

Covid-19-ით გამოწვეული პანდემიის გავლენა საწარმოს ფინანსურ აღრიცხვასა და ანგარიშგებაზე

ანუელი ხორავა

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის უფროსი მასწავლებელი

Covid -19-ით გამოწვეულმა პანდემიამ უპრეცედენტო სირთულეები შეუქმნა ბიზნესს და ეკონომიკას. ყველაზე პრიორიტეტული ადამიანების ჯანმრთელობა და უსაფრთხოებაა, რომელთა დასაცავად მნიშვნელოვანი ღონისძიებები იქნა განხორციელებული. პანდემიის ზემოქმედებისაგან ადამიანების, ბიზნესის და ეკონომიკის დასაცავად შემზღუდავი ღონისძიებების გატარების შედეგად მნიშვნელოვნად დაეცა წარმოების ტემპები, დაფიქსირდა მოთხოვნა-მიწოდების ჯაჭვის წყვეტა, ვალუტის კურსის მნიშვნელოვანი რყევა და სხვა ნეგატიური შედეგები. ამ მოვლენებმა არსებითი გავლენა მოახდინეს საწარმოთა ფინანსურ აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში ინფორმაციის ასახვაზე.

კვლევის პროცესში გამოყენებულ იქნა ფინანსური ანგარისგების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მითითებები, საერთაშორისო აუდიტორული კომპანიების მიერ ჩატარებული კვლევის მასალები, სპეციალური ლიტერატურა, სტატიები და საერთაშორისო კონფერენციების მასალები.

კვლევის შედეგები ჩამოყალიბებულ იქნა პრიორიტეტული მიმართულებების მიხედვით.

საკვანძო სიტყვები: პანდემია, ფუნქციონირებადი საწარმო, სამართლიანი ღირებულება, რესტრუქტურიზაცია.

საწარმოს საქმიან აქტივობაზე მოქმედ უამრავ ფაქტორს, როგორცაა დარგობრივი და გეოგრაფიული თავისებურებანი, კლიენტებისა და მომწოდებლების ფინანსური სტაბილურობა, საწარმოს გადახდისუნარიანობა და სხვა, მიმდინარე პერიოდში დაერთო Covid-19-ით გამოწვეული პანდემიის უპრეცედენტო ნეგატიური გავლენა.

პანდემიის შედეგად ქვეყნის ეკონომიკური მდგომარეობის გაუარესებამ, მოსახლეობის ფულადი შემოსავლების შემცირებამ საწარმოთა მიმდინარე და მომავალი ვალდებულებების შესრულების, არსებული სესხების მომსახურების და აქედან გამომდინარე მთელი რიგი საწარმოების ფუნქციონირებადობის საკითხი ეჭვქვეშ დააყენა. წარმოიქმნა საწარმოების მხრიდან თავიანთი სტრატეგიის არსებითი გადახედვის, ფინანსური და ოპერაციული რესტრუქტურიზაციის ან გაჯანსაღების ღონისძიებების, სტრატეგიული ცვლილებების სწრაფად და დამაჯერებლად გატარების აუცილებლობა. ამიტომ, კომპანიები, რომლებმაც უკვე გააცნობიერეს თავიანთი ორგანიზაციული სტრუქტურის ცვლილების აუცილებლობა, ახალი სირთულეების წინაშე აღმოჩნდნენ და იძულებული გახდნენ ამ ცვლილებებზე რეაგირების ახალი სტრატეგია შეემუშავებინათ, რაც მთელ რიგ შემთხვევებში ოპერაციული რეორგანიზაციის ან ფინანსური რესტრუქტურიზაციის გზით შეიძლება იქნეს მიღწეული.

