

## ბასს 8 - სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები

Written by

**თეკლა ონიანი**

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ეკონომიკის სფეროს აუდიტის  
დეპარტამენტის მთავარი აუდიტორი



# სასწავლო კურსის თემატიკა

---

- ❑ ბასს 8 - ძირითადი მოთხოვნები
- ❑ ბასს 8-ის 2022 წლის ცვლილებები
- ❑ პოლიტიკის ცვლილების შემთხვევაში სავალდებულო ახსნა-განმარტებითი შენიშვნის ნიმუშის განხილვა
- ❑ სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილება შემთხვევაში სავალდებულო ახსნა-განმარტებითი შენიშვნის ნიმუშების განხილვა
- ❑ წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომების განმარტებით შენიშვნებში ასახვა

# ბასს 8-ის ცვლილებები

---

- ▶ 2021 წლის თებერვალში საბჭომ გამოსცა „სააღრიცხვო შეფასების განმარტება“
- ▶ სტანდარტში გამოიწვია მე-5, 32-ე, 34-ე, 38-ე და 48-ე პუნქტების შეცვლა და 32ა, 32ბ და 34ა პუნქტების დამატება
- ▶ საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს **2023 წლის 1 იანვარს ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის**
- ▶ ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება
- ▶ საწარმომ ეს ცვლილებები უნდა გამოიყენოს სააღრიცხვო შეფასებებისა და სააღრიცხვო პოლიტიკის ისეთი ცვლილებების მიმართ, რომლებიც განხორციელდა იმ წლიური **საანგარიშგებო პერიოდის დაწყების თარიღისთვის ან ამ თარიღის შემდგომ**, როდესაც ის პირველად გამოიყენებს ზემოაღნიშნულ ცვლილებებს

# ბასს 8-ის ცვლილებები

## How we see it

These amendments should provide preparers of financial statements with greater clarity as to the definition of accounting estimates, particularly in terms of the differentiation between accounting estimates and accounting policies. We would not expect the amendments to have a material impact on entities' financial statements. However, we expect that the amendments will represent helpful guidance for entities in determining whether changes are to be treated as changes in estimates, changes in policies, or errors.

## სააღრიცხვო პოლიტიკის ძირითადი პრინციპები

- ▶ ახალი და შეცვლილი სტანდარტები და მათი ინტერპრეტაცია

### სააღრიცხვო შეფასებების განმარტება - ცვლილებები ბასს 8-ში

ბასს 8-ში ცვლილებები აზუსტებს განსხვავებას სააღრიცხვო შეფასებებში, სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილებებსა და შეცდომების გამოსწორებას შორის. ცვლილება ასევე განმარტავს, თუ როგორ იყენებენ საწარმოები გაზომვის ტექნიკას და მონაცემებს სააღრიცხვო შეფასებების შესამუშავებლად.

აღნიშნულ ცვლილებებს გავლენა არ მოუხდენია ჯგუფის შუალედურ შედეგებზე კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

# განმარტებები

---

## ▶ სააღრიცხვო პოლიტიკა

სააღრიცხვო პოლიტიკა არის გარკვეული პრინციპების, საფუძვლების, დაშვებების, წესებისა და პრაქტიკული მეთოდების ერთობლიობა, რომლებიც გამოიყენება საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის დროს.

მაგალითი: ღირებულების ან შეფასების მოდელის შერჩევა ძირითადი საშუალებების აღრიცხვისას.

## ▶ ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში

*სააღრიცხვო შეფასება არის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ფულადი თანხა, რომელთანაც დაკავშირებულია შეფასების განუსაზღვრელობა.*

ცვლილება სააღრიცხვო შეფასებებში არის შესწორება აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულებაში, ან აქტივის პერიოდული გამოყენების თანხაში, რომელიც გამომდინარეობს მისი მიმდინარე სტატუსის ან მოცემულ აქტივთან ან ვალდებულებასთან ასოცირებული ეკონომიკური სარგებლის ან ვალდებულების შეფასებიდან.

მაგალითი: შეფასების ცვლილება ოპერაციის შეწყვეტასთან დაკავშირებულ ანაღრიცხვებში ან ძირითადი საშუალებების სასარგებლო მომსახურების ვადის ცვლილება.

## ▶ შეცდომები

წინა პერიოდის შეცდომები არის საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოტოვება ან არასწორად ასახვა, წარმოქმნილი ერთი ან რამდენიმე პერიოდის წინ იმის გამო, რომ ვერ იქნა, ან არასწორად იქნა გამოყენებული საიმედო ინფორმაცია, რომელიც:

- (a) ხელმისაწვდომი იყო, როცა შესაბამისი პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება ნებადართული იყო საჯარო გამოქვეყნებისათვის
- (b) დასაბუთებულად მოსალოდნელი იყო, რომ მოძიებული და გათვალისწინებული იქნებოდა ფინანსური ანგარიშგებების მომზადების და წარდგენის დროს

მაგალითი: მათემატიკური შეცდომა, სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებაში დაშვებული შეცდომა, ფაქტების უგულვებელყოფა ან არასწორი ინტერპრეტაცია და თაღლითობა.

