

არამატერიალური აქტივების შეყენის აღრიცხვა, როგორც საწარმოთა გაერთიანების ნაწილი

ღალი სადაღაშვილი

ეად. გორის სასწავლო უნივერსიტეტის პროფესორი

ნანული ქოქაშვილი

ეად. გორის სასწავლო უნივერსიტეტის პროფესორი

ნინო ტრამაკიძე, თათია გუგუტიშვილი, ნანა შავშიშვილი

გორის სასწავლო უნივერსიტეტის სტუდენტები

საწარმოთა გაერთიანება არის ცალკეული სამეურნეო ერთეულის ან საწარმოების გაერთიანება ერთ ანგარიშვალდებულ სამეურნეო ერთეულად. ახლად შექმნილი საწარმოთა გაერთიანების შედეგია ის, რომ ერთი სამეურნეო ერთეული, მყიდველი კონტროლს იღებს ერთ ან მეტ სხვა შეძენილ საწარმოზე. საწარმო, რომელსაც აქვს სხვა საწარმოების კონტროლის უფლება, იწოდება შემძენ (მყიდველ) საწარმოდ. მყიდველი საწარმო ვალდებულია ხელახლა მოახდინოს შეძენილ საწარმოს იდენტიფიცირებადი აქტივები, ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების იდენტიფიკაცია და შეფასება. შეფასების შედეგად შესაძლებელია, გაირკვეს, რომ შემძენ საწარმომ შეძენილ წმინდა აქტივებში მათ რეალურ ღირებულებაზე მეტი გადაიხადა. ამ ნამეტის გადახდის მიზეზები, როგორც წესი არის საწარმოს კარგი საქმიანი რეპუტაცია, რაც განპირობებულია: პერსონალის მაღალი კვალიფიკაციით, გამოცდილებითა და პროფესიონალიზმით. საწარმოს კავშირებით მომწოდებელთან, 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. ბასს 3-ის “საწარმოთა გაერთიანების” თანახმად, თუ არამატერიალური აქტივი შეძენილია საწარმოთა გაერთიანების დროს, მაშინ ამ არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება შეძენის დროს არსებული მისი რეალური ღირებულებაა. არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულება ასახავს საბაზრო მოლოდინს. მოლოდინის შედეგი აისახება არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულების შეფასებაში. ამიტომ ბასს 38-ის 21 (ა) პუნქტის მოსალოდნელობის აღიარების

კრიტიკი უმეტესად ყოველთვის დაკმაყოფილებული უნდა იყოს საწარმოთა გაერთიანების დროს შეძენილი არამატერიალური აქტივით მიმართებაში.

აქედან გამომდინარე, წინამდებარე, სტანდარტისა და ბასს 3-ის თანახმად, მყიდველი აღიარებს შეძენილი საწარმოს არამატერიალური აქტივს გაყიდვისგან განცალკევებით შეძენის დღეს, თუ ამ აქტივის რეალური ღირებულება შესაძლებელია საიმედოდ განისაზღვროს, დამოუკიდებლად იმისაგან, აღიარებული ჰქონდა თუ არა შეძენილ საწარმოს ეს აქტივი საწარმოთა გაერთიანებამდე. ეს გულისხმობს, რომ მყიდველი აღიარებს შეძენილი საწარმოს დამოუკიდებელი სამეცნიერო კვლევისა და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოთა პროექტს, თუ ეს პროექტი აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის განმარტებას და მისი რეალური ღირებულება შესაძლებელია საიმედოდ შეფასდეს. შეძენილი საწარმოს დაუმთავრებელ სამეცნიერო კვლევისა და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოთა პროექტი აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის განმარტებას, თუ ის იდენტიფიცირებულია, მაგ: განცალკევებულია ან წარმოიშობა სახელშეკრულებო ან სხვა სამართლებრივი უფლებებიდან.

