



**ლელა კატარია**

მაგისტრი

## არამატერიალური აქტივები, მათი ზუღაღტრული და სამართლებრივი ასპექტები

თანამედროვე ეტაპზე არამატერიალური აქტივების მრავალ სახეობას ვხვდებით, რაც პირდაპირ თუ არაპირდაპირ სოციალურ-ეკონომიკური და ტექნოლოგიური ურთიერთობების განვითარებასთანაა დაკავშირებული. ასეთი ურთიერთობების განვითარებამ, თავის მხრივ, საწარმოო საქმიანობაში გამოსაყენებელი ახალი იდეების, გზებისა და მეთოდების არსებობას შეუწყო ხელი, რამაც, საბოლოო ჯამში, არამატერიალური აქტივების წარმოქმნა განაპირობა.

ზოგადად, არამატერიალური აქტივები ესაა ისეთი აქტივები, რომელთაც არ გააჩნიათ ფიზიკური ფორმა და შეუძლიათ ეკონომიკური სარგებლის მოტანა ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში. ასეთებია **ლიცენზია, კონცესია, საავტორო უფლება, სავაჭრო ნიშანი, პატენტი, ნოუ-ჰაუ, პროგრამული უზრუნველყოფა, ფრანჩაიზი, მარკეტინგული უფლებები, გუდვილი და სხვ.** მიუხედავად თითოეულის განსხვავებული შინაარსისა, ყოველ მათგანს ახასიათებს საერთო ნიშან-თვისებები: **არ გააჩნიათ ფიზიკური ხელშესახები ფორმა, შეიძლება ვერც თვალის დაყვანით, თუმცა ყველა მათგანს ეკონომიკური სარგებელი მოაქვს და შესაძლებელია ამ სარგებლის იდენტიფიცირება.**

საერთაშორისო პრაქტიკაში განასხვავებენ ორი ტიპის არამატერიალურ აქტივებს. **პირველი:** ესაა სამართლებრივად წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივები, როგორებიცაა: საავტორო უფლება, პატენტი, სავაჭრო ნიშანი და სხვ. ხოლო **მეორე** კონკურენტულ საწყისებზე წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივებია, კერძოდ, ნოუ-ჰაუ, მარკეტინგული უფლებები, პროგრამული უზრუნველყოფა და სხვ.

წარმოშობის წყაროს მიხედვით, განასხვავებენ შეძენილ და საკუთარი ძალებით შექმნილ არამატერიალურ აქტივებს. პირველი მათგანი დაკავშირებულია საწარმოდან (ორგანიზაციიდან) ფულადი სახსრების გასვლასთან. რაც შეეხება საკუთარი ძალებით არამატერიალური აქტივების შექმნას, იგი კაპიტალური დაბანდების განსაკუთრებული სახეა და გულისხმობს საწარმოს (ორგანიზაციის) ძალებით არამატერიალური აქტივების მიღებას. ამასთან, აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ ასეთი გზით არამატერიალური აქტივების მიღების აღრიცხვა გარკვეულ სიძნელეებთანაა დაკავშირებული. კერძოდ, არამატერიალური აქტივების საკუთარი ძალებით შექმნის პროცესი უკავშირდება სამეცნიერო-კვლევით და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების

გაწევას. სამეცნიერო-კვლევითი საქმიანობა ახალი სამეცნიერო ან ტექნიკური ცოდნის მიღების მიზნით გაწეული კვლევით და სამეცნიერო ხასიათის სამუშაოებია, რომლებიც აღირიცხება როგორც პერიოდის დანახარჯები. რაც შეეხება საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებს, რომლებიც ითვალისწინებს სამეცნიერო კვლევის შედეგად მიღებული ცოდნის პრაქტიკაში განხორციელებას, იმ შემთხვევაში, თუ მოსალოდნელია რომ ასეთ საქმიანობაზე გაწეული დანახარჯები მომავალში მოიტანს ეკონომიკურ სარგებელს და შესაძლებელია ამ დანახარჯების საიმედოდ შეფასება, უნდა მოხდეს მისი კაპიტალიზაცია – აღირიცხოს როგორც არამატერიალური აქტივის შეძენა და ამორტიზირდეს ხარჯების გაწევის ან სამუშაოებთან დაკავშირებული ეკონომიკური სარგებლის მიღების შესაბამისად. არამატერიალური აქტივების მიღება (მიუხედავად იმისა, შეძენილ იქნა თუ საკუთარი ძალებით წარმოებული) ბუღალტრულად აისახება შემდეგნაირად:

**დ - არამატერიალური აქტივები**

**კ - ფულადი საშუალებები**

არამატერიალური აქტივების შეძენასა და საკუთარი ძალებით წარმოებაზე გაწეული ხარჯების ამორტიზაცია აისახება შემდეგნაირად:

**დ - არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია**

**კ - არამატერიალური აქტივები**

ქვემოთ არამატერიალური აქტივების ზოგიერთ კატეგორიაზე შევანერებ ყურადღებას.