# სააღრიცხვო პოლიტიკა

---

- ▶ სააღრიცხვო პოლიტიკის არჩევანი უნდა გაკეთდეს რელევანტური სტანდარტების შესაბამისად
- ▶ როდესაც სტანდარტი არეგულირებს კონკრეტულ მოვლენას ან ტრანზაქციას უნდა გამოვიყენოთ ეს სტანდარტი
- ▶ როდესაც მოვლენა/ტრანზაქცია არ რეგულირდება კონკრეტული სტანდარტით, უნდა გამოვიყენოთ შემდეგი წყაროები:
  - ✓ სტანდარტების მოთხოვნები და მითითებები, რომლებიც დაკავშირებულია მსგავს ან მონათესავე საკითხებთან
  - ✓ კონცეპტუალურ საფუძვლებში მოცემული განმარტებები და აღიარების კრიტერიუმები
  - ✓ სტანდარტის დამდგენი ორგანიზაციების უკანასკნელი ოფიციალური დოკუმენტები, სააღრიცხვო ლიტერატურა ან
  - ✓ დარგში მიღებული პრაქტიკა, რომლებიც იყენებს მსგავს კონცეპტუალურ საფუძვლებს და არ ეწინააღმდეგება სტანდარტებს
- ▶ სააღრიცხვო პოლიტიკა უცვლელად უნდა გამოვიყენოთ მსგავსი ოპერაციებისთვის, მოვლენებისა ან პირობებისთვის

# სააღრიცხვო პოლიტიკა

სტანდარტი კონკრეტულად ეხება:

- რომელიმე ოპერაციას
- სხვა მოვლენას ან გარემოებას

დიახ

სააღრიცხვო პოლიტიკა განისაზღვრება ამ კონკრეტული სტანდარტის გამოყენებით

არა

არსებობს სტანდარტებისა და ინტერპრეტაციების მოთხოვნები და მითითებები, რომლებიც დაკავშირებულია მსგავს და მონათესავე საკითხებთან

დიახ

სააღრიცხვო პოლიტიკა განისაზღვრება სტანდარტებისა და ინტერპრეტაციების მოთხოვნები და მითითებები, რომლებიც დაკავშირებულია მსგავს და მონათესავე საკითხებთან

არა

გამოიყენება კონცეპტუალურ საფუძვლებში მოცემული განმარტებები და აღიარების კრიტერიუმები



# სააღრიცხვო პოლიტიკა - მაგალითი

---

- ▶ ბანკმა ისესხა ოქრო კონტრაქტორისგან (კონტრაქტი 1) და ასესხებს აღნიშნულ აქტივს იმავე საკონტრაქტო პირობებით, მაგრამ მაღალ ფასად (კონტრაქტი 2). მიუხედავად იმისა რომ ბანკი არის ორივე კონტრაქტის წარმომადგენელი, აღნიშნული კონტრაქტები ერთმანეთთან არ არის დაკავშირებული. ორივე შემთხვევაში მსესხებელი ვალდებულია დააბრუნოს მესაკუთრესთან კონტრაქტის ვადის გასვლის შემდგომ იმავე სახის აქტივი (უცვლელი ხარისხითა და რაოდენობით), ამ შემთხვევაში - ოქრო. თითოეული მსესხებელი ვალდებულია სანაცვლოდ გადაუხადოს ფიქსირებული თანხა გამსესხებელს.
- ▶ არ არსებობს პირდაპირი სტანდარტი რომელიც არეგულირებს აღნიშნულ ოპერაციას:
  - კონტრაქტი არ წარმოადგენს იჯარას რომელიც განსაზღვრულია ფასს 16-ით (იჯარა). მხარეები არ არიან ვალდებული ზუსტად ის განსაზღვრული პროდუქტი დაუბრუნონ
  - აღნიშნული შემთხვევა ასევე პირდაპირ არ უკავშირდება ფასს 9-ს (ფინანსური ინსტრუმენტები). ოქრო არის საქონელი და არა ფინანსური აქტივი
  - პირდაპირ კავშირში არ არის ასევე ბასს 2-თან (მარაგები). არ არის გასაყიდად განკუთვნილი აქტივი და არც წარმოებისთვის გამოიყენება
  - ასევე ოქროს დაბრუნების ვალდებულება არ უკავშირდება ბასს 37 (ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები). არანაირი განუსაზღვრელობა არ არის დაკავშირებული დროსთან და აქტივის დაბრუნების პირობებთან

# სააღრიცხვო პოლიტიკა - მაგალითი

---

- ▶ მოთხოვნები ფასს სტანდარტებში, რომლებიც ეხება მსგავს და დაკავშირებულ საკითხებს
  - ფასს 9 (ფინანსური ინსტრუმენტები) - განსაზღვრავს მოთხოვნებს ფინანსური აქტივებთან მიმართებით ნასესხები ხელშეკრულებით დაუბრუნოს გადამტანს იგივე ან არსებითად იგივე აქტივი.
  - ფასს 16 (იჯარა) - განსაზღვრავს მოთხოვნებს ერთეულებისთვის (შუალედური მეიჯარეები), რომლებიც გარკვეული დროით იჯარით იღებენ აქტივს სხვა მხარისგან (მთავარი მეიჯარე) და ქვეიჯარით გადაეცემა ეს აქტივი მესამე პირს (მთელი ან მისი ნაწილი)
  - ბასს 2 (მარაგები) - განსაზღვრავს მოთხოვნებს ერთეულის მიერ შეძენილ აქტივთან დაკავშირებით და ფასს 15 (ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან) განსაზღვრავს გაყიდვასთან დაკავშირებული ვალდებულების შესრულებას არსებული აქტივის შესყიდვის გზით ან არსებითად იმავე აქტივის მიწოდებით.

