

პირობითი ვალდებულებების ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის საკითხები

ხორავა ანუელი

უფროსი მასწავლებელი
ივანე ჯავახიშვილის სახელობის
თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარების კრიტერიუმების განსაზღვრისა და შეფასების საკითხი, ფინანსური ანგარიშგების კვალიფიციურად მომზადებისა და წარდგენის მნიშვნელოვან წინაპირობას წარმოადგენს. ვალდებულებების ასახვის წესი დამოკიდებულია მისი წარმოქმნის, დაფარვის ვადებსა და შეფასების შესაძლებლობაზე. ეკონომიკის განვითარების თანამედროვე ეტაპზე ხშირია ისეთი შინაარსის მოვლენა, რომელიც წარმოქმნის სავარაუდო ვალდებულებებს, ე.წ. პირობით ვალდებულებებს. მნიშვნელოვანი განსხვავება მიმდინარე ვალდებულებებს, პირობით ვალდებულებებსა და ანარიცხებს შორის განაპირობებს მათი ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარება-ასახვის თავისებურებებს და განსაკუთრებული ყურადღებით განხილვას საჭიროებს. ასეთი ტიპის ვალდებულებებთან დაკავშირებული უპირველესი პრობლემაა მათი აღიარების კრიტერიუმების დადასტურება და საიმედოდ შეფასება, რაც თავის მხრივ განაპირობებს ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის სამართლიან წარდგენას.

კვლევა ჩატარდა ბასს 37, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემული ინტერპრეტაციების, კომენტარების და საკონსულტაციო მასალების საფუძველზე, ასევე ფინანსური ანგარიშგების მომზადების კონცეპტუალური საფუძვლების მიხედვით.

საკვანძო სიტყვები: იურიდიული ვალდებულება, კონსტრუქციული ვალდებულება, პირობითი ვალდებულება, ანარიცხი, პირობითი აქტივი.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება საშუალებას იძლევა შემცირებულ იქნეს საერთაშორისო პრაქტიკაში არსებული ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების განმარტებათა, ფინანსური ანგარიშგების მუხლების აღიარებისა და შეფასების პროცედურებს შორის არსებული განსხვავებები. ამ თვალსაზრისით, ვალდებულებების შეფასებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის წესი მნიშვნელოვან საკითხს წარმოადგენს.

ვალდებულება არის საწარმოს პასუხისმგებლობა, მოვალეობა, რომლის შესრულება გარკვეულ ნორმებს ექვემდებარება. ვალდებულებების შესრულება შეიძლება სამართლებრივად შევიდეს ძალაში სავალდებულო წესით შესასრულებელი ხელშეკრულების ან საკანონმდებლო მოთხოვნის საფუძველზე. ფინანსური ანგარიშგების მომზადების კონცეპტუალური საფუძვლების თანახმად, ვალდებულება არის წარსულში მომხდარი მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობა, რომლის დასაფარავად მომავალში საწარმოდან ეკონომიკური სარგებლის გადინებაა მოსალოდნელი [1, პ.4, პ.18].

ზოგიერთი ვალდებულება წარმოქმნისთანავე აღიარდება და დგინდება ამ ვალდებულების დასაფარავად საჭირო ეკონომიკურ სარგებელში განივებული რესურსების ოდენობა. ზოგჯერ კი არ არის ნათელი, გააჩნია თუ არა საწარმოს მიმდინარე მოვალეობა. ასეთ შემთხვევაში, წარსული მოვლენა შეიძლება ჩაითვალოს მიმდინარე ვალდებულების წარმოქმნელად, თუ საანგარიშგებო თარიღისათვის მიმდინარე ვალდებულების არსებობის ალბათობა მაღალია. წარსული მოვლენა, რომელიც მიმდინარე ვალდებულებას წარმოქმნის, მავალდებულებელ მოვლენად ითვლება.

ბასს-37-ის განმარტებით, მავალდებულებელია მოვლენა, რომელიც ქმნის იურიდიულ ან კონსტრუქციულ ვალდებულებას, რის შედეგად საწარმოს არა აქვს ამ ვალდებულების დაფარვის გარდა, სხვა რეალური ალტერნატივა [2, პ.10].

