

# სააღრიცხვო პოლიტიკა: შეფასებები და შეცდომები

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის ერთ-ერთი პრინციპია ინფორმაციის მუდმივობა, რაც იმას ნიშნავს, რომ მსგავსი ოპერაციები, მოვლენები ან გარემოებები უნდა აისახოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ერთი და იმავე მეთოდით თითოეულ სააღრიცხვო პერიოდში და პერიოდულად პერიოდულად. ინფორმაციის მუდმივობას უზრუნველყოფს სააღრიცხვო პოლიტიკა.

ბასს 8-ის „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ თანახმად, სააღრიცხვო პოლიტიკა არის გარკვეული პრინციპების, საფუძვლების, დაშვებების, ნუსებისა და პრაქტიკული მეთოდების ერთობლიობა, რომლებიც გამოიყენება საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის დროს.

სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა შემუშავდეს ფასს-ის (ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები), ბასს-ისა (ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები) და იმკ-ის (ფინანსური ანგარიშგების ინტერპრეტაციის საერთაშორისო კომიტეტის) მოთხოვნათა შესაბამისად.

სააღრიცხვო პოლიტიკით მიღებული ინფორმაცია, ერთის მხრივ, შეესაბამება მომხმარებლების ეკონომიკური გადაწყვეტილების საჭიროებას და, მეორე მხრივ, არის საიმედო. საიმედო ინფორმაცია იმას ნიშნავს, რომ წარდგენილი ინფორმაცია: სამართლიანად ასახავს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას, საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას; გამოხატავს ოპერაციების, მოვლენების ან პირობების ეკონომიკურ შინაარსს და არა ფორმას; ნეიტრალურია, ე.ი. თავისუფალია სუბიექტური დამოკიდებულებისაგან; არის წინდახედული და დასრულებული ყველა არსებით ასპექტში.

საწარმომ შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკა უცვლელად უნდა გამოიყენოს მსგავსი სამეურნეო ოპერაციებისათვის, სხვა მოვლენის ან პირობებისათვის, თუ სტანდარტი ან ინტერპრეტაცია სპეციალურად არ მოითხოვს ან ნებას არ რთავს, მოხდეს ელემენტების კატეგორიზაცია, რომლებსთვისაც სხვადასხვა პოლიტიკა შეიძლება მისაღები იყოს.

სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა მხოლოდ მაშინ შეიძლება, როდესაც:

- მოითხოვება სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის მიერ, როდესაც წინა სააღრიცხვო პოლიტიკა არ არის მიზანშეწონილი. მაგალითად, საწარმო არ ახდენდა განსაკუთრებულ აქტივებზე გადახ-



ნალეჟდა კვატაშიკა

თბილისის იეჯავახიშვილის სახელობის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი

დილი პროცენტის კაპიტალიზებას, ხოლო ახალი სტანდარტით ეს გახდა სავალდებულო; აგრეთვე საწარმო მარაგის შეფასებას ახდენდა ლიფო მეთოდით, ამ მეთოდის გამოყენება სტანდარტით აიკრძალა.

- ცვლილება უზრუნველყოფს მოვლენებისა და ოპერაციების უფრო მეტად შესაფერისად წარდგენას, რაც აუმჯობესებს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისობას და საიმედობას. ეს არის ნებაყოფლობითი ცვლილება, როდესაც საწარმო მიღებული გამოცდილებით ადასტურებს სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლის აუცილებლობას.

ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში ნიშნავს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებების შესწორებას, რომლის ცვლილებების აგრეგირებული შედეგი გავლენას ახდენს კაპიტალის სიდიდეზე.

სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილებების შედეგების ასახვა ნიშნავს ცვლილებების აგრეგირებული შედეგით კაპიტალის მუხლების კორექტირებას, ანუ საკუთარი კაპიტალის გავლენას დაქვემდებარებულ ყველა კომპონენტში. ეს აისახება შემდეგნაირად:

- საწარმომ სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილება, რომელიც გამოწვეულია სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის თავდაპირველი დანერგვით, უნდა აღრიცხოს შესაბამისი სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის (თუ ასეთი არსებობს), გარდამავალი დებულებების შესაბამისად;

- საწარმომ რეტროსპექტულად უნდა გამოიყენოს სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილება, რომელიც გამოწვეულია სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის თავდაპირველი დანერგვით, როდესაც შესაბამისი სტანდარტი ან ინტერპრეტაცია არ

შეიცავს შესაბამის გარდამავალ დებულებებს ან ცვლილება ნებაყოფლობითია.

ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში უნდა აისახოს რეტროსპექტულად. რეტროსპექტულად გამოყენება ნიშნავს ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის იმდგვარი გამოყენება ოპერაციების, სხვა მოვლენებისა და პირობების მიმართ, თითქოს ეს პოლიტიკა ყოველთვის გამოიყენებოდა. ამისთვის წინა პერიოდების ფინანსური ანგარიშგება უნდა იქნეს კორექტირებული წარდგენილი ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად, რაც უზრუნველყოფს ინფორმაციის შესადარისობას. კორექტირების ნებისმიერი შედეგი უნდა წარმოვიდგინოთ ანგარიშგებაში როგორც გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთის კორექტირება. სხვაგვარად, რეტროსპექტულად შესწორება ნიშნავს:

- ინფორმაციის შესადარისობისათვის წინა პერიოდების ანგარიშგების გადაანგარიშებას;
- გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთის კორექტირებას.

მაგრამ, არის შემთხვევები, როცა პრაქტიკულად შეუძლებელია განისაზღვროს სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილების აგრეგირებული შედეგი. როცა შეუძლებელია სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილებების ასახვა რეტროსპექტულად:

- არ ხდება წინა პერიოდების ანგარიშგების გადაანგარიშება;
- ცვლილებების აგრეგირებული შედეგი მიეკუთვნება მიმდინარე პერიოდის შედეგებს (აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში).

განვიხილოთ სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილებების რეტროსპექტულად ასახვის მაგალითი: რამდენიმე წლის წინ შექმნილ დაზღვას ცვეთას არ არიცხავდნენ. 2009 წელს მენეჯერმა დაასაბუთა ცვეთის დარიცხვის აუცილებლობა და მიიღეს გადაწყვეტილება ამ წლიდან ცვეთის დარიცხვაზე. სათანადო გაანგარიშებებით დადგინდა, რომ ცვეთის თანხა დაზღვის შექმნიდან 2008 წლის ჩათვლით შეადგენდა 30.000 ლარს, ხოლო 2009 წლის ცვეთის თანხა 7.000 ლარს (იხ. ცხრილი 1).

**ცხრილი 1**  
კომპანიის მაჩვენებლები ცვეთის თანხის გარეშე (ლარი)

| მაჩვენებლები                        | 2009წ.  | 2008წ.  |
|-------------------------------------|---------|---------|
| მოგება დაბეგრამდე                   | 130.000 | 120.000 |
| მოგების გადასახადი (15%)            | 19.500  | 18.000  |
| წმინდა მოგება                       | 110.500 | 102.000 |
| გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთი | 552.000 | 450.000 |

მოცემულ შემთხვევაში ადგილი აქვს ცვლილებებს სააღრიცხვო პოლიტიკაში, რომელიც უნდა აისახოს ფინანსურ ანგარიშგებაში რეტროსპექტულად. თუმცა, როგორც ჩანს, უახლეს

სი ხელმისაწვდომი პერიოდი, რომლის ფინანსურ ანგარიშგებაში შესაძლებელია შეტანილ იქნეს ცვლილებების აგრეგირებული ეფექტი, არის 2008 წელი.