საწარმოთა გაერთიანების დროს შეიძლება მივიღოთ გუდვილი, რომელსაც შეძენილს უწოდებენ, მაგრამ გუდვილი შეიძლება იყოს საწარმოს შიგნით ჩამოყალიბებული, რომელსაც თანდაყოლილს უწოდებენ. ბასს 3-ის შესაბამისად გუდვილი არის საწარმოთა გაერთიანების ნამეტი თანხა მყიდველი საწარმოს წილზე იდენტიფიცირებადი აქტივების, ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების წმინდა რეალურ ღირებულებაში. სხვა სიტყვებით, ეს არის ნამეტი თანხა, რომელიც წარმოიქმნება, როგორც სხვაობა საწარმოს შეძენაში გადახდილ თანხასა და შეძენილი წმინდა აქტივების რეალურ ღირებულებას შორის. საწარმოთა შეძენილი გუდვილი არის საფასური, რომელიც გადახდილია მყიდველი საწარმოს მიერ ეკონომიკური სარგებლის მიღების იმედით სამომავლოდ და მოიცავს ისეთ აქტივებს, რომლებიც არ შეიძლება განისაზღვროს ინდივიდუალურად და აღირიცხოს ცალკე. გუდვილში განივთებულია მომავალი ეკონომიკური სარგებელი და ხშირად საწარმოთა გაერთიანების დროს შეძენილი არამატერიალური აქტივები ჩათვლილია გუდვილში, რომელთა კონკრეტული სახის დადგენა შეძენის დროს შეუძლებელია. ბასს 3 ითხოვს, რომ შემდგომ საწარმომ საწარმოთა გაერთიანებით წარმოქმნილი გუდვილიდან გამოაცალკევოს ისეთი არამატერიალური აქტივები, რომლებიც აკმაყოფილებენ იდენტიფიცი-

რებადობის კრიტერიუმებს, ე.ი. უნდა დადგინდეს გუდვილთან გამოყოფადი ისეთი აქტივები, რომლებიც შეიძლება გაიყიდოს, გაქირავდეს, გაიცვალოს ან წარმოქმნილია სახელშეკრულებო თუ სხვა იურიდიული უფლებით. იდენტიფიცირებადობის შემდეგ მიღებული უნდა იყოს ამ რესურსების აქტივად აღიარების ერთ-ერთი ძნელად შესასრულებელი კრიტერიუმის – შეფასების საიმედოობის რწმენა. გუდვილთან გამოყოფილი ინდივიდუალური აქტივები აღიარდება არამატერიალურ აქტივად მხოლოდ იმის შემდეგ, როდესაც ისინი იქნებიან იდენტიფიცირებადი, მათი ღირებულება საიმედოდ შეფასდება და მათ ექნებათ მსგავსი სასარგებლო მომსახურების ვადა. გუდვილიდან გამოყოფილი აქტივებია: სავაჭრო ნიშანი, სავაჭრო სახელი, კლიენტთა სია და კონტრაქტები, სავაჭრო საიდუმლოებები, როგორცაა: ფორმულები, პროცესები, რეცეპტები და სხვა. თანდაყოლილი (საწარმოში წარმოქმნილი) გუდვილის აქტივად აღიარება არ ხდება, რადგან ის არ არის საწარმოს მიერ კონტროლირებადი იდენტიფიცირებადი რესურსი. შიდა გუდვილი არ არის მუდმივი, სწრაფად ცვალებადია და შეიძლება საერთოდ გაქრეს იმ მიზეზთა გაქრობის გამო, რომლებმაც იგი წარმოქმნა.

საწარმოთა გაერთიანების დროს შეძენილი არამატერიალური აქტივების რეალური ღირებულება ჩვეულებრივ შესაძლებელია საკმარისი საიმედოობით შეფასდეს, რათა აღიარდეს გუდვილისაგან განცალკევებით. როცა არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულების განსაზღვრაში გამოყენებული შეფასებებისთვის არსებობს მთელი რიგი სხვადასხვა ალბათობის მქონე შესაძლო შედეგები, ეს განუსაზღვრელობა აისახება აქტივის რეალური ღირებულების განსაზღვრაში და ეს არ ნიშნავს რეალური ღირებულების შეფასების შეუძლოებლობას. თუ საწარმოთა გაერთიანების დროს შეძენილი არამატერიალურ აქტივს აქვს განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადა, არსებობს უარყოფითი მოსაზრება, რომ მისი რეალური ღირებულება შესაძლებელია საიმედოდ შეფასდეს. საწარმოთა გაერთიანების დროს შეძენილი არამატერიალური აქტივი შესაძლებელია განცალკევებადი იყოს, მაგრამ მხოლოდ შესაბამის მატერიალურ ან არამატერიალურ აქტივთან ერთად. მაგ: ბუნებრივი წყაროს წყლის სავაჭრო ნიშანი შესაძლოა დაკავშირებული იყოს რომელიმე კონკრეტულ წყაროსთან და შეუძლებელია, გაიყიდოს ამ წყაროსგან დამოუკიდებლად. ასეთ შემთხვევაში, მყიდველი აღიარებს აქტივის ჯგუფს, როგორც ერთ აქტივს, გუდვილისაგან ცალკე, თუ