**ლიცენზია,** საერთაშორისო პრაქტიკის შესაბამისად, წარმოადგენს სახელშეკრულებო უფლებას გარკვეული სახის საქმიანობაზე, ეს იქნება სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვება, ბუნებრივი წყლებით სარგებლობა თუ სხვა. რაც შეეხება საქართველოში მოქმედ კანონმდებლობას, **ლიცენზიად განიხილება ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული აქტის საფუძველზე პირისათვის კანონით დადგენილი პირობების დაკმაყოფილების საფუძველზე მინიჭებული განსაზღვრული საქმიანობის**



**ნობის განხორციელების უფლება.** კანონმდებლობით გათვალისწინებული ტიპის ლიცენზია - პირველი, ესაა სარგებლობის ლიცენზია, რომლითაც პირს ენიჭება განსაზღვრული სახელმწიფო რესურსებით სარგებლობის უფლება, რომელიც გაცივდება აუქციონის წესით და რომლის შემკვიდრებით ან სხვა სახით გადაცემა შესაძლებელია, მეორე ესაა საქმიანობის ლიცენზია, რომლითაც პირს ენიჭება განსაზღვრული საქმიანობის განხორციელების უფლება, რომლის შემკვიდრებით ან სხვა სახით გადაცემა დაუშვებელია, მესამე ესაა გენერალური ლიცენზია, რომელიც გულისხმობს ისეთ უფლებას, როდესაც პირს შეუძლია ერთიანი ზოგადი ლიცენზიის საფუძველზე განხორციელოს მსგავსი ტიპის საქმიანობები და არ არის ვალდებული ცალ-ცალკე მოიპოვოს თითოეული საქმიანობისთვის ლიცენზია, და ბოლოს, სპეციალური ლიცენზია, როდესაც პირს უფლება ეძლევა განხორციელოს რომელიმე ვიწრო საქმიანობა.

**ბუღალტრული აღრიცხვის თვალსაზრისით, ლიცენზიის შეძენა აღირიცხება შემდეგი გატარებით:**

დ - ლიცენზიები 2510

კ - ნაღდი ფული/ფული საბანკო ანგარიშებზე ან

კ - ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან 3110

**ლიცენზიების შეძენაზე გაწეული დანახარჯები ამორტიზირდება სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში და ბუღალტრულად აისახება შემდეგნაირად:**

დ - ლიცენზიების ამორტიზაცია 2610

კ - ლიცენზიები 2510

**კონცესია,** ესაა სახელმწიფოსგან წიაღისეულისა და მიწის ნაკვეთების განსაზღვრული პირობებით ექსპლუატაციაში გადაცემაზე უფლების მიღება. უფლების მიღება კაპიტალიზირდება და აისახება შემდეგნაირად:

დ - კონცესიები 2520

კ - ნაღდი ფული/ფული საბანკო ანგარიშებზე ან

კ - ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან 3110

**კონცესია ამორტიზირდება სასარგებლო მომსახურების ვადის შესაბამისად და აღირიცხება შემდეგი გატარებით:**

დ - კონცესიების ამორტიზაცია 2620

კ - კონცესიები 2520

**საავტორო უფლება** წარმოადგენს ლიტერატურაში, ხელოვნებასა და მეცნიერებაში შესრულებული ნაშრომების ავტორთა სამართლებრივ უფლებებს ამ ნაშრომების მონოპოლიაზე. ეს უფლება მოქმედებს 50 წლის განმავლობაში და წარმოადგენს ყიდვა-გაყიდვის ობიექტს, რომელიც ფორმდება კონტრაქტით.

თითქმის მსგავსი შინაარსისაა **კოპირაიტი** (უფლება ტირაჟირებაზე), რომელიც გულისხმობს სახელმწიფოსგან უფლებების მოპოვებას ლიტერატურის, ხელოვნებისა და მეცნიერების ნამუშევრების გამოცემასა და რეალიზაციაზე.

ბის გამოცემასა და რეალიზაციაზე.