იურიდიული ვალდებულება არის ხელშეკრულების, კანონმდებლობის, ან კანონის სხვა მოქმედების შედეგად წარმოქმნილი ვალდებულება. კონსტრუქციული ვალდებულება კი საწარმოში მაშინ წარმოიქმნება, როდესაც:

ა) წარსულში დაშვებული პრაქტიკის, საწარმოს პოლიტიკის ამსახველი გამოქვეყნებული დოკუმენტების, ან საკმარისად კონკრეტული მიმდინარე განცხადების საშუალებით საწარმომ სხვა მონაწილე მხარეებს აჩვენა, რომ იგი მომავალში აღიარებს გარკვეულ ვალდებულებას; და

ბ) საწარმომ შექმნა მხარეთა წინაშე ამ ვალდებულების დაკმაყოფილების სამართლიანი მოლოდინი.

თუ ვალდებულების წარმოქმნის მომენტში ვერ დგინდება მის დასაფარავად საწარმოდან გასასვლელი ეკონომიკური სარგებლის ოდენობა და ვერც მისი დაფარვის ვადა, ეს შეიძლება პირობითი ვალდებულებების წარმოქმნის საფუძველი გახდეს.

ბასს 37-ით „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“, პირობით ვალდებულებებს მიეკუთვნება:

ა) შესაძლო ვალდებულება, რომელიც წარსული მოვლენის შედეგს წარმოადგენს და მომავალში მისი არსებობა საწარმოსგან დამოუკიდებელი, განუსაზღვრელი ერთი ან მეტი მოვლენის მოხდენით ან არმოხდენით დასტურდება;

ბ) წარსული მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე ვალდებულება, რომელიც არ არის აღიარებული, რადგან:

- მოსალოდნელი არ არის, რომ მის დასაფარავად საჭირო იქნება ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა;
- ამ ვალდებულებების თანხის საკმარისად საიმედო შეფასება შეუძლებელია.
- ზოგიერთი ვალდებულების განსაზღვრა შესაძლებელია მხოლოდ შეფასების, მიახლოებითი გაანგარიშების გზით. ასეთი ვალდებულებებისათვის საწარმოში ანარიცხების შექმნა ხდება [2, პ.4, პ.15].

ანარიცხები განუსაზღვრელი დაფარვის ვადისა და ოდენობის ვალდებულებაა. ანარიცხის აღიარება მაშინ ხდება, როდესაც:

- საწარმოს გააჩნია წარსულში მომხდარი მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მომდინარე (იურიდიული ან კონსტრუქციული) ვალდებულება; მოსალოდნელია, რომ ვალდებულების დასაფარავად საჭირო იქნება ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა; ვალდებულების თანხის საიმედო შეფასება შესაძლებელია.

ანარიცხის აღიარებისას საჭიროა იმის გათვალისწინება, რომ მისი ოდენობა უნდა შეესაბამებოდეს ანგარიშგების შედეგის თარიღისათვის არსებული ვალდებულებების შესასრულებლად საჭირო დანახარჯების საუკეთესო შეფასებას. მიმდინარე ვალდებულების შესასრულებელი დანახარჯების საუკეთესო შეფასებას წარმოადგენს თანხის ის ოდენობა, რომელსაც საწარმო გადაიხდის ვალდებულების შესასრულებლად ან სხვა მხარისათვის გადასაცემად, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. ანარიცხების თანხის გაანგარიშებას ახდენენ საწარმოს მენეჯმენტის გონივრული პროფესიული განსჯის საფუძველზე, ანალოგიური ოპერაციებიდან მიღებული გამოცდილების, ზოგჯერ კი დამოუკიდებელი ექსპერტების დასკვნების გათვალისწინებით.

ზოგჯერ ბუნდოვანია, არსებობს თუ არა მიმდინარე ვალდებულება. ასეთ შემთხვევაში სათანადო დასაბუთება უნდა გაკეთდეს, იმის შესახებ, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მიმდინარე ვალდებულების არსებობა უფრო მეტადაა მოსალოდნელი, ვიდრე არარსებობა [2, პ.15]. დასაბუთებები უნდა მოიცავდეს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ მომხდარი მოვლენებიდან მიღებულ დამატებით ინფორმაციასაც. როგორც უკვე აღინიშნა, თუ ასეთი დასაბუთებების საფუძველზე საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მიმდინარე ვალდებულების არსებობა უფრო მოსალოდნელია, ვიდრე არარსებობა, ანარიცხი უნდა აღიარდეს. მაშინ კი, თუ უფრო მოსალოდნელია საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მიმდინარე მოვლენის არარსებობა, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა საწარმოდან ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა შორეულ მომავალშია მოსალოდნელი, განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს პირობითი ვალდებულება. ტერმინი „მოსალოდნელი! სტანდარტის განმარტებით გულისხმობს იმას, რომ მოცემული მოვლენის მოხდენის ალბათობა აღემატება მისი არმოხდენის ალბათობას.