ერთ-ერთი კომპანიის მაგალითი:

ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები  
(ათას აშშ დოლარში, თუ სხვაგვარად არ არის მითითებული)

## 2. მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკები (გაგრძელება)

### 2.2 მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკების მიმოხილვა (გაგრძელება)

#### (ი) მარაგები

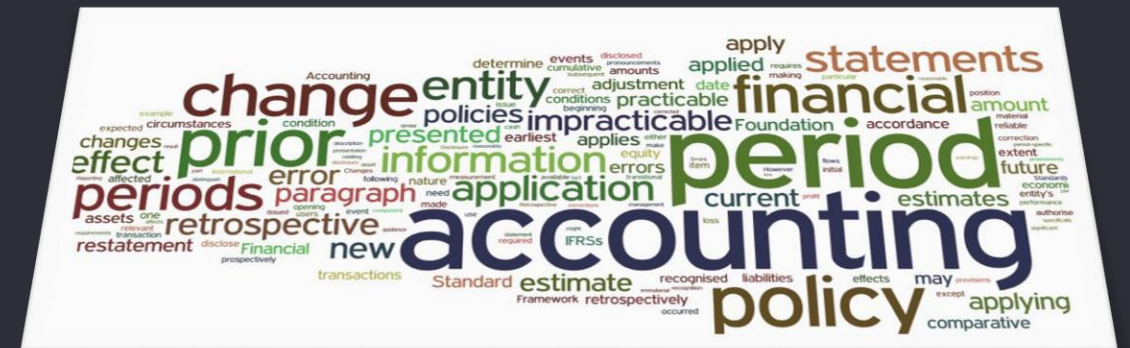
მარაგები ფასდება თვითღირებულებასა და წმინდა გასაყიდ ღირებულებას შორის უმცირესით. თვითღირებულება განისაზღვრება შესყიდვის ღირებულებით, რომელსაც ემატება ტრანსპორტირებისა და ჩატვირთვა-გადმოტვირთვის ხარჯები. წმინდა გასაყიდი ღირებულება გამოიწვევს, როგორც ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში სავარაუდო გასაყიდ ფასს გამოკლებული დასრულების და რეალიზაციის სავარაუდო ხარჯი. მარაგები ხარჯებად ტარდება „პირველი შემოსული პირველი გადის“ (FIFO) მეთოდის გამოყენებით.

#### (კ) არაფინანსური აქტივების გაუფასურება

ანგარიშგების ყოველი თარიღისთვის კომპანია აფასებს, არსებობს თუ არა აქტივის გაუფასურების ნიშნები. ასეთი ნიშნების არსებობის შემთხვევაში ან როდესაც აქტივის წლიური შემოწმება საჭირო მისი გაუფასურების დასადგენად, კომპანია აფასებს აქტივის აღდგენით ღირებულებას. აქტივის აღდგენითი ღირებულება არის აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაყიდვის ხარჯებით შემცირებულ სამართლიან ღირებულებასა და აქტივის გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი და განისაზღვრება ცალკეული აქტივისთვის, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც აქტივიდან არ ხდება ფულადი სახსრების შემოდინება, რომლებიც მეტწილად დამოუკიდებელია სხვა აქტივებიდან ან აქტივების ჯგუფიდან მიღებული ფულადი სახსრებისგან. როდესაც აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულება გადააჭარბებს მის ანაზღაურებად ღირებულებას, აქტივი ითვლება გაუფასურებულად და ჩამოიწერება მის ანაზღაურებად ღირებულებამდე.

# სააღრიცხვო პოლიტიკა

- ▶ როდესაც საწარმო შეარჩევს სააღრიცხვო პოლიტიკას, ის თანმიმდევრულად უნდა მიესადაგოს ყველა მსგავსი შინაარსის მქონე ოპერაციას იმავე სააღრიცხვო პერიოდის განმავლობაში
- ▶ სააღრიცხვო პოლიტიკა უცვლელად უნდა გამოიყენოს საწარმომ წლების განმავლობაში, რათა გაიზარდოს ფინანსური ანგარიშგებების შესადარისობის დონე
- ▶ საწარმომ არ უნდა შეცვალოს თავისი სააღრიცხვო პოლიტიკა, საკმარისი საფუძვლის გარეშე



# ცვლილება სააღრიცხვო პოლიტიკაში

---

- ▶ ცვლილება სააღრიცხვო პოლიტიკაში უნდა მოხდეს მხოლოდ მაშინ, როცა:
  - ცვლილებას მოითხოვს ფასს-ი; ან ← ყველაზე გავრცელებული
  - ცვლილება გამოიწვევს ფინანსურ ანგარიშგებებში შემავალი ინფორმაციის მეტ სანდოობასა და შესაბამისობას

## განმარტებები

- ▶ **რეტროსპექტულად გამოყენება** - ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება ისე, თითქოს ყოველთვის გამოიყენებოდა
- ▶ **პერსპექტიული გამოყენება** - ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება იმ თარიღიდან როცა სააღრიცხვო პოლიტიკა შეიცვალა და სააღრიცხვო ცვლილების ეფექტის აღიარება მიმდინარე და მომავალ პერიოდებში
- ▶ **რეტროსპექტულად გადაანგარიშება** - ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების თანხების აღიარების, შეფასებისა და განმარტებების გასწორება ისე, თითქოს წინა პერიოდში შეცდომა არ დაშვებულა

# ცვლილება სააღრიცხვო პოლიტიკაში

---

პრინციპები პოლიტიკის ცვლილებისას:

- ▶ სტანდარტის თავდაპირველი დანერგვით გამოწვეული სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება უნდა აღირიცხოს კონკრეტული სტანდარტის გარდამავალი დებულებების მიხედვით, თუ ასეთი არ არსებობს - **რეტროსპექტულად**

თუ რეტროსპექტული ასახვა პრაქტიკაში შეუძლებელია, მაშინ:

- ▶ ცვლილება შევა აქტივების, ვალდებულებებისა და კაპიტალის ანგარიშებში პირველივე შესაძლო (უადრესი) პერიოდის დასაწყისში, რომლისთვისაც ამ ცვლილებების ეფექტი ცნობილია.

