

იზოლდა ჭილაძე

მობების გადასახადის
აღრიცხვის
სრულყოფის
საკითხები

(მონოგრაფია)

გამომცემლობა „მერიდიანი“
თბილისი 2012

უაკ. (UDC) 336.226.1
ჭ-462

შრომაში განხილულია საწარმოთა მოგების გადასახადის აღრიცხვის საკითხები და გადმოცემულია მისი აღრიცხვის გამარტივებული სქემა.

ავტორი: **იზოლდა ჭილაძე**, ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი, ივანე ჯავახიშვილის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის პროფესორი

რედაქტორი: **მარინა მაისურაძე**, ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი, ივანე ჯავახიშვილის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი

რეცენზენტი: **გიორგი თორია**, ეკონომიკის მაგისტრი.

© გამომცემლობა „პერიდიანი“, 2012

© ი. ჭილაძე

ISBN 978-9941-10-542-5

შ ი ნ ა ა რ ს ი

შესავალი.....

1. მოგება-ზარალის აღრიცხვა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთა-შორისო სტანდარტებით.....
2. საგადასახადო შემოსავლები და საგადასახადო ხარჯები.....
3. მოგების გადასახადის აღრიცხვა.....
4. მოგების გადასახადის აღრიცხვის მარტივი სქემა.....

დასკვნა.....

ლიტერატურა

Accounting the Profit Tax

Contents

Introduction

1. Accounting the Profit and Loss with International Accounting Standarts
 2. Tax Incomes and Tax Expenses
 3. Accounting Profit Tax
 4. Simple method of accounting Profit Tax
- Resume
- Litewrature

შესავალი

მოგების გადასახადი ქვეყნის სახელმწიფო ბიუჯეტის შევსების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი წყაროა. მისი ობიექტური და რეალური შენატანები ბიუჯეტში, წარმოადგენს საერთო სახელმწიფოებრივი და პირადი ინტერესების სფეროს.

მოგების გადასახადის სამართლებრივ მხარეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი არეგულირებს, რომლის მოთხოვნების დაცვა ყველა იურიდიული და ფიზიკური პირისათვის სავალდებულოა. შესაბამისად, მოგების გადასახადის დროული და ობიექტური აღრიცხვა საწარმოთა ფინანსური მენეჯმენტისა და აღრიცხვის მნიშვნელოვან უბანს წარმოადგენს. პრაქტიკოსების მოვალეობაა დაიცვან ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის სააღრიცხვო და სამართლებრივი მოთხოვნები. ხოლო, თეორეტიკოსების მოვალეობაა, მოქნილი, სინამდვილის შესაბამისი და რაც შეიძლება მარტივი სააღრიცხვო მეთოდიკა დაამუშაონ და შესთავაზონ მათ.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, მეტად მნიშვნელოვანია, საწარმოთა მოგების გადასახადის სააღრიცხვო მეთოდიკის სრულყოფის საკითხების შესწავლა და დამუშავება.

წინამდებარე მონოგრაფიის მიზანია სწორედ მოგების გადასახადის დღეს არსებული სააღრიცხვო მეთოდიკის გამარტივების მცდელობა, რამეთუ, ბრძენნი ამბობენ და სინამდვილეც ადასტურებს, რომ „ჭეშმარიტება ყოველთვის მარტივია“.

1. მოგება/ზარალის აღრიცხვა ბუღალტრული აღრიცხვის სამართაშორისო სტანდარტებით

მოგება (ან ზარალი), როგორც წესი შემოსავლებისა და ხარჯების სხვაობაა. შესაბამისად, მოგება/ზარალის აღრიცხვა უპირველეს ყოვლისა, შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის საკითხებს უკავშირდება. აქედან გამომდინარე, მოგება/ზარალის ბუღალტრული აღრიცხვის ამოცანაა შექმნას შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის ისეთი მეთოდიკა, რომელიც უზრუნველყოფს მათ დაპირისპირებას გადახრის გამოვლენის მიზნით და ფინანსური შედეგების ობიექტურად განსაზღვრას.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების განმარტებით, **შემოსავალი არის** საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის ზრდა საანგარიშგებო პერიოდში, აქტივების ზრდის ან ვალდებულებების შემცირების გზით, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის გადიდებით, რომელიც დაკავშირებული არაა საკუთარ კაპიტალში შესაკუთრეთა დამატებით შენატანებთან.¹

შემოსავლებს მიეკუთვნება ამონაგები და შემოსულობები. ამონაგები წარმოიშობა საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში და ცნობილია სხვადასხვა სახელწოდებით, როგორიცაა: ამონაგები საქონლის რეალიზაციიდან, ამონაგები მომსახურების გაწვიდან, მიღებული პროცენტი, მიღებული დივიდენდი, როიალტი და საიჯარო ქირა (დამოკიდებულია საწარმოს საქმიანობის ტიპზე. მაგალითად, საპროცენტო შემოსავალი ძირითადი ამონაგებია კომერციულ ბანკებში).

შემოსულობა გულისხმობს ისეთ მუხლებს, რომლებიც აკმაყოფილებენ შემოსავლის განმარტებას, მაგრამ შეიძლება წარმოიშვას ან არ წარმოიშვას საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში. შემოსულობა აგრეთვე ზრდის საწარმოს ეკონომიკურ სარგებელს და ამ თვალსაზრისით არ განსხვავდება შემოსავლისაგან. ამიტომ, შემოსულობები განიხილება შემოსავლებთან ერთად.

შემოსულობები შეიძლება წარმოიშვას ზედმეტი ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან, ფასიანი ქაღალდების გადაფასებით და

1 ბასს - „სტრუქტურული საფუძვლები“, მუხლი 70. 74-75

გრძელვადიანი აქტივების საბალანსო ღირებულების ზრდით. აგრეთვე მიღებული ჯარიმებით. თუ საანგარიშგებო პერიოდში ადგილი ჰქონდა შემოსულობების აღიარებას მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში, საწარმო ვალდებულია ისინი ცალკე მუხლად ასახონ, რათა ინფორმაციის მომხმარებლებს დაეხმაროს ეფექტური გადაწყვეტილებების მიღებაში. მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში ხშირად შემოსულობები აისახება მათ მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯების გამოქვითვით.