ავსახოთ რეტროსპექტულად ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში. ამისათვის:

- დავადგინოთ სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილებების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

ცვეთის დარიცხვა იწვევს მოგების შემცირებას 30.000 ლარით, ხოლო მოგების გადასახადის – 4.500 ლარით (30.000 \*15%), რის შედეგად გაუნაწილებელი მოგება შემცირდება ნეტო თანხით – 25.500 ლარით (30.000 – 4.500);

2. სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილებით გამოწვეული შედეგი ავსახოთ მაკორექტირებელი ბუღალტრული მუხლებით (იხ. ცხრილი 2,3,4):

**ცხრილი 2**

| წელი | ოპერაციის შინაარსი   | დებიტი | კრედიტი | თანხა  |
|------|--|--------|---------|--------|
| 2009 | გაუნაწილებელი მოგება   | 5310   |         | 30.000 |
|      | მანქანა-დანადგარების ცვეთა   |        | 2250    | 30.000 |
|      | ცვეთის დარიცხვა  |        |         |        |
| 2009 | წინასწარ გადახდილი მოგების გადასახადი  | 1731   |         | 4.500  |
|      | გაუნაწილებელი მოგება   |        | 5310    | 4.500  |
|      | გაუნაწილებელი მოგების შემცირება და წინასწარ გადახდილი მოგების გადასახადის აღიარება |        |         |        |

**ცხრილი 3**

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების კორექტირება – პერსპექტიულად (ლარი)

| მაჩვენებლები             | 2009წ.  | 2008წ.  |
|--------------------------|---------|---------|
| მოგება დაბეგრამდე        | 130.000 | 120.000 |
| ცვეთის ხარჯი             | 7.000   | 30.000  |
| დასაბეგრი მოგება         | 123.000 | 90.000  |
| მოგების გადასახადი (15%) | 18.450  | 13.500  |
| წმინდა მოგება            | 104.550 | 76.500  |

**ცხრილი 4**

ამონარიდი ანგარიშგებიდან საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების შესახებ (ლარი)

| მაჩვენებლები                                      | 2009წ.   | 2008წ.  |
|---|----------|---------|
| გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთი               | 552.000  | 450.000 |
| კორექტირება                                       | (25.500) |         |
| გაუნაწილებელი მოგების კორექტირებული საწყისი ნაშთი | 526.500  |         |
| მიმდინარე წლის მოგება                             | 104.550  | 76.500  |
| გაუნაწილებელი მოგების საბოლოო ნაშთი               | 631.050  | 526.500 |

როდესაც შეუძლებელია წინა წლის ფინანსური ანგარიშგების თავიდან ფორმულირება, კორექტირება უნდა გაკეთდეს იმ წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში, როდესაც მოხდა ცვლილება, ანუ – პერსპექტიულად. განხილულ მაგალითზე გავაკეთოთ ასეთი დაშვება, მაშინ ანგარიშგებას ექნება შემდეგი სახე (შედარებისათვის ცხრილში

მოტანილია რეტროსპექტულად წარდგენილი ანგარიშგება) – იხ. ცხრილი 5,6.

**ცხრილი 5**  
ანგარიშგება მოგებისა და ზარალის შესახებ (ლარი)

| მაჩვენებლები             | შესწორების გარეშე |         | შესწორებული რეტროსპექტულად |         |
|--------------------------|-------------------|---------|----------------------------|---------|
|                          | 2009წ.            | 2008წ.  | 2009წ.                     | 2008წ.  |
| მოგება დაბეგვრამდე       | 130.000           | 120.000 | 130.000                    | 120.000 |
| ცვეთის ხარჯი             | 37.000            | –       | 7.000                      | 30.000  |
| დასაბუერი მოგება         | 93.000            | 120.000 | 123.000                    | 90.000  |
| მოგების გადასახადი (15%) | 13.950            | 18.000  | 18.450                     | 13.500  |
| წმინდა მოგება            | 79.050            | 102.000 | 104.550                    | 76.500  |