მაგალითად, თუ სასამართლოს მიერ სარჩელის განხილვისას ეჭვს იწვევს ცალკეული მოვლენის არსებობა ან ამ მოვლენის შედეგად მიმდინარე ვალდებულების წარმოქმნა, საწარმოს მიერ გათვალისწინება ყველა დასაბუთება ექსპერტთა მოსაზრებების ჩათვლით და დგინდება არსებობს თუ არა მიმდინარე ვალდებულება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. ამგვარი დასაბუთებების ქვეშ იგულისხმება აგრეთვე საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ მომხდარი მოვლენების შესახებ მიღებული დამატებითი ინფორმაცია. თუკი ასეთი დასაბუთება არსებობს, მაშინ :

- საწარმო აღიარებს ანარიცხს, თუ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მიმდინარე ვალდებულების არსებობა უფრო მოსალოდნელია, ვიდრე არარსებობა (და დაკმაყოფილებულია აღიარების კრიტერიუმები) ;
- საწარმო განმარტებით შენიშვნებში ასახავს პირობით ვალდებულებას, თუ უფრო მოსალოდნელია, რომ მიმდინარე ვალდებულება არ არსებობს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა საწარმოდან ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა შორეულ მომავალშია მოსალოდნელი [2, პ.86].

სტანდარტით ხაზგასმულია განსხვავება ანარიცხებსა და პირობით ვალდებულებებს შორის [2, პ.13]. ანარიცხები აღიარებულია ვალდებულებებად და მოსალოდნელია მათ დასაფარავად საწარმოდან ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა. რაც შეეხება პირობით ვალდებულებებს, ისინი არ არის აღიარებული ვალდებულებებად და წარმოადგენს პოტენციურ ვალდებულებებს, რადგან ჯერ კიდევ გასარკვევია, აქვს თუ არა საწარმოს მიმდინარე ვალდებულება, რომელიც გამოიწვევს საწარმოდან ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლას, ან მიმდინარე ვალდებულებებს, რომელთა სა-

იმედოდ შეფასების შესაძლებლობა არ არსებობს [3, გვ.6].

საწარმოს მიერ განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს მომავალი მოვლენები, რამაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს ვალდებულების დასაფარავად საჭირო თანხის ოდენობაზე და გათვალისწინებული იქნეს ანარიცხის თანხაში, თუ არსებობს მათი მოხდენის საკმარისი ობიექტური დასაბუთება [2, პ.48]. ასევე უნდა მიეთითოს იმ აქტივის თანხის ოდენობა, რომელიც აღიარდა მოსალოდნელი ანაზღაურებისათვის, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ვალდებულების დასაფარავად ეკონომიკური სარგებლის გასვლა შორეულ მომავალშია მოსალოდნელი. უნდა გაკეთდეს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული თითოეული კლასის პირობითი ვალდებულებების არსის მოკლე აღწერა, აისახოს საუკეთესო შეფასებით განსაზღვრული მისი ფინანსური ეფექტი [2, პ.36], ეკონომიკური სარგებლის გასვლის მოცულობასა და ვადასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობები და ნებისმიერი ანაზღაურების შესაძლებლობა.

ანარიცხებისა და პირობითი ვალდებულებების კლასებად ჩამოყალიბებისათვის საჭიროა მათი არსის მსგავსების გათვალისწინება, იმისათვის რომ, მათი ერთად წარდგენის შემდეგ შესრულდეს ზემოთ განსაზღვრული მოთხოვნები. ასე რომ, შესაძლებელია ერთ კლასად გაერთიანდეს სხვადასხვა პროდუქტის გარანტიებთან დაკავშირებული ანარიცხები, მაგრამ არ არის მართებული ჩვეულებრივ გარანტიებთან დაკავშირებული თანხებისა და იურიდიულ პროცედურებს დაქვემდებარებული თანხების გაერთიანება ერთ კლასში [2, პ.87]. თუ ანარიცხებისა და პირობითი ვალდებულებების წარმოქმნას განაპირობებს ერთი და იგივე მოვლენები, საწარმოს განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაცია ისე უნდა აისახოს, რომ ნათელი იყოს ანარიცხისა და პირობითი ვალდებულებას შორის კავშირი. საწარმომ უნდა ასახოს საკმარისი ინფორმაცია პირობითი ვალდებულებების შესახებ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, რათა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელმა შეძლოს მათი შინაარსის, პერიოდულობისა და ოდენობის აღქმა.