**საავტორო უფლებისა და კოპირაიტის შეძენა ბუღალტრულად აისახება შემდეგნაირად:**

დ - სხვა არამატერიალური აქტივები 2590

კ - ნაღდი ფული/ფული საბანკო ანგარიშებზე ან

კ - ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან 3110

**საავტორო უფლებისა და კოპირაიტის შეძენაზე გაწეული დანახარჯები ამორტიზირდება სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში და ბუღალტრულად აისახება შემდეგნაირად:**

დ - სხვა არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია 2690

კ - სხვა არამატერიალური აქტივები 2590

**საავტორო უფლებისა და კოპირაიტის რეალიზაციის შემთხვევაში** შედგება შემდეგი გატარება:

დ - ნაღდი ფული/ფული საბანკო ანგარიშებზე ან

დ - მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 1410

კ - სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები 8190

ამასთან, დამატებით **საავტორო უფლებისა და კოპირაიტის** თვითღირებულებები ჩამოიწერება არასაოპერაციო შემოსავლებიდან, გატარებით:

დ - სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები 8190

კ - სხვა არამატერიალური აქტივები 2590

**სავაჭრო ნიშანი** ექსკლუზიური უფლებაა, რომელიც დაცულია კანონით და რომელიც გულისხმობს სიმბოლოების, ნიშნების, საფირმო სახელებისა და პროდუქციის სხვა მახასიათებლების, როგორებიცაა: **შეფუთვა, სტილი** და სხვ. გამოყენებას. ასეთი მახასიათებლები გამოარჩევენ საქონლის (მომსახურების) მწარმოებელ საწარმოს სხვა საწარმოებისგან, ხოლო წარმოებულ პროდუქტს - სხვა პროდუქტებისგან.

**სავაჭრო ნიშნების შეძენა აისახება შემდეგნაირად:**

დ - სხვა არამატერიალური აქტივები 2590

კ - ნაღდი ფული/ფული საბანკო ანგარიშებზე ან

კ - ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან 3110

**სავაჭრო ნიშნების ამორტიზაცია აღირიცხება შემდეგი გატარებით:**

დ - სხვა არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია 2690

კ - სხვა არამატერიალური აქტივები 2590

**სავაჭრო ნიშნების რეალიზაციის შემთხვევაში** შედგება შემდეგი გატარება:

დ - ნაღდი ფული/ფული საბანკო ანგარიშებზე ან

დ - მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 1410

კ - სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები 8190

ამასთან, დამატებით **სავაჭრო ნიშნის** თვითღირებულება ჩამოიწერება არასაოპერაციო შემოსავლებიდან, გატარებით:

დ - სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები 8190

კ - სხვა არამატერიალური აქტივები 2590

**პატენტი** – ესაა დოკუმენტი, რომელიც ადასტურებს ტექნიკური დოკუმენტაციისა და გამოგონების სახელმწიფოებრივ დონეზე აღიარებას და მის ავტორს დაპატენტების ობიექტზე ანიჭებს საავტორო უფლებას 17 წლის განმავლობაში. ასეთი დოკუმენტების გაცემა ხდება შესაბამისი უფლებამოსილი ორგანოების მეშვეობით (საქართველოში ასეთ ორგანოს წარმოადგენს „საქპატენტი“).

პატენტის შეძენა ფასდება მასზე გაწეული დანახარჯების თანხით. რაც შეეხება პატენტის საკუთარი ძალებით წარმოებას, ამ შემთხვევაში, პატენტზე გაწეულ დანახარჯებს მიეკუთვნება დაპატენტების ობიექტის რეგისტრაციისა და დაცვისათვის გაწეული დანახარჯები.

**პატენტის შეძენა აისახება შემდეგი გატარებით:**

დ - პატენტები 2530

კ - ნაღდი ფული/ფული საბანკო ანგარიშებზე ან

კ - ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 3110

**სავაჭრო ნიშნების ამორტიზაცია აღირიცხება შემდეგი გატარებით:**

დ - პატენტების ამორტიზაცია 2630

კ - პატენტები 2530

პატენტის გადაცემა შესაძლებელია გარკვეული ვადით, რის სანაცვლოდაც პატენტის მფლობელი ღებულობს არასაოპერაციო შემოსავალს – **როიალტის** სახით. აღნიშნული ოპერაცია ბუღალტრულად აისახება შემდეგნაირად:

დ - ნაღდი ფული/ფული საბანკო ანგარიშებზე ან

დ - მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 1410

კ - სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები 8190

**„ნოუ-ჰაუ“ („იდეა – როგორ“).** იგივე ინტელექტუალურ საკუთრებას, იგივე „წარმოების საიდუმლოებას“ მიეკუთვნება სამეცნიერო, კომერციული, ფინანსური, ტექნოლოგიური თუ სხვა სახის ცოდნა და გამოცდილება, რომელიც მის მფლობელს ანიჭებს გარკვეულ უპირატესობას სხვებთან შედარებით და რომელიც არ არის დაცული სახელმწიფოებრივ დონეზე, თუმცა, მას იყენებენ წარმოებაში, სამეცნიერო გამოკვლევებში და ა. შ.