**ცხრილი 6**  
ანგარიშგება საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების შესახებ (ამონარიდი)

| მაჩვენებლები                                      | შესწორების გარეშე |         | შესწორებული რეტროსპექტულად |         |
|---|-------------------|---------|----------------------------|---------|
|   | 2009წ.            | 2008წ.  | 2009წ.                     | 2008წ.  |
| გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთი               | 552.000           | 450.000 | 552.000                    | 450.000 |
| შეცდომის კორექტირება                              |                   |         | (25.500)                   |         |
| გაუნაწილებელი მოგების კორექტირებული საწყისი ნაშთი |                   |         | 526.500                    |         |
| მიმდინარე წლის მოგება                             | 79.050            | 102.000 | 104.550                    | 76.500  |
| გაუნაწილებელი მოგების საბოლოო ნაშთი               | 631.050           | 552.000 | 631.050                    | 526.500 |

ორივე შემთხვევაში 2009 წლის გაუნაწილებელი მოგების საბოლოო ნაშთი ერთნაირია და შეადგენს 631.050 ლარს, მაგრამ მოგება წლების მიხედვით განსხვავებულია.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოიყენება სააღრიცხვო შეფასებები. შეფასების პროცესი გულისხმობს უახლეს ხელმისაწვდომ და საიმედო ინფორმაციაზე დაფუძნებულ პროფესიულ მსჯელობას. მაგალითად, შესაძლოა

საჭირო გახდეს შეფასდეს: უიმედო ვალები; მოძველებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები; ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულება; ცვეთადი აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადა ან შესაძლო ეკონომიკური სარგებლის მიღების სქემა; საგარანტიო ვალდებულებები (ანარიცხები).

სამეწარმეო საქმიანობისთვის დამახასიათებელი გარკვეული განუსაზღვრელობისა და ცვალებადობის გამო, შეუძლებელია ფინანსური ანგარიშგების ბევრი მუხლის ზუსტი გაანგარიშება, მაგრამ შესაძლებელია მათი მიახლოებითი შეფასება. როდესაც შეიცვლება გარემოებები, რომელთა საფუძველზეც მოხდა შეფასება, თავს იჩენს ახალი ინფორმაცია ან გაიზრდება გამოცდილება, შესაძლოა საჭირო გახდეს შეფასების გადასინჯვა.

ისმება კითხვა: რას ნიშნავს შეფასებებში ცვლილებები? ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებაში ეს არის აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულებაში შესწორება, ან აქტივის პერიოდული გამოყენების თანხა, რომელიც გამომდინარეობს მისი მიმდინარე სტატუსიდან ან აქტივებთან და ვალდებულებებთან დაკავშირებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან ვალდებულების შეფასებიდან. სააღრიცხვო შეფასებებში ცვლილებები, რომლებიც გამოწვეულია ახალი ინფორმაციით ან ახალი განვითარებით, შესაბამისად არ წარმოადგენს შეცდომების გასწორებას.

თავისი არსით შეფასების გადასინჯვა არ უკავშირდება წინა საანგარიშგებო პერიოდებს და არ წარმოადგენს შეცდომის გასწორებას.

სააღრიცხვო შეფასებაში მომხდარი ცვლილების შედეგი აისახება მოგებაში ან ზარალში პერსპექტიულად:

- იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც ად-



გილი ჰქონდა ცვლილებას, თუ ეს ცვლილება ზემოქმედებს მხოლოდ აღნიშნულ საანგარიშგებო პერიოდზე; ან

• იმ საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც მოხდა ცვლილება და შემდგომ პერიოდებში, თუ ეს ცვლილება მომავალ პერიოდებზეც ახდენს ზემოქმედებას.

სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება აღიარდება შესაბამისი აქტივის, ვალდებულების ან საკუთარი კაპიტალის მუხლის საბალანსო ღირებულებაში იმ ოდენობით, რა ოდენობითაც იგი ცვლილებას იწვევს აქტივებსა და ვალდებულებებში, ან ზემოქმედებს საკუთარი კაპიტალის მუხლზე იმ პერიოდში, როდესაც ცვლილება მოხდა.

სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილების პერსპექტიული აღიარება ნიშნავს, რომ ცვლილება ეხება შეფასების ცვლილების შემდგომი პერიოდის სამეურნეო ოპერაციებს, სხვა მოვლენებსა და პირობებს. სააღრიცხვო შეფასების ცვლილებამ შესაძლოა ზემოქმედება მოახდინოს მხოლოდ მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება-ზარალზე, ან როგორც მიმდინარე, ისე მომავალი საანგარიშგებო პერიოდების წმინდა მოგება-ზარალზე. მაგალითად, უიმედო ვალების შეფასებაში მომხდარი ცვლილება ზემოქმედებას ახდენს მხოლოდ მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალზე და, ამდენად, იგი მოცემულ პერიოდში აღიარდება. მაგრამ ცვეთადი აქტივების ეკონომიკური სარგებლის შესაძლო ხასიათის ან აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასებაში მომხდარი ცვლილებები ზემოქმედებას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ცვეთის ხარჯზე და აქტივების სასარგებლო მომსახურების დარჩენილი ვადის ყოველ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდზე. ორივე შემთხვევაში, მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდთან დაკავშირებული ცვლილებების შედეგი აღიარდება როგორც მიმდინარე პერიოდის შემოსავლები ან ხარჯები. თუ აღნიშნული ცვლილების შედეგები გავლენას ახდენს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე, მაშინ ისინი შესაბამისად აღიარდება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში შემოსავლების ან ხარჯების სახით.

განვიხილოთ მაგალითი: მოწვობილობა შექმნილ იქნა 2006 წლის 1 იანვარს 120.000 ლარად, გამოყენების ვადაა 5 წელი, ცვეთა თანაბარზომიერად ერიცხებოდა – წელიწადში 24.000 ლარი. აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა გადაისინჯა 2008წ. 31 დეკემბერს და შეფასდა 7 წლით.

2008 წლის ფინანსური ანგარიშგების წარსადგენად გავიანგარიშოთ მოწვობილობის წლიური ცვეთის თანხა და საბალანსო ღირებულება. ნეტო საბალანსო ღირებულება 2007 წლის 31 დეკემბერს არის 72.000 ლარი (120.000 – 48.000), დარჩენილი სასარგებლო ვადა 2008 წლის 1 იანვრიდან – 8 წელი, მაშინ წლიური ცვეთის თანხა იქნება 9.000 ლარი, ხოლო საბალანსო ღირებულება – 63.000 ლარი (იხ. ცხრილი 7).

**ცხრილი 7**  
**მოწვობილობის საბალანსო ღირებულება**  
**სასარგებლო ვადის შეცვლის შემდეგ**

| მაჩვენებლები                               | ვადის შეცვლამდე (2007წ. 31 დეკემბერის მდგომარეობით) | ვადის შეცვლის შემდეგ – აისახება პერსპექტიულად (2008წ. 31 დეკემბერის მდგომარეობით) |
|--|---|---|
| დარჩენილი გამოყენების ვადა                 | 3 წელი  | 8 წელი  |
| 2006წ. იანვარი – პირვანდელი ღირებულება     | 120.000   | 120.000   |
| 2006-2007 წლების დაგროვილი ცვეთა           | 48.000<br>(120.000/5წ.*2წ.)                         |   |
| 2007წ. 31 დეკემბერი – საბალანსო ღირებულება | 72.000<br>(120.000-48.000)                          |   |
| 2008წ. წლის ცვეთის ხარჯი                   |   | 9.000<br>(72.000/8წ.)   |
| დაგროვილი ცვეთა                            |   | 57.000<br>(48.000 + 9.000)  |
| 2008წ. 31 დეკემბერი – საბალანსო ღირებულება |   | 63.000<br>(120.000 – 57.000)  |

**დავალდება:** სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებები პერსპექტიულად აგსახოთ ფინანსურ ანგარიშგებაში.

აქტივის გამოყენების ვადის შეცვლა არის ცვლილება სააღრიცხვო შეფასებაში, ცვლილება არ შეეხება წინა წლების ფინანსურ ანგარიშგებას, ცვლილება აისახება პერსპექტიულად – გადაწყვეტილების მიღების წელს და მომდევნო სააღრიცხვო პერიოდებში.