თუ კუმულაციური ეფექტის განსაზღვრა მიმდინარე პერიოდის საწყის ნაშთებზეც კი პრაქტიკულად შეუძლებელია, მაშინ:

- ▶ ახალი პოლიტიკა გამოიყენება **პერსპექტიულად**

# ცვლილება სააღრიცხვო პოლიტიკაში

---

*ცვლილებების წყაროა ახალი ან გადასინჯული ფასს-ის მოთხოვნა*

- ▶ 2019 წლიდან ძალაში შევიდა იჯარის ახალი სტანდარტი IFRS 16
- ▶ სუბიექტებს 2 არჩევანი ჰქონდათ: Full retrospective approach (IAS 8) or Modified retrospective approach (IFRS 16 transitional provisions)

**Full retrospective approach** გამოყენება ნიშნავს, რომ სტანდარტით განსაზღვრული წესები სულ გამოიყენებოდა

**Modified retrospective approach** გამოყენება ნიშნავს, რომ სტანდარტის პირველად გამოყენებით გამოწვეული კუმულაციური ეფექტი აღიარდება თავდაპირველი გამოყენების თარიღით და შესაძარისი ინფორმაციის გადაანგარიშება არ იქნება საჭირო.

# ცვლილება სააღრიცხვო პოლიტიკაში

---

*ცვლილების წყაროა ნებაყოფლობითი გადასვლა უფრო საიმედო და რელევანტურ ინფორმაციაზე*

მაგალითად:

**ძირითადი საშუალებების სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება თვითღირებულებიდან გადაფასების მოდელზე**

გამონაკლისი:

აქტივების გადაფასების პოლიტიკის თავდაპირველი გამოყენება ბასს 16-ის - „ძირითადი საშუალებები“ ან ბასს 38-ის - „არამატერიალური აქტივები“ - შესაბამისად განიხილება როგორც სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება, რაც უნდა აღირიცხოს ბასს 16-ისა და ბასს 38-ის შესაბამისად და არა ამ სტანდარტის მიხედვით.

*ამ შემთხვევაში არ ვიყენებთ რეტროსპექტულ გადაანგარიშებას*



# განმარტებით შენიშვნები წარსადგენი ინფორმაცია

---

- ▶ სტანდარტის სათაური, რომლითაც გამოწვეულია ცვლილება (თუ ცვლილება გამოწვეულია ახალი ან გადასინჯული სტანდარტის გამოყენებით)
- ▶ სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების ხასიათი
- ▶ გარდამავალი დებულების აღწერა (გამოყენების შემთხვევაში)
- ▶ კორექტირების თანხა მიმდინარე და თითოეული წინა პერიოდებისთვის
- ▶ კორექტირების თანხა წარდგენამდე არსებულ წინა პერიოდებზე (თუ შესაძლებელია)
- ▶ თუ რეტროსპექტული გამოყენება შეუძლებელია, ახსნა იმისა, როგორ და როდიდან გამოიყენება სააღრიცხვო პოლიტიკა
- ▶ ასევე განმარტებითი შენიშვნები ახალი ფასს-ის შესახებ, რომლებიც გამოიცა, მაგრამ ჯერ ძალაში არ შესულა

# ცვლილება სააღრიცხვო პოლიტიკაში - მაგალითი

---

## ▶ მართებულია თუ მცდარია?

სასაქონლო-მატერიალური მარაგების შეფასების FIFO მეთოდიდან საშუალო შეწონილზე გადასვლა საჭიროებს ახალი სააღრიცხვო პრინციპის რეტროსპექტულად გამოყენებას ყველა წინა პერიოდზე, რომლებიც წარმოდგენილია ფინანსურ ანგარიშგებაში.

## მართებულია:

აღნიშნული წარმოადგენს სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებას და უნდა აისახოს რეტროსპექტულად

# ცვლილება სააღრიცხვო პოლიტიკაში - მაგალითი

---

## ▶ მართებულია თუ მცდარია?

ცვლილება სააღრიცხვო პოლიტიკაში აღირიცხება რეტროსპექტულად (ანუ ცვლილების ზეგავლენა აღიარებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ყველაზე ადრეული პერიოდის საწყის კაპიტალში), გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც კერძო სექტორის ერთეული ირჩევს ასახოს სრული გავლენა პერიოდის ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში, გავლენის ხასიათისა და სიდიდის შესაბამისი გამჟღავნებით.

## მცდარია:

სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება უნდა იყოს აღიარებული რეტროსპექტულად. კერძო სექტორის ერთეულს არჩევანი არ აქვს.

# ცვლილება სააღრიცხვო პოლიტიკაში - მაგალითი

---

- ▶ ბასს 8-ის მიხედვით „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ როდის არის საჭირო სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილებების შეტანა?
  - ა) ინტერპრეტაციების კომიტეტის დამტკიცების შემდეგ
  - ბ) როდესაც ფასს-ით მოთხოვნილია ასეთი ცვლილება**
  - გ) როდესაც კერძო სექტორის ერთეულისთვის ეს სარგებლის მომტანია
  - დ) როდესაც კომპანია ახორციელებს მნიშვნელოვან ცვლილებებს მის ბიზნეს-მოდელში

## შენიშვნა:

ნებისმიერი ცვლილება სტანდარტებში უნდა იყოს განხილული როგორც სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება

# ცვლილება სააღრიცხვო პოლიტიკაში - მაგალითი

---

**SUNFOLWER**



# სააღრიცხვო შეფასებები

ცვლილება	დამატება
განმარტებები - პუნქტი 5	
სააღრიცხვო შეფასებები - პუნქტი 32	პუნქტები: 32ა; 32ბ.
სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებები - პუნქტი 34	პუნქტი - 34ა.
სააღრიცხვო შეფასების ცვლილების გამოყენება - პუნქტი 38	
შეზღუდვები რეტროსპექტულად გადაანგარიშებაზე - პუნქტი 48	

# სააღრიცხვო შეფასებები

ცვლილება	დამატება
განმარტებები - პუნქტი 5	

2021 წლის თებერვალში საბჭომ გამოსცა „სააღრიცხვო შეფასების განმარტება“

სააღრიცხვო შეფასება არის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ფულადი თანხა, რომელთანაც დაკავშირებულია შეფასების განუსაზღვრელობა.