ჯგუფში შეძგალი ინდივიდუალური აქტივების რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია. ამის მსგავსად, ტერმინი “ბრენდი” (საფარმო ნიშანი) ან “საფარმო სახელწოდება” ხშირად გამოიყენება როგორც სავაჭრო ნიშნის ან სხვა ნიშნის სინონიმები. მიუხედავად ამისა, პირველად ნახსენები ტერმინები ზოგადი ხასიათისაა და გამოიყენება დამატებითი აქტივების ჯგუფთან მიმართებაში, როგორიცაა სავაჭრო ნიშანი (ან მომსახურების ნიშანი) და მასთან დაკავშირებული სავაჭრო სახელწოდება, ფორმულები, რეცეპტები და ტექნოლოგიური ექსპერტიზა. მყიდველი ერთ აქტივად აღიარებს დამატებითი აქტივების ჯგუფს, რომელიც შეიცავს საფარმო ნიშანს, თუ დამატებითი აქტივების ინდივიდუალური რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა შეუძლებელია. იმ შემთხვევაში, თუ დამატებითი აქტივების ინდივიდუალური რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია, მყიდველს შეუძლია ისინი ცალ-ცალკე აქტივებად აღიაროს იმ პირობით, რომ ინდივიდუალურ აქტივებს მსგავსი სასარგებლო მომსახურების ვადა აქვს. არსებობს ერთადერთი შემთხვევა, როდესაც საწარმოთა გაერთიანების დროს შეძენილი არამატერიალური აქტივების რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია. ეს ხდება მაშინ, როცა არამატერიალური აქტივი წარმოიქმნება იურიდიული ან სხვა სახის სახელშეკრულებო უფლებით, და ა) არ არის განცალკევებადი ან ბ) განცალკევებადია, მაგრამ არ არსებობს მსგავსი აქტივების გაცვლის ოპერაციების გამოცდილება ან ფაქტი და, აქედან გამომდინარე, რეალური ღირებულების შეფასება დამოკიდებული იქნებოდა გუდვილზე, რომელთა შეფასება შეუძლებელია. აქტიურ ბაზარზე კოდირებული საბაზრო ფასები უზრუნველყოფს არამატერიალური აქტივების რეალური ღირებულების ყველაზე საიმედოდ შეფასებას. შესაბამისი საბაზრო ფასი, ჩვეულებრივ, მყიდველის მიმდინარე სახელშეკრულებო ფასია. თუ მყიდველის მიმდინარე სახელშეკრულებო ფასები არ არსებობს, მაშინ ყველაზე ბოლო მსგავსი გარიგებისას დაფიქსირებული ფასის საფუძველზე შეიძლება რეალური ღირებულების შეფასება, იმ პირობით, თუ გარიგების თარიღისა და რეალური ღირებულების შეფასების თარიღს შორის ეკონომიკური პირობები მნიშვნელოვნად არ შეცვლილა.

თუ არსებობს არამატერიალური აქტივების აქტიური ბაზარი, აქტივის თვითღირებულება ასახავს თანხას, რასაც საწარმო გადაიხდიდა აქტივის შესყიდვის დღეს, საქმის მცოდნე და დაინტერესებულ მხარე-

