუდება, რომ ამ პერიოდისათვის არამატერიალური აქტივის აკუმულირებული ამორტიზაცია სააღრიცხვო ღირებულების ტოლი იქნება. ამდენად, სააღრიცხვო ღირებულება ელიმინირებული იქნება ამორტიზაციის თანხით.

არამატერიალური აქტივის გასვლა მოგებით ან ზარალით შეიძლება ხასიათდებოდეს მისი გაყიდვის, ან ვადაზე ადრე გამოყენების პროცესიდან მოხსნის შემთხვევაში. არამატერიალური აქტივის აღიარების შეწყვეტისას წარმოქმნილი შემოსულობა ან ზარალი უნდა განისაზღვროს როგორც სხვაობა აქტივის გასვლის წმინდა შემოსავლებსა და აქტივის საბალანსო ღირებულებას შორის და უნდა აღიარდეს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, როდესაც აქტივის აღიარება წყდება.

საილუსტრაციო მაგალითი:

ა) საწარმომ გაყიდა არამატერიალური აქტივი 5.000 ლარად. აქტივი აღირიცხებოდა შეძენის თვითღირებულებით 15.000 ლარად. გამოყენების პროცესში ამორტიზაცია ღარიცხული იყო 13.000 ლარი.

ოპერაციის ბუღალტრული ასახვა:

დ. 2690 “სხვა არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია” – 13.000

დ. 1110 “ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში” – 5.000

კ. 2590 “სხვა არამატერიალური აქტივები” – 15.000

კ. 8132 “მოგება არამატერიალური აქტივების გაყიდვიდან” – 3.000

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმომ გაყიდა გადაფასებული ღირებულებით აღრიცხული არამატერიალური აქტივი. აქტივი აღრიცხულია 13.000 ლარად. აკუმულირებული ამორტიზაცია 10.000 ლარია. გადაფასების რეზერვის ნაშთი 2.000 ლარს შეადგენს. აქტივის გაყიდვიდან მიღებულია 4.000 ლარი.

ოპერაციის ბუღალტრული ასახვა:

დ. 2690 “სხვა არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია” – 10.000

დ. 1110 “ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში” – 4.000

კ. 2590 “სხვა არამატერიალური აქტივები” – 13.000

კ. 8132 “მოგება არამატერიალური აქტივების გაყიდვიდან” – 1.000

იმავდროულად ინდა გაუქმდეს რეზერვის ნაშთი. იგი შეიძლება გადატანილ იქნეს მოგების ანგარიშზე:

დ. 5440 “არამატერიალური აქტივების გადაფასების რეზერვი” – 2.000

კ. 8132 “მოგება არამატერიალური აქტივების გაყიდვიდან” – 2.000

13 . 8 . მოკლე ახსნა-განმარტებები

ბასს №38-ის მიხედვით, ფინანსურ ანგარიშგებაში ყოველი კლასის არამატერიალური აქტივისათვის შენიშვნებში უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია: ამასთან, გამიჯნული უნდა იყოს საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივები და სხვა არამატერიალური აქტივები:

- ა) აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადები ან გამოყენებული ამორტიზაციის ნორმები;
- ბ) გამოყენებული ამორტიზაციის მეთოდები;
- გ) მთლიანი საბალანსო ღირებულება და აკუმულირებული ამორტიზაცია (აგრეგირებული აკუმულირებულ გაუფასურების ზარალთან ერთად) პერიოდის დასაწყისში და ბოლოს;
- დ) მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ის მუხლ(ებ)ი, რომელშიც ჩართულია არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია;
- ე) საბალანსო ღირებულების შეჯერება პერიოდის ბოლოს და დასაწყისში.