შემოსავლის ხარჯზე შესაძლებელია აქტივების მიღება ან არსებული გაუმჯობესება. მაგალითად, ფულადი სახსრები, მოთხოვნები, საქონელი და მომსახურება, რომლებიც მიიღება საქონლის გაცვლისა და გაწეული მომსახურების შედეგად. ასევე, შემოსავალი შეიძლება წარმოიშვას ვალდებულების დაფარვით. მაგალითად, საწარმოს შეუძლია კრედიტორული დავალიანების დასაფარავად კრედიტორს მიაწოდოს საქონელი ან მომსახურება.

ხარჯები არის საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აქტივების საწარმოიდან გასვლის ან ვალდებულებების ზრდის საფუძველზე, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის შემცირებით, რომელიც დაკავშირებული არაა მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან².

ბასს-ის განსაზღვრებით, ხარჯების ცნება მოიცავს ზარალს და ასევე ხარჯებს, რომლებიც წარმოიშობა საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში. საწარმოს ჩვეულებრივი სამიანობის პროცესში წარმოშობილი ხარჯებია: რეალიზებული საქონლის (პროდუქციის) თვითღირებულება, ხელფასი და ცვეთა. როგორც წესი, საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესთან დაკავშირებული ხარჯები პრაქტიკაში სხვადასხვა სახის აქტივების (ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, ძირითადი საშუალებები) შემცირებით ან საწარმოიდან გასვლით გამოიხატება (ბასს - „სტრუქტურული საფუძველები“³).

ამ განსაზღვრებაში, ჩვენი აზრით, **დაშვებულია** ერთი ლაფსუსი, როცა ჩამოთვლია ხარჯები: რეალიზებული საქონლის თვითღირებ-

2 ბასს - „სტრუქტურული საფუძველები“, მუხლი 70. 74-75

3 ბასს - „სტრუქტურული საფუძველები“, მუხლი 78

ულება, ხელფასი და ცვეთა. მაშინ, როდესაც საქონლის ან პროდუქციის თვითღირებულება თავის მხრივ, ხელფასისა და ცვეთის ხარჯებსაც შეიცავს. აქ როგორც სჩანს იგულისხმება დანარჩენი არასაწარმოო ხარჯები. კერძოდ, კომერციული და ადმინისტრაციული ხარჯები. ამდენად, აღრეულია დანახარჯების კლასიფიკაციის პრინციპები ფუნქციური დანიშნულებით და ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით. რაც ჩვენი აზრით უნდა გასწორდეს.

ზარალი გულისხმობს სხვა მუხლებს, რომლებიც აკმაყოფილებენ ხარჯების შესახებ არსებულ განმარტებას და შეიძლება წარმოიქმნას ან არ წარმოიქმნას საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში. ზარალი ასახავს საწარმოდან ეკონომიკური სარგებლის გასვლას და, ამდენად, თავისი ბუნებით არ განსხვავდება სხვა ხარჯებისაგან, ამიტომ ცალკე არ განიხილება.⁴

ზარალი შეიძლება წარმოიშვას საწარმოს არაორდინარული საქმიანობის პირობებშიც რაიმე სტიქიური უბედურების ან კატასტროფის გამო (წყალდიდობა, ხანძარი და სხვა). ხარჯების ცნება აგრეთვე მოიცავს ფარულ ზარალს. მაგალითად, იგი შეიძლება წარმოიშვას უცხოური სავალუტო კურსის ზრდის გამო ეროვნულთან შედარებით, თუ საწარმოს ჰქონდა სავალუტო კრედიტორული დავალიანება. როდესაც ზარალი აღიარებული იქნება მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში, მისი ასახვა ხდება ცალკეული მუხლების მიხედვით, რომლებიც ზემოთ იყო ჩამოთვლილი. ამგვარი ინფორმაცია სჭირდება ინფორმაციის მომხმარებლებს სწორი ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად. ზარალი მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში უფრო ხშირად აისახება მასთან დაკავშირებული შემოსავლების გარეშე.⁵

ჩვენ ვერ ვეთანხმებით ხარჯების ცნებისა და ზარალის ცნების გაიგივებას. მართალია არსებობს გარკვეული კონფლიქტი შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის, რადგან მოგება შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის სხვაობაა, მაგრამ, ამავე დროს, არსებობს ბიზნესის მომგებიანობის შემდეგი პარადოქსი: ხარჯების გაწვევის გარეშე მოგების მიღება შეუძლებელია.

4 ბასს - „სტრუქტურული საფუძვლები“, მუხლი 79

5 ბასს - „სტრუქტურული საფუძვლები“, მუხლი 80

მაგალითად, როცა შესყიდულია 1000 ლარის მასალა, მართალია ფულადი რესურსი გავიდა, მაგრამ სანაცვლოდ, საწყობში შემოვიდა იმავე ღირებულების მასალა. ეკონომიკური სარგებელი არ შემცირებულა. საწყობიდან წარმოებაში მასალის გადაცემისას, 1000 ლარის მასალის ხარჯი გადავა მზა პროდუქციის თვითღირებულებაში და ეკონომიკური სარგებელი არც ახლა შემცირდება. აქტივები არც იზრდება და არც მცირდება. დამზადებული პროდუქციის რეალიზაციის შედეგად მიიღება მოგება ანუ წარმოების დანახარჯების გაწვევის შედეგად, შესაძლებელი გახდა ეკონომიკური სარგებლის ზრდა. თუკი, რესურსები არაეფექტურად იყო გამოყენებული, ამის დამადასურებელი იქნება პროდუქციის რელიზაციიდან ზარალის მიღება, რაც უდაოდ იქნება საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირება და არა ხარჯი, როგორც ასეთი.