შესაძლებელია პირობითი ვალდებულებები არ განვითარდეს ისეთი სახით, როგორც თავდაპირველად იყო მოსალოდნელი. ამიტომ, განუწყვეტილად ხდება მათი შეფასება ეკონომიკურ სარგებელში განივებული რესურსების გასვლის ალბათობის განსაზღვრის მიზნით. თუ მოსალოდნელი იქნება, რომ პირობითი ვალდებულებების სახით ასახული ვალდებულების შესასრულებლად საჭირო გახდება ეკონომიკურ სარგებელში განივებული რესურსების გასვლა, უნდა აღიარდეს ანარიცხი იმ პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში როდესაც შეიცვალა ეკონომიკურ სარგებელში განივებული რესურსების გასვლის ალბათობა. გასათვალისწინებელია იშვიათი გამონაკლისები, როდესაც შეუძლებელია საიმედოდ შეფასება [2, პ.30].

იქ, სადაც საწარმოს გააჩნია მოვალეობის შესრულების სოლიდარული პასუხისმგებლობა, ვალდებულებების ის ნაწილი, რომლის დაფარვა მოსალოდნელია სხვა მხარეების მიერ, განიხილება, როგორც პირობითი ვალდებულება. ვალდებულების იმ ნაწილისათვის კი, რომელთა დასაფარავად მოსალოდნელია ეკონომიკურ სარგებელში განივებული რესურსების გასვლა, საწარმომ უნდა აღიაროს ანარიცხი, გარდა იმ იშვიათი შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია საიმედოდ შეფასება.

იმ ანარიცხებთან დაკავშირებული ხარჯები, რომლებიც აღიარებულია ბასს 37-ის საფუძველზე, შესაბამისად დაიფარება მესამე მხარესთან დადებული სახელშეკრულებო პირობების მიხედვით [4, პ.34ბ]. ხშირ შემთხვევაში, საწარმომ პასუხი უნდა აგოს მთელ ვალდებულებებზე მესამე მხარის მიერ მოვალეობის ამა თუ იმ მიზეზის გამო, შეუსრულებლობისას. სწორედ ასეთ სიტუაციაში მოხდება მოვალეობით გათვალისწინებული მთლიანი თანხის ანარიცხების აღიარება, ხოლო მოსალოდნელი ანაზღაურების აღიარება მოხდება ცალკე აქტივად მაშინ, როდესაც ფაქტობრივად ეჭვგარეშეა ანაზღაურების მიღება მესამე მხარის მიერ არსებული მოვალეობის შესრულებისას. ზოგჯერ საწარმო არ არის ვალდებული დაფაროს მოცემული დანახარჯები, მესამე მხარის მიერ მათი გადაუხდელობის დროს. ასეთ შემთხვევაში საწარმო ანარიცხებს არ ქმნის [2, პ.57].

ბასს 37-ის შესაბამისად, წარსულში მომხდარი მოვლენების შედეგად მომავალში ეკონომიკურ სარგებელში განივებული რესურსების გასვლა მიმდინარე მოვალეობის ან შესაძლო მოვალეობის დაფარვის მიზნით, რომელთა არსებობა საწარმოს კონტროლს დაუქვემდებარებელი ერთი ან მეტი განუსაზღვრელი მოვლენის მოხდენით, ან არმოხდენით დასტურდება, შესაძლებელია ასეთი სახით ჩამოვყალიბდეთ:

- თუ არსებობს მიმდინარე ვალდებულება, რომლის დასაფარავად მოსალოდნელია ეკონომიკურ სარგებელში განივებული რესურსების გასვლა - უნდა აღიარდეს ანარიცხი და აისახოს განმარტებით შენიშვნებში;
- თუ არსებობს შესაძლო ვალდებულება ან მიმდინარე ვალდებულება, რომლის დასაფარავად შესაძლოა მოხდეს, ან უფრო არ მოხდეს რესურსების გასვლა - არ ხდება ანარიცხის აღიარება და აისახება განმარტებით შენიშვნებში პირობითი ვალდებულების სახით;
- არსებობს შესაძლო ვალდებულება ან მიმდინარე ვალდებულება, როდესაც რესურსების გასვლა შორეულ მომავალშია მოსალოდნელი - არ ხდება ანარიცხის აღიარება და არ აისახება განმარტებით შენიშვნებში [5, გვ.3].