# სააღრიცხვო შეფასებები

---

- ▶ განსჯის ან უახლეს ხელმისაწვდომ და საიმედო ინფორმაციაზე დაფუძნებული დაშვებების გამოყენება შეფასებისთვის:

მოსალოდნელი საკრედიტო რეზერვის შეფასება (ფასს 9)

მარაგის ამა თუ იმ ელემენტის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების შეფასება (ბასს 2)

აქტივის ან ვალდებულების სამართლიანი ღირებულებით შეფასება (ფასს 13)

ძირითადი საშუალებების ცვეთის ხარჯი (ბასს 16)

საგარანტიო ვალდებულებების ანარიცხები (ბასს 37)



ცვლილება	დამატება
სააღრიცხვო შეფასებები - პუნქტი 32	პუნქტები: 32ა; 32ბ.

## სააღრიცხვო შეფასებები

32. სააღრიცხვო პოლიტიკა ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი მუხლების შეფასებას შესაძლოა ისეთი მეთოდით მოითხოვდეს, რომელთანაც დაკავშირებულია შეფასების განუსაზღვრელობა, ე.წ. სააღრიცხვო პოლიტიკა ამგვარი მუხლების შეფასებას შესაძლოა მოითხოვდეს ფულად გამოხატულებაში (ფულადი თანხებით), რომლის ოდენობის შესახებ ინფორმაციის პირდაპირ მიღება, დაკვირვების შედეგად, შეუძლებელია და ამიტომ მისი ოდენობა მიახლოებით უნდა შეფასდეს. ასეთ შემთხვევაში, საწარმომ უნდა გამოითვალოს სააღრიცხვო შეფასება სააღრიცხვო პოლიტიკით განსაზღვრული მიზნის მისაღწევად, სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლის პროცესი გულისხმობს განსჯის ან უახლეს ხელმისაწვდომ და საიმედო ინფორმაციაზე დაფუძნებული დაშვებების გამოყენებას. სააღრიცხვო შეფასებების მაგალითებია:

- ა) ზარალის რეზერვი მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალისთვის, ფასს 9-ის – „ფინანსური ინსტრუმენტები“ – შესაბამისად;
- ბ) მარაგის ამა თუ იმ ელემენტის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება, ბასს 2-ის – „მარაგები“ – შესაბამისად;
- გ) აქტივის ან ვალდებულების სამართლიანი ღირებულება, ფასს 13-ის – „სამართლიანი ღირებულება“ – შესაბამისად;
- დ) ძირითადი საშუალების ცვეთის ხარჯი, ბასს 16-ის – „ძირითადი საშუალებები“ შესაბამისად;
- ე) საგარანტიო ვალდებულებების ანარიცხვები, ბასს 37-ის – „ანარიცხვები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“ – შესაბამისად.

# სააღრიცხვო შეფასებები

ცვლილება	დამატება
სააღრიცხვო შეფასებები - პუნქტი 32	პუნქტები: 32ა; 32ბ.

- 32ა. საწარმომ სააღრიცხვო შეფასების გამოსათვლელად უნდა გამოიყენოს სათანადო შეფასების მეთოდები და ამოსავალი ინფორმაცია. (მაგალითად, მეთოდები, რომლებიც გამოიყენება მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალისთვის ზარალის რეზერვის გამოსათვლელად – ფასს 9-ის გამოყენებისას), (აქტივის ან ვალდებულების სამართლიანი ღირებულების შესაფასებლად – ფასს 13-ის გამოყენებისას).
- 32ბ. ტერმინი „შეფასება“ ფასს სტანდარტებში ზოგჯერ ეხება ისეთ შეფასებას, რომელიც არ წარმოადგენს სააღრიცხვო შეფასებას წინამდებარე სტანდარტში მოცემული განმარტების შესაბამისად. მაგალითად, ეს ტერმინი ზოგჯერ შესაძლოა ეხებოდეს ამოსავალ მონაცემებს, რომლებიც გამოიყენება სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად.

# სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება

---

ცვლილება აისახება მოგებაში ან ზარალში **პერსპექტიულად**:

- ▶ იმ პერიოდში როდესაც ცვლილებას ჰქონდა ადგილი
- ▶ თუ ცვლილება მომავალ პერიოდებზეც ახდენს გავლენას, მაშინ აისახება იმ პერიოდში როცა ცვლილება მოხდა და შემდგომ პერიოდებში

**შენიშვნა:**

- ▶ სააღრიცხვო შეფასებაში ცვლილებები ხშირად ანგარიშგების თარიღში აქტივების შეფასების ჩვეულებრივი პროცესის შედეგად წარმოიქმნება
- ▶ ისინი გამოიყენება პერსპექტიულად. ეფექტის იმავე პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, რომელსაც უკავშირდება (ცვლილების პერიოდი და შემდგომი პერიოდები)

# სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება

ცვლილება	დამატება
სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებები - პუნქტი 34	პუნქტი - 34ა.

## სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებები

34. საწარმოს შესაძლოა დასჭირდეს სააღრიცხვო შეფასების შეცვლა, თუ შეიცვლება გარემოებები, რომელსაც ეყრდნობოდა სააღრიცხვო შეფასება, ან თავს იჩენს ახალი ინფორმაცია, ახალი მოვლენები ან გაიზრდება გამოცდილება. თავისი არსით, შეფასების შეცვლა არ უკავშირდება წინა პერიოდებს და არ წარმოადგენს შეცდომის გასწორებას.
- 34ა. სააღრიცხვო შეფასებაზე ამოსავალი მონაცემების ან შეფასების მეთოდის ცვლილების გავლენით გამოწვეული შედეგი წარმოადგენს სააღრიცხვო შეფასების ცვლილებას, თუკი მონაცემების ან შეფასების მეთოდის ცვლილება გამოწვეული არ არის წინა პერიოდის შეცდომების გასწორებით.

# სააღრიცხვო შეფასების ცვლილების გამოყენება

ცვლილება	დამატება
სააღრიცხვო შეფასების ცვლილების გამოყენება - პუნქტი 38	

38. სააღრიცხვო შეფასების ცვლილების პერსპექტიულად აღიარება იმას ნიშნავს, რომ მოცემული ცვლილება ოპერაციების, სხვა მოვლენებისა და პირობების მიმართ გამოიყენება შეფასების ცვლილების თარიღიდან. სააღრიცხვო შეფასების ცვლილებამ შესაძლოა გავლენა მოახდინოს მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის მოგებაზე ან ზარალზე, ან როგორც მიმდინარე, ისე მომავალი პერიოდების მოგებაზე ან ზარალზე. მაგალითად, მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალისთვის გამოთვლილი ზარალის რეზერვის ცვლილება გავლენას ახდენს მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის მოგებაზე ან ზარალზე და, შესაბამისად, მიმდინარე პერიოდში აღიარდება. თუმცა, ცვეთადი აქტივების მომავალი ეკონომიკური სარგებლის გამოყენების შესაძლო ხასიათის ან მათი სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასების ცვლილება ზემოქმედებს მიმდინარე პერიოდის ცვეთის ხარჯზეც და ასევე აქტივების სასარგებლო მომსახურების დარჩენილი ვადის ყოველი მომდევნო პერიოდის ცვეთის ხარჯზეც. ორივე შემთხვევაში, მიმდინარე პერიოდთან დაკავშირებული ცვლილების შედეგი აღიარდება როგორც მიმდინარე პერიოდის შემოსავლები ან ხარჯები. თუ აღნიშნული ცვლილების შედეგები გავლენას ახდენს მომავალ პერიოდებზე, შესაბამისად ამ მომავალ პერიოდებში აღიარდება შემოსავლების ან ხარჯების სახით.

# სააღრიცხვო შეფასებები

ცვლილება	დამატება
შეზღუდვები რეტროსპექტულად გადაანგარიშებაზე - პუნქტი 48	

48. შეცდომის გასწორება განსხვავდება სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებებისაგან. სააღრიცხვო შეფასებები, თავისი არსით, მიახლოებითი მნიშვნელობებია, რომლის შეცვლა შესაძლოა აუცილებელი გახდეს, თუ დამატებითი ინფორმაცია გახდება ცნობილი. მაგალითად, შემოსულობის ან ზარალის აღიარება, გაუთვალისწინებელი პირობითი გარემოების შედეგად, არ არის შეცდომის გასწორება.

# სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება - მაგალითი

## საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულება

მაგალითი ეხება ერთეულს, რომელიც იყენებს სამართლიანი ღირებულების მოდელს ბასს 40-ში (საინვესტიციო ქონება) და აირჩია შეცვალოს მისი შეფასების ტექნიკა „საბაზრო მიდგომიდან“ შესაბამისი „შემოსავლების მიდგომის“ გამოყენებით, რომელიც შეესაბამება საბაზრო შეფასებას, საბაზრო პირობების ცვლილების საფუძველზე, რაც ნებადართულია ფასს 13 (რეალური ღირებულებით შეფასება) სტანდარტის მიხედვით.

საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულება არის **სააღრიცხვო შეფასება** რადგან:

- საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულება წარმოადგენს ფულად თანხას, რომელთანაც დაკავშირებულია შეფასების განუსაზღვრელობა
- საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულება არის სააღრიცხვო პოლიტიკით განსაზღვრული შეფასების ტექნიკით გაზომვის შედეგი
- საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების შეფასებისას ერთეული იყენებს მსჯელობებსა და დაშვებებს

შეფასების ტექნიკის ცვლილება არის გაზომვის ტექნიკის ცვლილება, რომელიც გამოიყენება საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების შესაფასებლად.

ამ ცვლილების ეფექტი არის ცვლილება სააღრიცხვო შეფასებაში, რადგან სააღრიცხვო პოლიტიკა (ანუ სამართლიანი ღირებულებით საინვესტიციო ქონების აღრიცხვა) არ შეცვლილა.

# სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება - მაგალითი

## ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ვალდებულება

მაგალითი ეხება იმ სუბიექტს, რომელიც ბაზარზე პირობების ცვლილების შედეგად ცვლის აქციის ფასის მოსალოდნელი ცვალებადობის მაჩვენებელს, თავისთავად ოფციის ფასის შეფასების მოდელში, წინა გამოშვებული აქციის აფასების უფლებებზე. (ფასს 2 - აქციებზე დაფუძნებული გადახდა)

ვალდებულების სამართლიანი ღირებულება არის **სააღრიცხვო შეფასება**, რადგან:

- ვალდებულების სამართლიანი ღირებულება არის ფულადი თანხა ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც ექვემდებარება შეფასების განუსაზღვრელობას
- ვალდებულების სამართლიანი ღირებულება არის სააღრიცხვო პოლიტიკის განსაზღვრისას გამოყენებული შეფასების ტექნიკის შედეგი
- იმისათვის, რომ შეაფასოს ვალდებულების ღირებულება, სუბიექტი იყენებს ვარაუდებსა და შეფასებებს

აქციის ფასის მოსალოდნელ ვოლატილურობაში ცვლილება არის ვალდებულების სამართლიანი ღირებულების განსაზღვრისას გამოყენებულ ცვლადში ცვლილება.