**ნოუ-ჰაუს** წყარო შეიძლება იყოს სამეცნიერო-ტექნიკური მიღწევა, ახალი ტექნიკა და კომპიუტერული პროგრამები, მონაცემები პროდუქციის რეალიზაციაზე, ბაზრის კონიუნქტურაზე, რეკლამაზე, ფინანსებზე და ა. შ.

საქართველოში **ნოუ-ჰაუს** (კომერციული საიდუმლოების) დაცვის სამართლებრივი რეგულირება ხდება სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად, რომლის თანახმადაც, მეწარმე, რომელიც ფლობს ნოუ-ჰაუსს, რაც თავის მხრივ, წარმოადგენს განსაკუთრებული მნიშვნელობის ტექნოლოგიურ ან კომერციულ ინფორმაციას და დასტურდება მისი საიდუმლოდ შენახვისათვის აუცილებელი ღონისძიებებით, განსა-

კუთრებულ უფლებას ფლობს ამ ინფორმაციაზე.

მიუხედავად იმისა, რომ ასეთი სახის ინფორმაცია, თავისი შინაარსით, კონფიდენციალურია, იგი შეიძლება ყიდვა-გაყიდვის საგანიც კი გახდეს.

**ნოუ-ჰაუს შეძენა შესყიდვის ღირებულებით აისახება შემდეგნაირად:**

დ - სხვა არამატერიალური აქტივები 2590

კ - ნაღდი ფული/ფული საბანკო ანგარიშებზე ან

კ - ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 3110

**ნოუ-ჰაუს ამორტიზაცია საკონტრაქტო ვადის განმავლობაში აღირიცხება შემდეგი გატარებით:**

დ - სხვა არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია 2690

კ - სხვა არამატერიალური აქტივები 2590

**ნოუ-ჰაუს რეალიზაცია ბუღალტრულად აისახება შემდეგნაირად:**

დ - ნაღდი ფული/ფული საბანკო ანგარიშებზე ან

დ - მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 1410

კ - სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები 8190

ამასთან, დამატებით ნოუ-ჰაუს თვითღირებულება ჩამოიწერება არასაოპერაციო შემოსავლებიდან, გატარებით:

დ - სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები 8190

კ - სხვა არამატერიალური აქტივები 2590

**ფრანჩაიზი** წარმოადგენს საწარმოს უფლებას განახორციელოს კონკრეტული სამეწარმეო საქმიანობა სხვა კარგად ცნობილი კომპანიის სავაჭრო ნიშნის ქვეშ, ამ კომპანიის სავაჭრო მარკების, ტექნოლოგიების, ძირითადი საშუალებების და სხვა მატერიალური და არამატერიალური აქტივების, გასაღების ქსელის და ა. შ. გამოყენებით.

**ფრანჩაიზის შეძენა ბუღალტრულად აისახება შემდეგნაირად:**

დ - სხვა არამატერიალური აქტივები 2590

კ - ნაღდი ფული/ფული საბანკო ანგარიშებზე ან

კ - ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 3110

რაც შეეხება **ფრანჩაიზის** ამორტიზაციას, იგი ამორტიზირდება ამ უფლების გამოყენების განმავლობაში, მაგრამ არა უმეტეს 20 წელიწადისა.