ებს შორის “გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით” შესრულებული გარიგების შედეგად არსებული საუკეთესო ინფორმაციის საფუძველზე. ამ თანხის განსაზღვრისას, საწარმო მსგავსი აქტივებისთვის ითვალისწინებს ბოლო დროს შემდგარი გარიგებების შედეგებს. ზოგიერთმა საწარმომ, რომელიც რეგულარულად ყიდულობს და ყიდის უნიკალურ არამატერიალურ აქტივებს, შეიმუშავა აქტივების რეალური ღირებულების არაპირდაპირი შეფასების მეთოდები, ეს მეთოდები შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს საწარმოთა გაერთიანების დროს შეძენილი არამატერიალური აქტივების საწყისი შეფასებისათვის, თუ მათი მიზანია რეალური ღირებულების შეფასება და ისინი ასახავს მიმდინარე გარიგებებსა და იმ დარგის პრაქტიკას, რომელსაც განეკუთვნება აღნიშნული აქტივი. ეს მეთოდები მოიცავს: ა) მრავალჯერადი ციფრების გამოყენებას, რომლებშიც ასახულია მიმდინარე საბაზრო გარიგებები, იმ მაჩვენებლების მიმართ, რომლებიც გავლენას ახდენს აქტივების მომგებიანობაზე (მაგ: ამონაგები, ბაზრის წილი და საოპერაციო მოგება) ან სარგებელი, რომლის მიღებაც შესაძლებელია ამ არამატერიალური აქტივის ლიცენზიით გადაცემის შედეგად, საქმის მცოდნე და დაინტერესებული მხარეებისთვის “გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით” შესრულებულ გარიგებაში; ან ბ) აქტივისაგან მოსალოდნელი დისკონტირებული მომავალი ნეტო ფულადი ნაკადების შეფასებებს.

შეძენილი დამთავრებული სამეცნიერო-კვლევითი და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების პროექტზე გაწეული შემდგომი დანახარჯები დაკავშირებულია ცალკე ან საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილი დაუმთავრებელი სამეცნიერო-კვლევით ან საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოთა პროექტთან და აღიარებულია არამატერიალურ აქტივად და გაწეულია ამ პროექტის შეძენის შემდეგ, რაც უნდა აღირიცხოს (ბასს 38 “არამატერიალური აქტივები”) 54-62-ე პუნქტების შესაბამისად. ამავე პუნქტების მოთხოვნების გამოყენება გულისხმობს, რომ ცალკე ან საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილ დაუმთავრებელ სამეცნიერო-კვლევით ან საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოთა პროექტზე შემდგომ პერიოდში გაწეული და არამატერიალურ აქტივად აღიარებული დანახარჯები: ა) გაწევისთანავე აღიარდება დანახარჯად, თუ ეს სამეცნიერო-კვლევის დანახარჯია; ბ) გაწევისთანავე აღიარდება დანახარჯად, თუ ეს საცდელ საკონსტრუქტორო სამუშაოთა დანახარჯია, რომელიც არ აკმაყოფილებს 57-ე პუნქტში მოცემულ არამატერიალურ აქტივად აღია-

რების კრიტერიუმებს და გ)დაემატება შეძენილ დაუმთავრებელ სამეცნიერო-კვლევით ან საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების პროექტების საბალანსო მიმდინარე ღირებულებას, თუ ეს საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოთა დანახარჯია, რომელიც აკმაყოფილებს 57-ე პუნქტის აღიარების კრიტერიუმებს. ბასს 38-ში შემოთავაზებული ცვლილებების განსახილველ პროექტში მიჩნეულია, რომ დს 15 პუნქტში მოცემული აღიარების კრიტერიუმი ყოველთვის დაკმაყოფილებულია საწარმოთა გაერთიანების დროს შეძენილი არამატერიალური აქტივებისათვის. ამის გამო ეს კრიტერიუმი ჩართული არ იყო ED3 საწარმოთა გაერთიანების ED3-ში. ჩათვლილია, რომ შემძენს მოეთხოვება ყველა შეძენილი არამატერიალური აქტივის ცალკე აღიარება. რესპოდენტთა შენიშვნის გათვალისწინების შემდეგ კომიტეტმა გადაწყვიტა: ა)განხორციელდეს შემოთავაზება,რომ ალბათობითი აღიარების კრიტერიუმი ყოველთვის დაკმაყოფილებადია საწარმოთა გაერთიანების დროს შეძენილი არამატერიალური აქტივებისათვის; და ბ)არ განახორციელოს შემოთავაზება, ყოველთვის უნდა არსებობდეს საკმარისი ინფორმაცია საწარმოთა გაერთიანების დროს შეძენილი არამატერიალური აქტივების რეალური ღირებულების საიმედოდ შესაფასებლად.+