აგრეთვე, სახვადასხვა მიზეზით საწარმოს მიერ გადახდილი ჯარიმები ნიშნავს ზარალს და რასაკვირველია, წარმოადგენს ეკონომიკური სარგებლის შემცირებას.

ცხადი ჭეშმარიტებაა, რომ ნებისმიერი ბიზნესის არსებობის და სიცოცხლისუნარიანობის გარანტი, პირველ რიგში არის ხარჯების გაწვევის შესაძლებლობა და არა ზარალის გაწევა. **ხარჯების გაწევა პროცესია, რომლის გარეშე ვერცერთი სახის საქმიანობა ვერ განხორციელდება. ზარალი კი ამა თუ იმ საქმიანობის შედეგია.** მაშასადამე, საქმიანობაზე გაწეული ხარჯები (აქტივის შესყიდვის ხარჯები ან პროდუქციის დამზადების და მართვის ხარჯები) გარდაუვალი ხარჯებია და არ შეიძლება ჩაითვალოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირებად, რაც მხოლოდ ზარალის დამახასიათებელი ნიშანია. ზარალი არ არის ხარჯი, როგორც წარმოების ერთ-ერთი ეკონომიკური კატეგორია. ხარჯი არის მოგების მიღების მიზნით, საქმიანობაში (ვთქვათ, საქონელში ან მომსახურებაში) განივთებული მატერიალური, შრომითი და ფულადი რესურსების ღირებულება. ხოლო ზარალი, როგორც ეკონომიკური მაჩვენებელი, არის დანაკარგი, ნეგატიური შედეგი, მიღებული რესურსების არაეფექტური გამოყენების შედეგად. ასე რომ, ზარალი თავისი ბუნებით, სწორედ რომ განსხვავდება ჩვეულებრივი ხარჯების ბუნებისაგან და, ამდენად, ხარჯისა და ზარალის ცნებების გაიგივება გაუმართლებელია.

ამრიგად, ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებში მოტანილი ხარჯისა და ზარალის ცნებების განმარტებები ამახინჯებს ხარჯისა და ზარალის სწორ ეკონომიკურ გააზრებას და ერთმანეთისაგან უნდა გაიმიჯნოს.

მოგება/ზარალის (ანუ სრული შემოსავლების) ანგარიშგების შედეგების ინტერესებისათვის, შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება ხდება დარიცხვის პრინციპით.

დარიცხვის მეთოდის თანახმად, სამეურნეო ოპერაციების შედეგებისა და ხვა მოვლენების აღიარება ხდება მათი მოხდენისთანავე (და არა ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების მიღებისა და გადახდის დროს). ამასთან ისინი გატარდება სათანადო ბუღალტრულ დოკუმენტებში და აისახება იმ პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელსაც განეკუთვნება. დარიცხვის მეთოდით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება მომხმარებელს გააცნობს არა მხოლოდ წარსულ სამეურნეო ოპერაციებს, რომლებიც მოიცავს ფულადი საშუალებების მიღებას და გადახდას, არამედ მომავალში გასანადღებელ ვალდებულებებსა და მომავალი პერიოდის მოთხოვნებსაც. დარიცხვის მეთოდის თანახმად, შემოსავლების ასახვის საფუძველია საქონლისა და მომსახურების გაყიდვის მომენტი, იმის მიუხედავად, გაყიდვა განხორციელდება ნაღდი თუ უნაღდო წესით.

ხარჯების აღიარება ხდება შესაბამისობისა და დარიცხვის პრინციპის საფუძველზე, რომელიც მოითხოვს ერთი და იმავე სამეურნეო ოპერაციით ან მოვლენით გამოწვეული ხარჯებისა და შემოსავლების ერთდროულად აღიარებას, მიუხედავად იმისა, გადახდილია თუ არა ფული.

საქმიანობის სფეროების მიხედვით შემოსავლები და ხარჯები იყოფა საოპერაციო, არასაოპერაციო და განსაკუთრებულ ხარჯებად და შემოსავლებად.

საოპერაციო ხარჯი არის საწარმოს ძირითად (მაპროფილებელ) საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები, როგორცაა პირდაპირი მასალის ხარჯი, პირდაპირი შრომითი ხარჯი, საწარმოო ზედნადები ხარჯები, კომერციული ხარჯები და საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები. არასაოპერაციო ხარჯი მართალია ფირმის ბიზნესთან არის დაკავშირებული, მაგრამ არ წარმოადგენს მის მაპროფილებელ საქმიანობას. მაგალითად, სესხზე გადახდილი საპროცენტო ხარჯი არას-

აპერაციო ხარჯია (სესხის აღებ-მიცემობა არაა საწარმოების მაპრობილებელი საქმიანობა, მაგრამ, ბანკისთვის საოპერაციო ხარჯია).

საოპერაციო შემოსავალი წარმოადგენს ფირმის ძირითადი საქმიანობიდან მიღებულ შემოსავლებს. როგორცაა ამონაგები პროდუქციის ან მომსახურების რეალიზაციიდან (კომერციულ ბანკებში კი მიღებული შემოსავლები პროცენტებიდან). არასაოპერაციო შემოსავალი არის არაძირითადი სამიანობიდან მიღებული შემოსავლები. როგორცაა საპროცენტო შემოსავლები (გარდა ბანკებისა), საიჯარო შემოსავლები (გარდა სალიზინგო კომპანიებისა), მიღებული დივიდენდები და სხვა.

განსაკუთრებული შემოსავლები და ხარჯები მოულოდნელი ხასიათის შემოსავლები და ხარჯებია, რომლის სიდიდეს მეწარმე წინასწარ ვერ დაგეგმავს. როგორცაა: გადახდილი ან მიღებული ჯარიმები, ზარალი სტიქიური შემთხვევებიდან და სხვა. აღრიცხვაში განსაკუთრებული ხარჯები აღირიცხება როგორც არასაოპერაციო ხარჯები, რადგან ცალკე გამოყოფა აღარ ხდება .