**ამორტიზაცია აისახება შემდეგი გატარებით:**

დ - სხვა არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია 2690

კ - სხვა არამატერიალური აქტივები 2590

**ფრანჩაიზის რეალიზაცია აისახება შემდეგნაირად:**

დ - ნაღდი ფული/ფული საბანკო ანგარიშებზე ან

დ - მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 1410

კ - სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები 8190

ამასთან, დამატებით ფრანჩაიზის თვითღირებუ-

ლება ჩამოიწერება არასაოპერაციო შემოსავლებიდან, გატარებით:

დ - სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები 8190

კ - სხვა არამატერიალური აქტივები 2590

**მარკეტინგული უფლებები** ესაა საწარმოს მიერ სხვა საწარმოსთან გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე შესყიდული ან მინიჭებული განსაკუთრებული უფლებები, რომლებიც შეიძლება გულისხმობდეს მწარმოებლის პროდუქციის გავრცელების ექსკლუზიურ უფლებას კონკრეტულ გეოგრაფიულ არეალში, სხვისი კუთვნილი მაღაზიათა ქსელით საკუთარი პროდუქციის გავრცელების უფლებას და ა. შ.

**მარკეტინგული უფლებების შეძენა ბუღალტრულად აისახება შემდეგი გატარებით:**

დ - სხვა არამატერიალური აქტივები 2590

კ - ნაღდი ფული/ფული საბანკო ანგარიშებზე ან

კ - ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან 3110

რაც შეეხება მარკეტინგული უფლებების ამორტიზაციას, იგი ამორტიზირდება ამ უფლების გამოყენების განმავლობაში და აისახება შემდეგი გატარებით:

დ - სხვა არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია 2690

კ - სხვა არამატერიალური აქტივები 2590

მარკეტინგული უფლებების რეალიზაცია აისახება შემდეგნაირად:



დ - ნაღდი ფული/ფული საბანკო ანგარიშებზე ან

დ - მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 1410

კ - სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები 8190

ამასთან, დამატებით მარკეტინგული უფლების თვითღირებულება ჩამოიწერება არასაოპერაციო შემოსავლებიდან, გატარებით:

დ - სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები 8190

კ - სხვა არამატერიალური აქტივები 2590

**ბუღვლი (კეთილი ნება)** ესაა სხვაობა საწარმოს შესყიდვის ფასსა და წმინდა აქტივების (აქტივებს მინუს ვალდებულებები) ღირებულებას შორის. საწარმოს შეძენისას წმინდა აქტივების ღირებულებისგან განსხვავებული თანხის გადახდა შეიძლება დაუკავშირდეს საწარმოს ადგილმდებარეობას, პერსონალის მაღალ კვალიფიკაციას, საქმიან კულტურასა და გამოცდილებას, საწარმოს რეპუტაციას და ა. შ.

**გუდვილი** შეიძლება ჩამოყალიბდეს საწარმოს შიგნით. მას თანდართული გუდვილი ეწოდება, ან შეძენილი - სხვა საწარმოს შეძენის ან სხვა საწარმოსთან შერწყმის შედეგად. **პირველი** მათგანი დებულობს მონაწილეობას შემოსავლების მიღებაში, თუმცა, არ აღიარდება აქტივად, იქედან გამომდინარე, რომ მისი შეფასება საკმაოდ რთულია. მეორე შემთხვევაში ხდება გუდვილის აღიარება - დადებით ან კიდევ, უარყოფით გუდვილად, იქედან გამომდინარე, წმინდა აქტივებზე მაღალ, თუ დაბალ ფასად იქნა შეძენილი მოცემული საწარმო.

**დადებითი გუდვილის შემთხვევაში გვექნება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:**

დ - შეძენილი საწარმოს აქტივები

დ - გუდვილი

კ - საწარმოს შესაძენად გადახდილი ფული

კ - შეძენილი საწარმოს ვალდებულებები

**უარყოფითი გუდვილი** შეგვიძლია ფასდათმობით შეძენის ანალოგიურად განვიხილოთ. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების თანახმად, შეძენილი საწარმოს არაფულადი აქტივების რეალური ღირებულება უნდა შევამციროთ ფასდათმობის პროპორციულად (საბაზისო მეთოდი). ამით გავანულებთ გუდვილს. თუ ამის გაკეთება შეუძლებელია, მაშინ უარყოფითი გუდვილი განიხილება გადავადებულ შემოსავლად (ალტერნატიული მეთოდი) და აისახება შემდეგი გატარებით:

დ - შეძენილი საწარმოს აქტივები

კ - საწარმოს შესაძენად გადახდილი ფული

კ - შეძენილი საწარმოს ვალდებულებები

კ - გადავადებული შემოსავალი

**და ბოლოს**, დასკვნის სახით შეიძლება ითქვას, რომ არამატერიალური აქტივები მნიშვნელოვან როლს ასრულებენ საწარმოთა (ორგანიზაციათა) საქმიანობის პროცესში და მათ ფლობაზე მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული მათი წარმატებული ფუნქციონირების საკითხიც.