პანდემიის ნეგატიური გავლენა განსაკუთრებულად აისახა მრეწველობისა და ბიზნესის ცალკეულ დარგებზე, კერძოდ, სასტუმროების, ტურიზმის და მასპინძლობის ბიზნესზე. ამ ნეგატიური ზეგავლენის გამო წარმოქმნილი სირთულეების თავიდან ასაცილებლად საჭირო გახდა საწარმოების მიერ მარეგულირებელი ორგანოების შეტყობინებების მუდმივი გათვალისწინება და კონტროლის განხორციელება იმ ღონისძიებებზე, რომელთა საშუალებითაც შესაძლებელია კრიზისის თავიდან აცილება.

საწარმოების საქმიანობაზე პანდემიით გამოწვეული ნეგატიური გავლენის შედეგები ფინანსურ აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში პოვებს ასახვას. პრიორიტეტულ საკითხებად, რომლებიც

პანდემიის პირობებში განსაკუთრებულ ყურადღებას მოითხოვს და აღრიცხვისა და ანგარიშგების მონაცემებს მნიშვნელოვნად ცვლის, მიიჩნევა საწარმოს ფუნქციონირებადობა, ლიკვიდურობა, აქტივებისა და ვალდებულებების გაუფასურების შეფასება, ხელშეკრულების პირობების ცვლილება, სამართლიანი ღირებულების შეფასება, ასევე სახელმწიფო დახმარება და მოგების გადასახადი (Oliver Köster; Samuel Igoe, 2022).

საწარმოს ფუნქციონირებადობა და ლიკვიდურობა

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას საფუძვლად უდევს ფუნქციონირებადობის პრინციპი, რომლის თანახმად საწარმო გააგრძელებს თავის საქმიანობას უახლოეს საპროგნოზო მომავალში, თუ მას არ აქვს განზრახული ლიკვიდაცია, კომერციული საქმიანობის მასშტაბების შემცირება ან შეწყვეტა და მას არ გააჩნია სხვაგვარად მოქცევის სხვა რეალური ალტერნატივა (ბასს 1, 2021).

საწარმოს ფუნქციონირებადობაზე პანდემიის პირობებში გადამწყვეტ როლს ფულადი ნაკადები ასრულებს. უნდა განისაზღვროს ხომ არ ჰქონდა ადგილი ხელშეკრულების პირობების ცვლილებას, გააჩნია თუ არა საწარმოს საკმარისი ფულადი სახსრები, რომ უახლოეს საპროგნოზო მომავალში, 12 თვის განმავლობაში არ არის მოსალოდნელი მისი საქმიანობის შეწყვეტა. კომპანიის საქმიანობაზე პანდემიის მიმდინარე და მოსალოდნელი გავლენის დასადგენად საჭიროა საკრედიტო რისკების ზრდის შეფასება და დამატებითი ინფორმაციის ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში (ბასს 1, 2021).

საწარმოს ფუნქციონირებადობის გაგრძელება გარკვეულ განუსაზღვრელობებთან არის დაკავშირებული. განუსაზღვრელობის ფაქტორების არსებობისას აუცილებელია შეფასდეს:

- საქონელსა და მომსახურებაზე მოთხოვნის არსებითობა და ხანგრძლივობა;
- ლიკვიდურობის არსებითი ნაკლებობა.

საწარმოს ფუნქციონირებადობის შესახებ მონაცემებით მომხმარებელთა სრულად ინფორმირებისათვის ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს: საწარმოს უწყვეტი ფუნქციონირების უნართან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობები, არსებითი განუსაზღვრელობების არსებობისას ანგარიშგებაში გამჟღავნდეს ინფორმაცია მათ შესახებ და თუ ანგარიშგება შედგენილი არ არის ფუნქციონირებადობის პრინციპით, მიეთითოს მისი მომზადების საფუძველი და მიზეზი, რატომ არ ითვლება საწარმო უწყვეტად ფუნქციონირებად საწარმოდ.

საწარმო არ ჩაითვლება უწყვეტად ფუნქციონირებად საწარმოდ, როდესაც პანდემიის ზეგავლენით:

- დარღვეულია საოპერაციო საქმიანობა;
- დარღვეულია ხელშეკრულებების პირობები და საკანონმდებლო ნორმები;
- იცვლება ბიზნეს მოდელი მოკლევადიან და საშუალოვადიან პერსპექტივაში.