აგსახოთ ცვეთის დარიცხვა (იხ. ცხრილი 8):

**ცხრილი 8**

| წელი | ოპერაციის შინაარსი         | დებუტი | კრედიტი | თანხა |
|------|----------------------------|--------|---------|-------|
| 2009 | ცვეთის ხარჯი               | 7192   |         | 9.000 |
|      | მანქანა-დანადგარების ცვეთა |        | 2250    | 9.000 |
|      | ცვეთის დარიცხვა            |        |         |       |

ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის გამოტოვება, დამახინჯება, არასწორი ინტერპრეტაცია გავლენას ახდენს ინფორმაციის საიმედოებაზე. ფინანსური ანგარიშგება არ შეესაბამება ფასს-ს თუ შეიცავს შეცდომებს. შეცდომა შეიძლება იყოს: არითმეტიკული; სააღრიცხვო პოლიტიკის არასწორი გამოყენება; დაუდგენლობა და მოვლენების, ოპერაციების არასწორი ინტერპრეტაციები; თადლითობა (ინფორმაციის შეგნებული დამახინჯება). აღმოჩენილი შეცდომები, როგორც წესი, დაკავშირებულია წინა საანგარიშგებო პერიოდებთან და ამიტომ, სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილებების მსგავსად, უნდა შესწორდეს რეტროსპექტიულად. ხოლო თუ პრაქტიკულად შეუძლებელია კონკრეტული პერიოდისათვის მიკუთვნებული გავლენის განსაზღვრა ან შეცდომის აგრეგირებული გავლენის დადგენა, მაშინ საწარმომ უნდა გადაიანგარიშოს აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის საწყისი ნაშთები პირველივე შესაძლო საანგარიშგებო პერიოდისათვის მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის ჩათვლით.

**განვიხილოთ მაგალითი:** კომპანიის 2008 წლის ფინანსური ანგარიშგების პროექტის მომზადების დროს (2009 წლის იანვარი-მარტი) აღმოჩნდა, რომ 2007 წელს წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს შეცდომას (იხ. ცხრილი 9,10): 5.000 ლარით გაზრდილია წლის ბოლოს ნაშთად დარჩენილი საქონლის თვითღირებულება, შესაბამისად შემცირებულია რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება. ამ შეცდომამ გავლენა იქონია 2008 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომლის მანველებელია: რეალიზაცია – 110.000 ლარი, ხოლო რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება – 70.000 ლარი (მოიცავს წინა წელს დაშვებულ შეცდომას).

**დავალება:** მოვახდინოთ რეტროსპექტულად შეცდომების გასწორება ფინანსურ ანგარიშგებაში.

**ცხრილი 9**

**2008 წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება (მოიცავს შეცდომას)**

|                                     |        |
|-------------------------------------|--------|
| მანველებლები                        | ლარი   |
| რეალიზაცია                          | 80.000 |
| რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება | 50.000 |
| მოგება დაბეგვრამდე                  | 30.000 |
| მოგების გადასახადი (15%)            | 4.500  |
| წმინდა მოგება                       | 25.500 |

**ცხრილი 10**

**ამონარიდი 2008 წლის ანგარიშგებიდან საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების შესახებ (მოიცავს შეცდომას)**

|                                     |         |
|-------------------------------------|---------|
| მანველებლები                        | ლარი    |
| გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთი | 150.000 |
| მიმდინარე წლის მოგება               | 25.500  |
| გაუნაწილებელი მოგების საბოლოო ნაშთი | 175.500 |

გაეზომოთ ამ შეცდომის გავლენა ფინანსურ შედეგებზე და თავიდან ჩამოვაყალიბოთ ფინანსური ანგარიშგება, ანუ მოვახდინოთ მისი ფორმულირება.