დარიცხვის პრინციპით აღიარებული შემოსავლები და ხარჯები საწარმომ უნდა გადმოსცეს მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში (ანუ სრული შემოსავლების ანგარიშგებაში, როგორც ეწოდა სტანდარტებში შეტანილი ბოლო ცვლილებების დროს). მოგება/ზარალის ანგარიშგების მომზადების მიზნებისათვის, საწარმოებმა საოპერაციო ხარჯების კლასიფიკაცია აგრეთვე უნდა მოახდინონ ეკონომიკური ელემენტებისა და ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით.

დანახარჯთა ეკონომიკური ელემენტი მხოლოდ ერთგვაროვან ხარჯს შეიცავს. ესენია: მასალის ხარჯი, შრომითი ხარჯი, ცვეთის ხარჯი, დანარჩენი ხარჯები.

დანახარჯების ფუნქციური მუხლი ხარჯვის მიზნობრიობის მიხედვით ფორმირდება. ერთი მიზნით გაწეული ხარჯები ერთ მუხლში ერთიანდება. ესენია:

ა). საწარმოო ხარჯები, რომელშიც შედის ძირითადი მასალის ხარჯი, ძირითადი შრომითი ხარჯი და საწარმოო ზედნადები ხარჯები. ეს ხარჯები პროდუქციის თვითღირებულებაში შემაჯავლი ხარჯებია.

ბ). კომერციული ხარჯები, რომელსაც მიეკუთვნება მზა პროდუქტი

ციის შეფუთვის, რეკლამის, გაგზავნის და დისტრიბუციის ხარჯები.

გ). საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები. იგი საერთო მმართველობითი ხარჯებია.

დ). სხვა ხარჯები. აქ ძირითადად შედის არასაოპერაციო ხარჯები.

ფინანსური შედეგების დადგენის მიზნით, დანახარჯებისა და შემოსავლების აღრიცხვის შემდეგი მეთოდიკა არსებობს:

თვის განმავლობაში გაწეული ხარჯები შესაბამისი სახის ხარჯის ბუღალტრული ანგარიშის დებეტში აღირიცხება (ფინანსური აღრიცხვის ნაწილში). ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმით ესაა 71-ე (რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება) ჯგუფის ანგარიშები (სამრეწველო სექტორისათვის); 72-ე (რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება) ჯგუფის ანგარიშები (მომსახურების სფეროს საწარმოებისათვის)), 73-ე (მიწოდების ხარჯების), 74-ე (საერთო ადმინისტრაციული ხარჯების), 82-ე (არასაოპერაციო ხარჯების) და 92-ე (განსაკუთრებული ხარჯები) ჯგუფის ბუღალტრული ანგარიშები. ეს ანგარიშები ყველა აქტიური ანგარიშებია და მათ დებეტში აღირიცხება თვის განმავლობაში გაწეული ხარჯები.

71-ე ჯგუფის ანგარიშები აღრიცხვენ საწარმოო დანახარჯებს და ისეა დაშიფრული, რომ საწარმოებს შეუძლიათ ხარჯები ერთდროულად აღრიცხონ როგორც, ფუნქციური დანიშნულების ისე ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით. მაგალითად, კოდი - 7110 - ასახავს დანახარჯის სამ საკლასიფიკაციო ნიშანს. პირველი ციფრი ნიშავს, რომ იგი საოპერაციოს ხარჯია, მეორე ციფრი ნიშნავს რომ საწარმოო ხარჯია და მესამე ციფრი ნიშნავს, რომ იგი პირდაპირი ანუ ძირითადი მასალის ხარჯის ელემენტია.

კომპანიის შემოსავლების აღსარიცხავად ასევე შესაბამისი ბუღალტრული ანგარიშები გამოიყენება. როგორცაა: 61-ე (საოპერაციო შემოსავლების) ჯგუფის და 81-ე (არასაოპერაციო შემოსავლების) ჯგუფის ანგარიშები. შემოსავლების აღმრიცხველი ანგარიშები პასიური ანგარიშებია და ამდენად, თვის განმავლობაში მიღებული შემოსავლები მათ კრედიტში აღირიცხება.

ყოველი თვის ბოლოს, ხარჯებისა და შემოსავლების აღმრიცხველი ბუღალტრული ანგარიშები მოგება/ზარალის ანგარიშით იხ-

ურება:

დანახარჯების აღმრიცხველი ბუღალტრული ანგარიშების დახურვის ოპერაციები შემდეგნაირად აღირიცხება:

დებეტი - მოგება/ზარალი (5330)

კრედიტი - ხარჯების აღმრიცხველი ანგარიშები (71-82 ჯგუფების ანგარიშები)

შემოსავლების აღმრიცხველი ბუღალტრული ანგარიშების დახურვა:

დებეტი - შემოსავლების აღმრიცხველი ანგარიშები (61 და 81-ე ჯგუფი)

კრედიტი - მოგება/ზარალი (5330)

ამდენად, დახურვის ოპერაციების შემდეგ, მოგება/ზარალის ანგარიშის დებეტის მხარეს თავს მოიყრის ხარჯები, კრედიტის მხარეს კი - შემოსავლები. მოგება/ზარალის ბუღალტრულ ანგარიშზე შემოსავლებისა და ხარჯების სხვაობით განისაზღვრება მოცემული პერიოდის ფინანსური შედეგი: მოგება დაბეგვრამდე (ან ზარალი).

ამასთან, თუკი საწარმო მოგება/ზარალის ანგარიშგებას წარადგენს დანახარჯთა ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით, მაშინ თითოეული სახის პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯის ანგარიში და სასაქონლო-მატერიალური მარაგების კორექტირების ანგარიშები, მოგება/ზარალის ანგარიშით დაიხურებიან. ხოლო, თუკი საწარმო მოგება/ზარალის ანგარიშგებას წარადგენს დანახარჯთა ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით, მაშინ, პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯების ანგარიშები ჯერ დაიხურება რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების საკონტროლო (ნაერთი) ანგარიშით და ეს უკანასკნელი კი მოგება/ზარალის ანგარიშით დაიხურება.