პანდემიის გავლენით გამოწვეული ბიზნეს მოდელის ან ოპერაციების ცვლილების შემთხვევაში საწარმოს მენეჯმენტის მიერ უნდა მოხდეს საანალიზო მაჩვენებლების შესაბამისი კორექტირება, დეტალურად შეფასდეს მომხმარებლებისათვის წარსადგენი განახლებული მონაცემების გამჭვირვალობა, სარგებლიანობა და მათ მიერ ფინანსური

ინფორმაციის შესაბამისობისა და საიმედოობის ამალგების უნარი. ამავე დროს ინფორმაციის მომხმარებლებს უნდა მიეწოდოს ინფორმაცია იმის შესახებ, თუ რამდენად დროულად და საიმედოდ ასახავს ეს მონაცემები ბიზნესის ცვლილებებს (Grant Thornton, 2021).

საწარმოს ფუნქციონირებადობის შეწყვეტას ადგილი აქვს, მაშინ როდესაც ხდება:

- ლიკვიდაცია;
- საოპერაციო საქმიანობის არსებითი შეკვეცა, შემცირება;
- საოპერაციო საქმიანობის შეწყვეტა.

კორონავირუსით დაზარალებული საწარმოების ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების მონაცემებზე გავლენას ახდენს საქმიანობის შეჩერება პერიოდულად, საოპერაციო ხარჯების ზრდა, ამონაგების შემცირება, დამატებითი დაფინანსების აუცილებლობა, საკრედიტო ხელშეკრულებების პირობების შეცვლა, კრედიტორების თანხმობა პასუხისმგებლობისაგან მათი განთავისუფლების შესახებ.

პანდემიამ პრობლემების წინაშე დააყენა საბანკო და საფინანსო დაწესებულებები, რომლებიც მსესხებლებისაგან მუდმივად იღებენ თხოვნას ფულადი სახსრების ვალდებულებებისაგან განთავისუფლების ან გადავადების შესახებ.

უძრავი ქონების მფლობელებმა ასევე უნდა განსაზღვრონ მეიჯარეებისაგან იჯარაზე შეღავათების დაწესების შედეგები (Grant Thornton, 2021).

გაუფასურების შეფასება და სამართლიანი ღირებულება

პანდემიის შედეგად ხდება აქტივების გაუფასურება, რომელიც გამოწვეულია საწარმოს საქონელსა და მომსახურებაზე მოთხოვნის შემცირებით, დანახარჯების ზრდით ან მომწოდებლებთან არსებული პრობლემების გამო წარმოების შეჩერებით, მყიდველთა შეკვეთების შეფერხებით ან გაუქმებით, მყიდველებისათვის სხვადასხვა სახის დათმობების შეთავაზებით და ძირითადი მყიდველების ფინანსური პრობლემებით. გაუფასურების შედეგების ფინანსურ აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში ასახვისათვის აუცილებელია გუდვილისა და სხვა არამატერიალური აქტივების გაუფასურების ტესტირების ჩატარება, ფულადი სახსრების მოძრაობის პროგნოზების გადახედვა და განახლება, საანგარიშგებო თარიღისათვის ბიუჯეტისა და პროგნოზების გადასინჯვა.

პანდემიის შედეგად შეიძლება არსებითად შეიცვალოს აქტივებისა და ვალდებულებების სამართლიანი ღირებულება, რაც ბაზარზე ფასების ცვლილების შედეგია. სამართლიანი ღირებულება საბაზრო მონაცემებზე დაფუძნებული შეფასებაა. სამართლიანი ღირებულების მიზანია იმ ფასის განსაზღვრა, რომლითაც განხორციელდებოდა აქტივის გაყიდვის ან ვალდებულების გადაცემის ნებაყოფლობითი ოპერაცია ბაზრის მონაწილეებს შორის შეფასების თარიღისათვის მიმდინარე საბაზრო პირობებში (Oliver Köster; Samuel Igoe, 2022).