1. დავადგინოთ შეცდომის შედეგი და ავსახოთ მაკორექტირებელი ბუღალტრული მუხლით; წარვადგინოთ შესწორებული ფინანსური ანგარიშგება.

რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების შემცირებამ გამოიწვია გაუნაწილებელი მოგების ზრდა 5.000 ლარით და მოგების გადასახადის ზრდა 750 ლარით (5.000\*15%). შესაბამისად, შეცდომის კორექტირებისათვის საჭიროა გაუნაწილებელი მოგებისა და მოგების გადასახადის შემცირება სათანადო თანხებით.

შეცდომის კორექტირება წარმოდგენილია ცხრილში (იხ. ცხრილი 11).

**ცხრილი 11**

**2008 წლის შეცდომის კორექტირების ბუღალტრული მუხლების ამსახველი ოპერაციები**

| წელი | მაკორექტირებელი ოპერაციის შინაარსი  | დებიტი | კრედიტი | თანხა |
|------|---|--------|---------|-------|
| 2009 | გაუნაწილებელი მოგება  | 5310   |         | 5.000 |
|      | საქონელი  |        | 1610    | 5.000 |
|      | გაუნაწილებელი მოგების შემცირება რეალიზებული საქონლის თვითღირებულებით          |        |         |       |
| 2009 | წინასწარ გადახდილი მოგების გადასახადი   | 1731   |         | 750   |
|      | გაუნაწილებელი მოგება  |        | 5310    | 750   |
|      | გაუნაწილებელი მოგების ზრდა და წინასწარ გადახდილი მოგების გადასახადის აღიარება |        |         |       |

ამრიგად, შეცდომის აგრეგირებული შედეგია გაუნაწილებელი მოგებისა შემცირება 4.250 ლარი (5.000 – 750).

2. მოვახდინოთ ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება

2008 წლის ანგარიშგება მოგებისა და ზარალის შესახებ და ანგარიშგება საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების შესახებ წარდგენილი უნდა იქნეს ხელახალი ფორმულირებით და ასევე უნდა დაკორექტირდეს 2008 წლის გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთი.

**მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება (შესწორებული)**

|                                       | 2008 წ. ლარი             | 2007 წ. ლარი             |
|---------------------------------------|--------------------------|--------------------------|
| რეალიზაცია                            | 110.000                  | 80.000                   |
| რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება | 65.000<br>(70.000-5.000) | 55.000<br>(50.000+5.000) |
| მოგება დაბეგვრამდე                    | 45.000                   | 25.000                   |
| მოგების გადასახადი (15%)              | 6.750                    | 3.750                    |
| წმინდა მოგება                         | <u>38.250</u>            | <u>21.250</u>            |

კორექტირება ხდება როგორც იმ წლიდან დაწყებული, რომელშიც მოხდა შეცდომა, ასევე მომდევნო წლებში, ჩვენს მაგალითში ეს შეეხო 2007 და 2009 წლებს.

კორექტირების შემდეგ შევადგინოთ ახალი ანგარიშგება გაუნაწილებელი მოგების შესახებ.

**გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშგება (შესწორებული)**

|   | 2008წ.        | 2007წ.        |
|---|---------------|---------------|
| გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთი კორექტირებამდე      | 175.500       | 150.000       |
| შეცდომის კორექტირება                                    |               | (4.250)       |
| გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთი კორექტირების შემდეგ | 171.250       |               |
| მიმდინარე წლის მოგება                                   | <u>38.250</u> | <u>21.250</u> |
| გაუნაწილებელი მოგების საბოლოო ნაშთი                     | 209.500       | 171.250       |

ამდენად, კორექტირება გაუკეთდა 2008 წლის გაუნაწილებელი მოგების საწყის ნაშთს, ხოლო 2007 წლის მონაცემებმა განიცადა ხელახალი ფორმულირება.