დავუშვათ, ერთ-ერთი თვის ბოლოს, დახურვის ოპერაციების შემდეგ, მოგება/ზარალის ბუღალტრულ ანგარიშზე აღმოჩნდა შემდეგი ხარჯები და შემოსავლები:

დებეტი მოგება/ზარალი

კრედიტი

<ul style="list-style-type: none"> • რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება 50 000 • კომერციული ხარჯები 10 000 • საერთო/ადმინისტრაციული ხარჯები 20000 • საპროცენტო ხარჯები 5 000 	<ul style="list-style-type: none"> • შემოსავალი რეალიზაციიდან 90 000 • საპროცენტო შემოსავალი 4 000
<p>ჯამი 85 000</p>	<p>ჯამი 94 000 ნაშთი: მოგება დაბე- გვრამდე 9 000 ნაშთი: წმინდა მოგება (9000 – 1350) 7 650</p>
<ul style="list-style-type: none"> • მოგების გადასახადსი ხარჯი 1 350 • წმინდა მოგების ჩამოწერა 7 650 <p>სულ ჯამი 94 000</p>	

წმინდა მოგების მაჩვენებელი (7650 ლ) მოგება/ზარალის ანგარიშიდან „გაუნაწილებელი მოგების“ ბუღალტრულ ანგარიშზე გადაიტანება.

საალრიცხვო ინფორმაციაზე დაყრდნობით, საწარმომ უნდა მოამზადოს მოგება/ზარალის ანგარიშგება, რომელსაც 2003 წლის ცვლილებების შემდეგ ეწოდა „სრული შემოსავლების ანგარიშგება“, რასაც არ ვეთანხმებით. ანგარიშგების ამა თუ იმ კომპონენტის სახელწოდების შეცვლა მხოლოდ მაშინაა მიზანშეწონილი, თუკი მასში გადმოცემული ინფორმაცია არსებითად იცვლება. რასაც მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არა აქვს და არც შეიძლებოდა ჰქონოდა. მოგება/ზარალის გამოთვლა იმთავითვე მოითხოვდა და მოითხოვს საწარმოს ყველა შემოსავლისა და ხარჯის აღიარებას და წარდგენას. ასე რომ, აქ სიახლე არაფერია. ამასთან, საწარმოში ადგილი არა აქავს მარტო შემოსავლებს. გაიწევა ხარჯები, რომელთა გამოქვით-

ვის შემდეგ მიიღება ფინანსური შედეგი: მოგება ან ზარალი. ახალი სახელწოდებიდან კი ისეთი შთაბეჭდილება რჩება, რომ აქ მოცემულია თითქოს მხოლოდ შემოსავლები მთლიანდ და არა ხარჯები. მიგაჩნია, რომ ადგილი აქვს ეკონომიკური მაჩვენებლების ტერმინების „შემოსავალი“ და „მოგება/ზარალი“ - აღრევას, რაც უნდა გასწორდეს.

მოგება/ზარალის ანგარიშგება როგორც უკვე ავლინებთ მომზადდეს დანახარჯთა ეკონომიკური ელემენტების ან დანახარჯთა ფუნქციური დანიშნულებით კლასიფიკაციის საფუძველზე შეიძლება მომზადდეს.

პირველი ტიპის სტრუქტურა მოიხსენიება, როგორც ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით დაჯგუფების მეთოდი. ხარჯის „ეკონომიკური ელემენტი“ მოიცავს მხოლოდ ერთგვაროვან ხარჯებს: მატერიალურ, შრომით და ფულად ხარჯებს.

მოგება/ზარალის ანგარიშგების ზოგადი სტრუქტურა დანახარჯთა ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით კლასიფიკაციის დროს, შემდეგია:

• ამონაგები	44 000
• სხვა შემოსავლები	12 000
-----	-----
• სულ შემოსავლები	56 000
• ცვლილებები მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთებში (ნაშთების ზრდა)	(2 300)
• ნედლეულისა და მასალის ხარჯები	16 700
• შრომითი ხარჯები	11 400
• ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი	8 500
• სხვა ხარჯები	3 200
-----	-----
• სულ ხარჯები	(37 500)
• მოგება დაბეგვრამდე	18 500

მეორე ტიპის სტრუქტურა ეხება ხარჯების კლასიფიკაციას

ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით, რაც იმას ნიშნავს, რომ დანახარჯები წარმოდგენილი უნდა იქნეს მათი ხარჯვის მიზნობრიობის შესაბამისად ანუ რა მიზნით გაიწევა ხარჯი: საწარმოო დანიშნულებით, კომერციული თუ ადმინისტრაციული მიზნით. აქედან გამომდინარე, დანახარჯთა ფუნქციური მუხლები კომპლექსური ხასიათის ხარჯია, რადგან შეიცავენ შესაბამისი მიზნით დახარჯულ მატერიალურ, შრომით და ფულად ხარჯებს.