სამართლიანი ღირებულების დასადგენად შეფასებებისა და დაშვებების ფორმირებისას საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს ბაზრის მონაწილეთა გამოცდილება სამართლიანი ღირებულების შეფასების შესახებ. ცვლილებები შეიძლება შეიტანოს შეფასების მეთოდებში, თუ ასეთი ცვლილება უფრო მეტად შესაბამისი იქნება სამართლიანი ღირებულების შესაფასებლად. აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნდეს ინფორმაცია გაკეთებული დაშვებებისათვის გამოყენებული მონაცემებისა და ეპიდემიის გავლენის ზომის შესახებ ბაზრის მონაწილეთა მიერ გაკეთებული სამართლიანი ღირებულების შეფასებაზე (Oliver Köster; Samuel Igoe, 2022)

იმ საწარმოების სტიმულირების მიზნით, რომელთა საქმიანობა კორონავირუსის გამო მნიშვნელოვნად შეფერხდა, მიზანშეწონილია ისეთი ზომების გატარება, როგორცაა სუბსიდიე-

ბი, გადასახადებისაგან განთავისუფლება, სახელმწიფო მოსაკრებლების შემცირება, საიჯარო გადასახდელების შემცირება ან გადავადება, საპროცენტო განაკვეთების შემცირება.

სახელმწიფო დახმარება და მოგების გადასახადი.

ასეთი ზომების გატარების შედეგები აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში შესაბამისი სტანდარტების მოქმედების სფეროების მიხედვით, როგორცაა მოგების გადასახადი, სახელმწიფო დახმარებები, იჯარა და ფინანსური ინსტრუმენტები. ძალიან მნიშვნელოვანია ამ გავლენის ზომების შესახებ ინფორმაციის დროული და სრული გამჟღავნება ფინანსურ ანგარიშგებაში. მაგალითად მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში და განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს შემოსავლებისა და ხარჯების არსებითი მუხლების შინაარსისა და ოდენობის ცვლილების (გაუფასურება, რესტრუქტურისა და დანახარჯები) შესახებ ინფორმაცია. ასევე აუცილებელია შუალედური შედეგების დროული გამოვლენა საბოლოო ფინანსური შედეგების დასადგენად. ასევე მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში უნდა აისახოს და შეწყდეს განსაკუთრებულ აქტივზე სამუშაოების შეჩერების შედეგად პროცენტის კაპიტალიზაცია.

ბალანსის თარიღის შემდეგი მოვლენები და საწარმოთა რესტრუქტურისა

პანდემიის გავლენა აისახება ბალანსის შედგენის თარიღიდან ბალანსის წარდგენამდე მომხდარ მოვლენებზე. საწარმოთა ფინანსური მდგომარეობის გაუარესების გამო იზრდება გადახდისუნარო დებიტორების რიცხვი, რაც მნიშვნელოვანი უიმედო ვალების წარმოქმნას, საბოლოოდ კი ფინანსური შედეგების გაუარესებას იწვევს (ბასს 10, 2022).

სასაქონლო მარაგების წმინდა სარეალიზაციო ფასი მყიდველთა მსყიდველობითი უნარის დაცემის გამო ხშირად თვითღირებულებაზე დაბალია, რაც სათანადო კორექტირებას საჭიროებს და ფინანსურ ანგარიშგებაში ზარალის სახით აისახება. სეზონური და ვარგისიანობის მოკლე ვადის მქონე საქონელი განსაკუთრებული ყურადღებას საჭიროებს და შეიძლება საჭირო გახდეს მისი ჩამოწერა ან შეფასდეს მომავალში მისი გასაყიდი ფასის სავარაუდო შემცირება. დეტალურად აღრიცხვას უნდა დაექვემდებაროს პანდემიის შედეგად წარმოქმნილი ძნელად სარეალიზაციო მარაგების შენახვისა და გადატვირთვისათვის საჭირო დამატებითი ხარჯები, ახალ ბაზარზე გასაგზავნად მოთხოვნილი საქონლის ხელმეორედ შეფუთვის ხარჯები, მარაგებისა და შრომის ზენორმატიული ხარჯები.