გარდა გამონაკლისი შემთხვევებისა, როცა ვალდებულების დაფარვა ნაკლებად სავარაუდოა,

საწარმომ პირობითი ვალდებულებების ყოველი ჯგუფისათვის უნდა ასახოს: ამ ვალდებულებათა ხასიათი საანგარიშგებო თარიღისათვის, მიეთითოს ის განუსაზღვრელობები, რომლებიც უკავშირდება დაფარვის სიდიდეს და ვადებს, რაიმე ანაზღაურების მიღების შესაძლებლობა.

პირობითი ვალდებულებებისა და ანარიცხების ერთ ჯგუფში გაერთიანებისას აუცილებელია დადგინდეს ამ მუხლების ერთგვაროვნების ხარისხი. თუ ერთი და იგივე გარემოების გამო ერთდროულად წარმოიქმნება ანარიცხი და პირობითი ვალდებულება, საწარმომ ინფორმაცია ისეთი სახით უნდა წარადგინოს, რომ ჩანდეს პირობითი ვალდებულებებისა და ანარიცხის ურთიერთკავშირი.

დასკვნა

- ვალდებულება წარმოადგენს წარსულში მომხდარი სამეურნეო მოვლენის შედეგად წარმოქმნილ მიმდინარე მოვალეობას, რომელიც იწვევს ეკონომიკურ სარგებელში განივებული რესურსების გადინებას საწარმოდან. ვალდებულება აღიარდება საწარმოს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს წარდგენილ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში;
- პირობითი ვალდებულება წარმოადგენს შესაძლო ვალდებულებას, რომელიც საწარმოსგან დამოუკიდებელი, განუსაზღვრელი მოვლენებით დასტურდება ან არ დასტურდება; ან მიმდინარე პერიოდის აუღიარებელ ვალდებულებას, რომლის აღიარება და საიმედოდ შეფასება ვერ ხერხდება.
- პირობითი ვალდებულება არ იწვევს ეკონომიკურ სარგებელში განივებული რესურსების გადინებას საწარმოდან მიმდინარე პერიოდში და აისახება ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში;
- ანარიცხი განუსაზღვრელი დაფარვის ვადისა და ოდენობის ვალდებულებაა. ანარიცხის ხარჯი აღიარდება საანგარიშგებო პერიოდის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, თავად ანარიცხი კი აღიარდება საწარმოს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს წარდგენილ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.

ლიტერატურა

1. ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები. IFRS Foundation 2018 <https://saras.gov.ge/ka/ifrs/pdf/80>
2. ბასს 37 ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები, პირობითი აქტივები IFRS Foundation 2018 <https://saras.gov.ge/ka/ifrs/pdf/15>
3. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/635939/contingent_liability_approval_framework_guidance.pdf/19
4. ბასს 1 ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა. IFRS Foundation 2018. <https://saras.gov.ge/ka/ifrs/pdf/32>
5. IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets/1
6. <https://www.pkf.com/media/10033179/ias-37-provisions-contingent-liabilities-and-contingent-assets-summary/5>

PRESENTATION ISSUES OF CONTINGENT LIABILITIES IN FINANCIAL STATEMENT

Khorava Anzheli

Senior Teacher

Summary

Definition of recognition criteria and valuation issue for assets, liabilities, income and expenses, is presumed to result in financial statements that achieve a fair presentation. Presentation of liabilities is based on recognition, due dates and valuation opportunities. Events, resulting recognition of contingent liabilities are frequent in modern economies. Recognition and presentation in financial statement depends on different nature of current liabilities, contingent liabilities and requires special judgment. To ensure fair presentation of financial statement, it is crucial to apply appropriate recognition criteria measurement bases.

The study was conducted based on IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) interpretations, issued after approval of IASB (International Accounting Standards Board), and Conceptual Framework for Financial Statements.

Key Words: Legal obligation; Constructive obligation, Contingent liability, Provision, Contingent asset.