იმ შემთხვევაში, როდესაც შეუძლებელია წინა წლის ფინანსური ანგარიშგების შეცვლა, შეცდომა უნდა დაკორექტირდეს იმ წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში, როდესაც იქნა აღმოჩენილი შეცდომა. თუ განხილულ მაგალითზე გავაკეთებთ ასეთ დაშვებას, მაშინ ანგარიშგებას ექნება შემდეგი სახე (შედარებისათვის ცხრილში მოტანილია რეტროსპექტიულად წარდგენილი ანგარიშგება) – იხ. ცხრილი 12, 13.



**ცხრილი 12**  
ანგარიშგება მოგებისა და ზარალის შესახებ (ლარი)

| მაჩვენებლები                        | შესწორების გარეშე |        | რეტროსპექტიულად (შესწორებული) |        |
|-------------------------------------|-------------------|--------|-------------------------------|--------|
|                                     | 2008წ.            | 2007წ. | 2008წ.                        | 2007წ. |
| რეალიზაცია                          | 110.000           | 80.000 | 110.000                       | 80.000 |
| რეალიზებული საქონლის თეოტირებულიება | 70.000            | 50.000 | 65.000                        | 55.000 |
| მოგება დაბეგრამდე                   | 40.000            | 30.000 | 45.000                        | 25.000 |
| მოგების გადასახადი (15%)            | 6.000             | 4.500  | 6.750                         | 3.750  |
| წმინდა მოგება                       | 34.000            | 25.500 | 38.250                        | 21.250 |

**ცხრილი 13**  
ანგარიშგება საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების შესახებ (ამონარიდი)

| მაჩვენებლები                                     | შესწორების გარეშე |         | რეტროსპექტიულად (შესწორებული) |         |
|--|-------------------|---------|-------------------------------|---------|
|  | 2008წ.            | 2007წ.  | 2008წ.                        | 2007წ.  |
| გაუნაწილებელი მოგების საწყის ნაშთი               | 175.500           | 150.000 | 175.500                       | 150.000 |
| შეცდომის კორექტირება                             |                   |         | (4.250)                       |         |
| გაუნაწილებელი მოგების კორექტირებული საწყის ნაშთი |                   |         | 171.250                       |         |
| მიმდინარე წლის მოგება                            | 34.000            | 25.500  | 38.250                        | 21.250  |
| გაუნაწილებელი მოგების საბოლოო ნაშთი              | 209.500           | 175.500 | 209.500                       | 171.250 |

ორივე შემთხვევაში 2008 წლის გაუნაწილებელი მოგების საბოლოო ნაშთი ერთნაირია და შეადგენს 209.500 ლარს, მაგრამ მოგება წლების მიხედვით განსხვავებულია.

**АНОТАЦИЯ**

**„УЧЕТНАЯ ПОЛТИКА, ОЦЕНКИ И ОШИБКИ“**

**Надежда Кваташидзе,**  
ассоциированный профессор Тбилисского государственного университета им.И.Джавахишвили

В статье даны определения учетной политики и учетных оценок в соответствии с МСФО 8 „Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки“, показана необходимость постоянства выбранной учетной политики и возможные изменения в учетной политике. На конкретных примерах рассмотрены способы отражения изменений учетной политики в финансовой отчетности – ретроспективный и альтернативный способ отражения изменений. В статье также показаны возможные изменения учетных оценок и показано перспективное их отражение в финансовой отчетности.

Определенное внимание уделено учетным ошибкам, причинам их возникновения и показан ретроспективный способ их исправления и отражения в финансовой отчетности.