შემქნილი აქტივების თვითღირებულებაში ან აქტივების გაყიდვიდან ამონაგების ოდენობაში პანდემიით გამოწვეული ცვლილებების დაზუსტება ფინანსური ანგარიშგების შედგენის თარიღის შემდეგ საჭიროებს გარკვეული კორექტირებების შეტანას ფინანსური ანგარიშგებაში მის წარდგენამდე.

პანდემიით გამოწვეული დაბალი შრომისუნარიანობის, ახლოვლი ადამიანების ავადმყოფობით ან გარდაცვალებით გამოწვეული სტრესების შედეგად გახშირდა შეცდომები ფინანსურ აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში. აღნიშნული ფაქტები არაკორექტულობის თავიდან ასაცილებლად უნდა შესწორდეს.

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს ოპერაციის შეწყვეტის გეგმის გამოცხადება, ინვესტიციების საბაზრო ღირებულების დაცემა, რაც კორონავირუსის აფეთქებამ გამოიწვია იმ ქვეყნებში, სადაც საწარმოს ინვესტიციებია განთავსებული.

პანდემიის შედეგად საწარმოს შენარჩუნების სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვან გადაწყვეტილებად შეიძლება იქცეს საწარმოების რესტრუქტურირაცია, რაც შემდეგში მდგომარეობს:

- საქმიანობის ნაწილის გაყიდვა ან შეწყვეტა;
- საქმიანობის დახურვა რომელიმე ქვეყანაში ან რეგიონში, ან საქმიანობის გადატანა ერთი ქვეყნიდან ან რეგიონიდან მეორე ქვეყანაში ან რეგიონში;
- მენეჯმენტის სტრუქტურის ცვლილებები, მაგალითად, ერთი მენეჯერული ფენის გაუქმება;
- ფუნდამენტური რეორგანიზაცია, რომელიც არსებით გავლენას მოახდენს საწარმოს საქმიანობის ხასიათსა და მიმართულებაზე (ბასს 37, 2021).

რესტრუქტურირაციის დანახარჯებისათვის საწარმომ უნდა შექმნას ანარიცხები, მაგრამ ამისათვის აუცილებელია ანარიცხების აღიარების ზოგადი კრიტერიუმები იყოს დაკმაყოფილებული. კერძოდ,

- საწარმოს აქვს წარსული მოვლენების შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე იურიდიული ან კონსტრუქციული ვალდებულება;
- ვალდებულების დასაფარავად საჭირო იქნება ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა;
- შესაძლებელია ვალდებულების თანხის საიმედო შეფასება.

რესტრუქტურირაციის კონსტრუქციული ვალდებულების ასაღიარებლად საწარმომ უნდა შეადგინოს რესტრუქტურირაციის დეტალური ოფიციალური გეგმა, სადაც მითითებული იქნება რესტრუქტურირაციას დაქვემდებარებული საქმიანობა ან საქმიანობის ნაწილი, იმ მუშაკების მიახლოებითი რაოდენობა, ადგილმდებარეობა და ფუნქციები, რომელთაც უნდა მიეცეთ კომპენსაცია მუშაობის შეწყვეტისას, რესტრუქტურირაციაზე გასაწევი ხარჯები და მოცემული გეგმის განხორციელების დრო. რესტრუქტურირაციის კონსტრუქციულ ვალდებულებად ჩაითვლება დეტალური გეგმის საჯაროდ გამოცხადება, თუ ის საწარმოს მიერ მისი განხორციელების სამართლიან მოლოდინს შექმნის. საწარმომ რესტრუქტურირაცია შეძლებისდაგვარად უმოკლეს პერიოდში უნდა დაგეგმოს, ხოლო დასრულება ისეთ ვადაში, რომ საეჭვო იყოს მასში მნიშვნელოვანი ცვლილებების შეტანა.