მოგება/ზარალის ანგარიშგების სტრუქტურა დანახარჯთა ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით კლასიფიკაციის საფუძველზე, შემდეგია:

• ამონაკები	44 000
• რეალიზებული პროდუქციის თვიღირებულება	(28 000)
-----	-----
• საერთო მოგება (მოგება რეალიზაციიდან)	16 000
• სხვა შემოსავლები	12 000
• კომერციული ხარჯები	(10 500)
• ადმინისტრაციული ხარჯები	(14 300)
• სხვა ხარჯები	(3 200)
-----	-----
• მოგება დაბრგვრამდე	18 500

ორი ალტერნატივიდან არჩევანის გაკეთება დამოკიდებულია წარმოების თავისებურებებზე. მრეწველობის, სოფლის მეურნეობის და მშენებლობის სექტორის საწარმოებმა მოგება/ზარალის ანგარიშგება უნდა წარადგინონ დანახარჯთა ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით. თუმცა შეუძლიათ მეორე მიდგომაც გამოიყენონ. ოღონდ, ახსნა/განმარტებებში აუცილებლად უნდა გახსნან ინფორმაცია დანახარჯების ელემენტების შესახებ. ხოლო, მომსახურების სფეროს საწარმოებმა, რომლებიც მოგება/ზარალის ანგარიშგებას წარადგენენ დანახარჯთა ფუნქციური დანიშნულებით კლასიფიკაციის საფუძველზე, განმარტებით შენიშვნებში უნდა გამოაქვეყნონ ინფორმაცია შრომითი დანახარჯებისა და ცვეთის ხარჯების შესახებ. დანახარ-

ჯთა ელემენტების შესახებ ინფორმაცია აუცილებელია მაკროეკონომიკური მაჩვენებლების (მთლიანი შიდა პროდუქტის, წმინდა ეროვნული პროდუქტის) გამოთვლისა და პროგნოზირებისათვის.

ამასთან, როცა შემოსავლებისა და ხარჯების მუხლი არსებითია, საწარმომ ისინი უნდა ასახოს განცალკავებულად. გარემოებები, რომლებმაც შესაძლოა გამოიწვიონ შემოსავლებისა და ხარჯების მუხლების განცალკავებული ასახვა, შემდეგია:

- სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ჩამოწერა ნეტო-სარეალიზაციო ღირებულებამდე ან ძირითადი საშუალებების ჩამოფასება სალიკვიდაციო ღირებულებამდე, ასევე, ადრე ჩამოფასებული ძირითადი საშუალებების აფასება;
- საწარმოს საქმიანობის რესტრუქტურაცია და რესტრუქტურაციის დანახრჯებისათვის შექმნილი ანარიცხების ანულირების შედეგები;
- ძირითადი საშუალებების გასვლა;
- ინვესტიციების გასვლა;
- შეწყვეტილი ოპერაციები;
- სასამართლო დავების შედეგები;
- სხვა ანარიცხების ანულირების შედეგები.

აღრიცხვის სტანდარტებში 2003 წელს მიღებული ცვლილებების შედეგად, ამოღებული იქნა საოპერაციო მოგების მაჩვენებლის წარდგენა, რაც ასუსტებს მოგება/ზარალის ანგარიშგების ანალიზურ მნიშვნელობას. აგრეთვე, გაუქმდა „განსაკუთრებული ხარჯების“ ცალკე წარდგენის მოთხოვნა. განსაკუთრებულ ხარჯებში შედის გადახდილი ჯარიმები და სტიქიური მოვლენებით გამოწვეული ხარჯები. ამ ხარჯების მაღალი სიდიდე იმაზე მიუთითებს, რომ საწარმო სწორად ვერ აფასებს და ვერ აკონტროლებს რისკებს. ამდენად, ამ ცვლილებითაც, შესუსტდა ანგარიშგების ანალიზური მნიშვნელობა.

ამონაგები არის საწარმოში შემოსული ეკონომიკური სარგებლის საერთო თანხა, რომელიც მიიღება საწარმოს ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან და გამოიხატება საკუთარი კაპიტალის ზრდით, მესაკუთრეთა მხრიდან დამატებითი ინვესტირების გარეშე.

ამონაგები უნდა შეფასდეს მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების რეალური ღირებულების მიხედვით. ხოლო, **რეალური ღირებულება** არის ის თანხა, რომლითაც აქტივი შეიძლება გაიყიდოს ან ვალდებულება დაიფაროს დაინტერესებულ და საქმის მცოდნე მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“.

საქონლის გაყიდვიდან (ან გაწეული მომსახურებიდან) მიღებული ამონაგების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც არსებობს ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი პირობა:

- საწარმო მყიდველს გადასცემს საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებულ ყველა მნიშვნელოვან რისკსა და სარგებელს (არ ეხება მომსახურებას);
- საწარმო არ ინარჩუნებს უწყვეტ მენეჯერულ კონტროლს იმ დონით, რომელიც ასოცირდება საკუთრების უფლებასთან და არც გაყიდულ საქონელზე ეფექტურ კონტროლს არ ახორციელებს (არ ეხება მომსახურებას);
- შესაძლებელია ამონაგების თანხის საიმედოდ განსაზღვრა;
- მოსალოდნელია, რომ მოცემული ოპერაციიდან საწარმო მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს;
- შესაძლებელია მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებული უკვე გაღებული ან მომავალში გასაწევი ხარჯების საიმედოდ განსაზღვრა.

თუ შეუძლებელია მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებული შედეგის საიმედოდ განსაზღვრა, მაშინ ამონაგების აღიარება ხდება მხოლოდ უკვე აღიარებული ამოღებადი ხარჯების ფარგლებში.

შემოსავლებს აგრეთვე მიეკუთვნება მისაღები პროცენტები, როიალტები და დივიდენდები. მათი აღიარება ხდება მაშინ, თუ მოსალოდნელია რომ ამ **ოპერაციებიდან** მიღებული იქნება ეკონომიკური სარგებელი და მისი საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია.

საპროცენტო შემოსავლის აღიარება ხდება დარიცხვის მეთოდით, ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებით, რომელსაც ითვალისწინებს ბასს 39-ის მე-9 მუხლი.

ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი არის განაკვეთი, რომელიც ზუსტად აღისკონტებს მომავალში მისაღებ ან გადასახდელ სა-

ვარაუდო ფულად სახსრებს ფინანსური ინსტრუმენტის მოსალოდნელი მომსახურების ვადის განმავლობაში, ან ფინანსური აქტივისა თუ ფინანსური ფაქტორების წმინდა საბალანსო ღირებულებას მოკლე პერიოდის განმავლობაში⁶.