ამ ცვლილების ეფექტი არის ცვლილება სააღრიცხვო შეფასებაში, რადგანაც სააღრიცხვო პოლიტიკა (ვალდებულების სამართლიანი ღირებულებით შეფასება) არ შეცვლილა.



# სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება - მაგალითი

---

## ▶ მართებულია თუ მცდარია?

ცვეთის კლებადი ნაშთის მეთოდიდან გადასვლა ცვეთის დასრულების წრფივ მეთოდზე ითვლება ცვლილებად სააღრიცხვო პოლიტიკაში, რომელიც აღირიცხება ახალი სააღრიცხვო პრინციპის რეტროსპექტულად გამოყენებით.

## მცდარია:

ცვეთის მეთოდის ცვლილება არის სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება და უნდა აღირიცხოს პერსპექტიულად.

# სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება - მაგალითი

---

კომპანია იყენებს შენობას თავისი ოფისისთვის. შენობა შეძენილია 2013 წლის 1 იანვარს 3,000,000 ლარად და ცვეთა ერიცხება 30 წლიანი პერიოდის განმავლობაში. შესაბამისად წლიური ცვეთის ხარჯი შეადგენს 100,000 ლარს. კომპანიის მენეჯმენტმა აქტივის გამოყენების მე-11 წელს გაზარდა აქტივის გამოყენების ვადა 5 წლით.

*როგორ უნდა ასახოს აღნიშნული გადაწყვეტილება კომპანიამ 2023 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში?*

**პასუხი:**

წმინდა სააღრიცხვო ღირებულება 2023 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით განაწილდება 25 წელზე (ნაცვლად 20 წლისა) და ცვლილების გავლენა აისახება პერსპექტიულად. ცვეთის ხარჯი დაკორექტირდება მე-11 წლიდან და შეადგენს 80,000 ლარს.

# სააღრიცხვო შეფასებები - განმარტებითი შენიშვნების მოთხოვნები

---

- ▶ სააღრიცხვო შეფასების ცვლილების ხასიათი და ცვლილების ოდენობა მიმდინარე პერიოდში (სადაც შესაძლებელია მოსალოდნელი მომავალ პერიოდებში)
- ▶ თუ სამომავლო ეფექტის შეფასება შეუძლებელია, ამ ფაქტის განმარტება



პრინციპები / საფუძვლები	ფულადი თანხა / შეფასების განუსაზღვრელობა
საინვესტიციო ქონების თვითღირებულების მოდელის ცვლილება რეალური ღირებულების მოდელით (ბასს 40)	საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების მოდელის შეფასების საფუძვლების ცვლილება (ფასს 13, ბასს 40)
ჰეჯირების აღრიცხვა ბასს 39-ის შესაბამისად → ჰეჯირების აღრიცხვა ფასს 9-ის შესაბამისად	მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის აღიარებისას ზარალის რეზერვის დათვლის პროცენტული მაჩვენებლის ცვლილება
რეტროსპექტიულად	პერსპექტიულად

როდესაც რთულია ზღვრის გავლება ცვლილება წარმოადგენს სააღრიცხვო პოლიტიკის თუ სააღრიცხვო შეფასების ცვლილებას, ბასს 8 - მიუთითებს რომ ამ შემთხვევაში განვიხილოთ როგორც სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება და ავსახოთ **პერსპექტიულად** მიმდინარე პერიოდში.

# პრაქტიკული მაგალითი

---

საწარმომ 2023 წელს შეცვალა მიდგომა და თუ 2022 წელს ვადაგადაცილებული დებიტორისთვის შექმნილი ჰქონდა რეზერვი, რომლის დათვლის დროსაც იყენებდა 5%-იან მაჩვენებელს, მიმდინარე პერიოდზე ბიზნესზე დაკვირვებიდან საექვო რეზერვის რელევანტურ მაჩვენებლად მიიჩნია არსებული ნაშთის 8%. როგორ უნდა აისახოს აღნიშნული ცვლილება?

**ა) აღნიშნული წარმოადგენს სააღრიცხვო შეფასების ცვლილებას და უნდა გასწორდეს პერსპექტიულად, 2023 წლის ანგარიშგებაში შესაბამისი რეზერვის შექმნით**

**ბ) აღნიშნული წარმოადგენს სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებას და უნდა დაკორექტირდეს რეტროსპექციულად**

# პრაქტიკული მაგალითი

---

საწარმომ გადაწყვიტა ძირითადი საშუალებების აღრიცხვის პრინციპის შეცვლა თვითღირებულებიდან გადაფასების მოდელზე. რა ტიპის კორექტირებები უნდა განახორციელოს ახალ მეთოდზე გადასვლისას?