საწარმომ რესტრუქტურირაციის შესახებ ინფორმაცია აუცილებლად უნდა გაამჟღავნოს, რადგან გაუმჟღავნებლობა გავლენას მოახდენს საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი მომხმარებლების გადაწყვეტილებებზე.

რესტრუქტურირაციის ანარიცხის შექმნისას საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს, რომ ანარიცხები უნდა მოიცავდეს მხოლოდ პირდაპირ დანახარჯებს, რომლებიც აუცილებლად დაკავშირებულია რესტრუქტურირაციასთან და არა საწარმოს მიმდინარე საქმიანობასთან.

დასკვნა

პანდემიით გამოიწვეული ძირითადი ბაზრებისა და კლიენტების დაკარგვის, შემოსავლების და დასაქმებულთა რაოდენობის შემცირების, ფულადი ნაკადების წარმომქმნელი აქტივების ღირებულების არსებითი შემცირების, მარაგების გასაღებაში არსებული პრობლემების, ახალი პროდუქციის გამოშვებისა და მომსახურების გაწევის გადავადების, ვალუტის კურსის მნიშვნელოვანი რყევის შედეგად ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას აუცილებელი გახდა გარკვე-

ული კორექტირებების გაკეთება. ასეთი კორექტირებები უზრუნველყოფს ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლებს საწარმოს ფუნქციონირებადობის, მოთხოვნა-მიწოდებაში არსებული შოკური სიტუაციების, საკრედიტო რისკების მიმდინარე და მოსალოდნელი ზრდის და სხვა განუსაზღვრელობების, ასევე ბიზნესში მიმდინარე სხვა ცვლილებების შესახებ გამჭვირვალე და სასარგებლო ინფორმაციით.

ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებელთა მიერ გადაწყვეტილებების მიღებისას მნიშვნელოვანია პანდემიის პირობებში სამართლიანი ღირებულების შეფასების მეთოდების ცვლილების, მარეგულირებელი ორგანოების მიერ გატარებული შემზღუდავი ღონისძიებების და საწარმოთა რესტრუქტურის შედეგების გათვალისწინება.

ლიტერატურა:

1. Grant Thornton. (January 2021 r.). <https://www.grantthornton-bq.com/publications/bonaire/covid-19-impact-on-2020-financial-statements/>.
2. Oliver Köster; Samuel Igoe. (27 January 2022 r.). <https://www2.deloitte.com/ch/en/pages/audit/articles/financial-reporting-survey-q1-2020.html>.
3. ბასს 1. (30 დეკემბერი 2021 r.). <https://www.saras.gov.ge/ka/lfrs/Pdf/584>.
4. ბასს 10. (24 იანვარი 2022 r.). <https://www.saras.gov.ge/ka/lfrs/Pdf/588>.
5. ბასს 37. (27 დეკემბერი 2021 r.). <https://www.saras.gov.ge/ka/lfrs/Pdf/604>.

Effect of Pandemic Caused by Covid-19 on Company's Financial Accounting and Reporting

Anzheli Khorava

*Ivane Javakhishvili Tbilisi State University
Senior Lecturer*

SUMMARY

Loss of key markets and clients, decrease of revenue and employees, significant reduction of cash generating asset's value, delays in production and service providing, unfavorable fluctuations in exchange rates and other significant factors caused the need of adjustments in financial statements. Such adjustments provide users of financial statements with transparent and useful information about going concern issues, material changes in supply-demand chain, current state and expected growth of credit risk and other uncertainties related to business activity.

In decision making process by financial information users, it is important to consider results of change in fair value measurement methods caused by pandemic, restrictive actions taken by regulatory bodies and company restructuring.

Keywords: Pandemic, Going Concern, Fair Value, Restructuring