როიალტების აღიარება ხდება დარიცხვის მეთოდით, შესაბამისი შეთანხმების შინაარსის მიხედვით. მიღებული როიალტი არის საწარმოს ინტელექტუალური ქონების სხვა პირთა მიერ გამოყენებიდან მიღებული შემოსავალი.

დივიდენდების აღიარება ხდება მაშინ, როგორც კი ძალაში შევა აქციონერის უფლება დივიდენდების მიღების შესახებ.

ბასს 1 - მოითხოვს, რომ საწარმომ პერიოდის განმავლობაში აღიარებული შემოსავლებისა და ხარჯების ყველა მუხლი უნდა წარადგინოს:

1. ერთ, სრული შემოსავლების ანგარიშგებაში ან,
2. ორ ანგარიშგებაში: „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება“ და „სხვა შემოსავლების ანგარიშგება“.

როცა საწარმო მოგება/ზარალის ანგარიშგებას წარადგენს ერთი ანგარიშგების სახით, მაშინ მას შემდეგი სტრუქტურა აქვს(იხ. ცხრილი 1):

6 ბასს 39 – ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება.
მუხლი 12
18

სრული შემოსავლების ანგარიშგება
(წარდგენა ერთი ანგარიშგებით)

მაჩვენებლები	თანხა ათ.ლ
ამონაგები.....	390
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	(207)
-----	-----
საერთო მოგება (მოგება რეალიზაციიდან)	183
სხვა შემოსავალი	21
კომერციული დანახარჯები	(28)
ადმინისტრაციული ხარჯები	(36)
სხვა ხარჯები	(3)
ფინანსური დანახარჯები	(8)
მეკავშირე საწარმოების მოგების წილი	25
-----	-----
მოგება დაბეგვრამდე	154
მოგების გადასახადის ხარჯი	(20)
-----	-----
საანგარიშგებო წლის მოგება განვრძობითი ოპერაციებიდან	134
საანგარიშგებო წლის ზარალი შეწყვეტილი ოპერაციებიდან	(10)
-----	-----
საანგარიშგებო წლის მოგება	124
სხვა სრული შემოსავალი:	
უცხოური ქვედანაყოფის ანგარიშგების წარსადგენ ვალუტაში გადაანგარიშების შედეგად წარმოქმნილი საკურსო სხვაობები	11
გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივები	27
ფულადი ნაკადების ჰეჯირება	(5)
ქონების გადაფასებიდან მიღებული შემოსულობა	3
აქტუარული შემოსულობა (ზარალი) დადგენილ გადასახდელიანი საპენსიო პროგრამებიდან	12
მეკავშირე საწარმოების სხვა სრული შემოსავლის (ხარჯის) წილი	2
სხვა სრული შემოსავლების კომპონენტებთან დაკავშირებული მოგების გადასახადი წლის სხვა სრული შემოსავლები გადასახადის გამოქვითვით	(4)
-----	-----
სულ საანგარიშგებო წლის სრული შემოსავალი.....	46
მოგება მისაკუთვებელი:	
სათაო საწარმოს მესაკუთრეებზე.....	170
არამაკონტროლებელ წილზე.....	100
-----	24
-----	-----
სულ, სრული შემოსავალი, მისაკუთვებელი:	124
სათაო საწარმოს მესაკუთრეებზე.....	136
არამაკონტროლებელ წილებზე.....	34
-----	-----
-----	170
შემოსავალი ერთ აქციაზე: საბაზისო (ვაზავებული).....	0,45

როგორც პირველი ცხრილის მაჩვენებლებიდან სჩანს, სრული შემოსავლებისა და მოგების ცნებები ერთმანეთთან გაიგივებულია. როგორც წესი, შემოსავალი არის მიღებული სარგებელი ხარჯების გამოქვითვის გარეშე. განაზღვრულ ფინანსურ ანგარიშგებაში კი ისე გამოდის, რომ თითქოს, შემოსავალი უდრის შემოსავლებს მინუს ხარჯები. რაც გაუმართლებელია. რეალურად, შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის სხვაობა მოგებას წარმოადგენს. და ტერმინების ასეთი უსაფუძვლო ცვლილებები მიუღებელად მიგვაჩნია.

ბასს 1 - აგრეთვე რეკომენდაციას იძლევა რომ სრული შემოსავლების ანგარიშგების წარდგენა შეიძლება მოხდეს ორი ანგარიშგების სახით:

- 1). მოგება/ზარალის ანგარიშგება და
- 2). სხვა სრული შემოსავლების ანგარიშგება

სრული შემოსავლების ანგარიშგების წარდგენა
ორ ანგარიშგებაში

1. მოგება/ზარალის ანგარიშგება

მაჩვენებლები	თანხა ათ. ლარი
ამონაგები.....	390
სხვა შემოსავალი.....	21
ცვლილებები მზა და დაუმთავრებელი პროდუქციის ნაშთებში...	(8,5)
საწარმოს მიერ შესრულებული კაპიტალიზებული სამუშაო.....	15
-----	-----
ჯამი.....	341
დახარჯული ნედლეული და მასალები.....	(94)
დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოების ხარჯი.....	(44)
ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი.....	(20)
ძირითდი საშუალებების გაუფასურება.....	(4)
სხვა ხარჯები.....	(7)
ფინანსური დანახარჯები.....	(17)
მეკავშირე საწარმოების მოგების წილი.....	32
-----	-----
მოგება დაბეგვრამდე.....	154
მოგების გადასახადის ხარჯი.....	(20)
-----	-----
საანგარიშგებო წლის მოგება განგრძობითი ოპერაციებიდან.....	134
საანგარიშგებო წლის ზარალი შეწყვეტილი ოპერაციებიდან.....	(10)
-----	-----
საანგარიშგებო წლის მოგება.....	124
მოგება მისაკუთვნებელი:	
სათაო საწარმოს მესაკუთრეებზე.....	96
არამაკონტროლებელ წილზე.....	28
-----	-----
	124
შემოსავალი ერთ აქციაზე: საბაზისო (გაზავებული)	0,45