- ა) უნდა შეაფასოს წინა პერიოდების ნაშთები გადაფასებული ღირებულებით და ცვლილება ასახოს რეტროსპექტიულად
- ბ) ცვლილება უნდა ასახოს პერსპექტიულად, წინა პერიოდების კორექტირება არ არის საჭირო**

# შეცდომები

---

- ▶ მიმდინარე პერიოდის შესაძლო შეცდომები მანამ უნდა შესწორდეს, სანამ მოხდება ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად დამტკიცება
- ▶ წინა პერიოდის მატერიალური შეცდომები კორექტირდება **რეტროსპექტულად**, შესადარისი რიცხვების გადაანგარიშების მიზნით (ისევე როგორც ცვლილება სააღრიცხვო პოლიტიკაში)

მათემატიკური შეცდომები

სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებაში დაშვებული შეცდომები

ფაქტების უყურადღებოდ დატოვების შემთხვევაში დაშვებული შეცდომები

თაღლითობის შემთხვევები

არასწორი ინტერპრეტაციები

# შეცდომები - განმარტებით შენიშვნებში ასახვა

- ▶ თუ შესაძლებელია რეტროსპექტული გადაანგარიშება

წინა პერიოდის შეცდომის ხასიათი

თითოეული წინა პერიოდისათვის შესწორების თანხის ოდენობა (შესაძლებლობის ფარგლებში)

შესწორების თანხა წარდგენილი წინა პერიოდებიდან ყველაზე ადრეულის დასაწყისისათვის

- ▶ თუ შეუძლებელია რეტროსპექტული გადაანგარიშება

გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია ამ პირობის არსებობა

აღწერა იმისა თუ როგორ და როდიდან მოხდა შეცდომის გასწორება

აღნიშნული ინფორმაციის გამეორება მომდევნო პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებებში საჭირო არ არის





# შეცდომები - პრაქტიკული მაგალითი

---

▶ როგორ უნდა აისახოს წინა საანგარიშგებო პერიოდის არსებითი შეცდომა?

ა) მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში კორექტირების შეტანით, როგორც რეზერვზე მოძრაობა და შეცდომის ხასიათის აღწერით განმარტებით შენიშვნაში

ბ) მიმდინარე პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში ასახვით და შეცდომების ხასიათის აღწერით შესაბამის განმარტებით შენიშვნაში

**გ) წინა პერიოდის ანგარიშგებაში შესაბამისი გადაანგარიშების კორექტირებითა და რეტროსპექტულად ასახვით, შეცდომების ხასიათის აღწერით შესაბამის განმარტებით შენიშვნაში**

დ) წინა პერიოდის ანგარიშგებაში შესაბამისი გადაანგარიშების ცვლილებით, განმარტებით შენიშვნებში შეცდომების ხასიათის აღწერის გარეშე

# შეცდომები - პრაქტიკული მაგალითი

---

## ▶ მიმდინარე პერიოდის შეცდომა

საწარმოს სავაჭრო მოთხოვნები 2022 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით შეადგენს 250,000 ლარს, ხოლო არსებული სააღრიცხვო შეფასებების მიხედვით დათვლილი საექვო მოთხოვნების რეზერვი განსაზღვრულია 30,000 ლარით. შესაბამისად, საექვო მოთხოვნების საბოლოო ნაშთი შეადგენს - 220,000 ლარს.

ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე საკრედიტო მენეჯერმა შეაფასა არსებული მდგომარეობა და აღმოაჩინა, რომ მიმდინარე მონაცემების გათვალისწინებით საექვო მოთხოვნების რეზერვად უნდა განსაზღვრულიყო 50,000 ლარი.

მოცემულ შემთხვევაში როგორ აღრიცხოს ახალი ინფორმაციის საფუძველზე შეცვლილი საექვო მოთხოვნების რეზერვი?

# შეცდომები - პრაქტიკული მაგალითი

- ▶ 2021 წელს მარაგების ნაშთი მოიცავს 10,000 ლარის ღირებულების საქონელს, რომელიც უკვე გაყიდული იყო აღნიშნულ პერიოდში, აღნიშნულთან დაკავშირებით აღმოვაჩინეთ 2022 წლის პერიოდში.

	Beginning of 2021	End of 2021	2021 restated	End of 2022
<b>Sales</b>		100,000	100,000	120,000
<b>Cost of Sales</b>		60,000	70,000	80,000
<b>Gross Profit</b>		40,000	30,000	40,000
<b>Retained Earnings</b>	40,000	80,000	70,000	110,000

შეკითხვები



The better the question. The better the answer.  
The better the world works.



მადლობა ყურადღებისთვის!

## EY | Building a better working world

EY exists to build a better working world, helping to create long-term value for clients, people and society and build trust in the capital markets.

Enabled by data and technology, diverse EY teams in over 150 countries provide trust through assurance and help clients grow, transform and operate.

Working across assurance, consulting, law, strategy, tax and transactions, EY teams ask better questions to find new answers for the complex issues facing our world today.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. Information about how EY collects and uses personal data and a description of the rights individuals have under data protection legislation are available via [ey.com/privacy](https://ey.com/privacy). EY member firms do not practice law where prohibited by local laws. For more information about our organization, please visit [ey.com](https://ey.com).

EY works together with companies across the CIS and assists them in realizing their business goals. 5,500 professionals work at 19 CIS offices (in Moscow, Ekaterinburg, Kazan, Krasnodar, Novosibirsk, Rostov-on-Don, St. Petersburg, Togliatti, Vladivostok, Almaty, Atyrau, Nur-Sultan, Baku, Bishkek, Kyiv, Minsk, Tashkent, Tbilisi, Yerevan).

© 2021 EY LLC.  
All Rights Reserved.

ED MMY

This publication contains information in summary form and is therefore intended for general guidance only. It is not intended to be a substitute for detailed research or the exercise of professional judgment. Neither EYGM Limited nor any other member of the global EY organization can accept any responsibility for loss occasioned to any person acting or refraining from action as a result of any material in this publication. On any specific matter, reference should be made to the appropriate advisor.

[ey.com/ge](https://ey.com/ge)