2. სრული შემოსავლების ანგარიშგება

მ ა ჩ ვ ე ნ ე ბ ლ ე ბ ი	თანხა ათ. ლარი
საანგარიშგებო წლის მოგება	124
<p>სხვა სრული შემოსავალი:</p> <p>უცხოური ქვედანაყოფის ანგარიშგების წარსადგენ ვალუტაში გადაანგარიშების შედეგად წარმოქმნილი საკურსო სხვაობები</p> <p>გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივები.....</p> <p>ფულადი ნაკადების ჰეჯირება.....</p> <p>ქონების გადაფასებიდან მიღებული შემოსულობა.....</p> <p>აქტუარული შემოსულობა (ზარალი) დადგენილ გადასახდელიანი საპენსიო პროგრამებიდან</p> <p>მეკავშირე საწარმოების სხვა სრული შემოსავლის წილი</p> <p>სხვა სრული შემოსავლების კომპონენტებთან დაკავშირებული მოგების გადასახადი.....</p> <p>-----</p>	<p>11</p> <p>27</p> <p>(5)</p> <p>3</p> <p>12</p> <p>2</p> <p>(4)</p> <p>-----</p>
საანგარიშგებო წლის სხვა სრული შემოსავალი გადასახადის გამოკლებით	46
სულ საანგარიშგებო წლის სრული შემოსავალი.....	170

დანახარჯებისა და შემოსავლების აღიარებისა და მოგების გამოთვლის მოცემული მეთოდიკა წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით რეკომენდირებულ მეთოდიკას, რომლის მიხედვით მეწარმემ წლიური შემოსავლებიდან უნდა გამოქვითოს ყველა ხარჯი, რომელმაც უზრუნველყო ამავე წლის შემოსავლების მიღება. მაგრამ, ცალკეული ქვეყნების საგადასხადო კანონმდებლობას ცვლილებები შეაქვს გამოსაქვითი ხარჯების შემადგენლობასა და მოცულობაში.

2. საგადასახადო ხარჯები და საგადასახადო შემოსავლები

მოგების გადასახადის გაანგარიშების დროს, ცხადია, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნები გამოიყენება. საგადასახადო კოდექსი ადგენს რომელი სახის ხარჯი გამოიქვითოს ან არ გამოიქვითოს შემოსავლებიდან. ამიტომ, ერთმანეთისაგან განსხვავდება სააღრიცხვო მოგებისა და საგადასახადო მოგების მაჩვენებლები.

ბასს 12 – „მოგებიდან გადასახადები“ - განსაზღვრავს მოგების გადასახადის აღრიცხვის წესებს. იგი განსხვავებს საგადასახადო და სააღრიცხვო მოგების მაჩვენებლებს.

სააღრიცხვო მოგება არის, აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად აღიარებული, საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა შემოსავლის ან ზარალის თანხა, საგადასახადო ხარჯის გამოქვითვამდე.

საგადასახადო (ანუ დასაბეგრი) მოგება (ან საგადასახადო ზარალი) არის შესაბამისი საგადასახადო კანონმდებლობის მარეგულირებელი წესებით განსაზღვრული მოგება (ზარალი), რომლის მიხედვითაც ხდება გადასახადის გადახდა (ან დაბრუნება).⁷

საგადასახადო ხარჯი (საგადასახადო შემოსავალი) არის საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის განსაზღვრისას გამოყენებული მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების მთლიანი თანხა. საგადასახადო ხარჯი შედგება მიმდინარე საგადასახადო ხარჯისა და გადავადებული საგადასახადო ხარჯისაგან.

მიმდინარე გადასახადი არის საანგარიშგებო პერიოდის საგადასახადო მოგებიდან (საგადასახადო ზარალიდან) გადასახდელი (დასაბრუნებელი) გადასახადის თანხა.

გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობით გამოწვეული, მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში გადასახდელი მოგების გადასახადის თანხა.

გადავადებული საგადასახადო აქტივები არის მოგებიდან გადასახადების თანხა, რომელიც უნდა აღდგეს მომავალ საანგარიშგებ-

7 ბასს 12, მოგებიდან გადასახადები, მუხლი 5.

ბო პერიოდში. თუმცა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ამის შესახებ არაფერია ნათქვამი და ვფიქრობთ ამის აუცილებლობაც არ არსებობს. დაბრუნებას ექვემდებარება მხოლოდ წინასწარ ზედმეტად გადარიცხული მოგების გადასახადისათვის გადახდილი თანხები.

დროებით სხვაობას უწოდებენ ბალანსში წარდგენილი აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის განსხვავების თანხას. დროებითი სხვაობა შეიძლება იყოს ორნაირი:

ა). **დასაბეგრი დროებითი სხვაობა**, რომელიც უნდა დაემატოს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხას, როდესაც აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების ამოღება ან დაფარვა მოხდება;

ბ). **გამოსაქვითი დროებით სხვაობა**, რომელიც მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიქვითოს საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხიდან, როდესაც აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების ამოღება ან დაფარვა მოხდება.

აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო ბაზას უწოდებენ იმ თანხას, რომელიც გამოიყენება მოცემული აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო მიზნებისათვის.

აქტივის საგადასახადო ბაზა არის ის თანხა, რომელიც საგადასახადო მიზნებისათვის გამოიქვითება დასაბეგრი ეკონომიკური სარგებლიდან (ანუ შემოსავლებიდან) და საწარმო მიიღებს ამ აქტივის საბალანსო ღირებულების დაბრუნების შემდეგ. თუ აღნიშნული ეკონომიკური სარგებელი არ იქნება დასაბეგრი, მაშინ აქტივის საგადასახადო ბაზა მისი საბალანსო ღირებულების ტოლია.

მაგალითი:

დავუშვათ, დანადგარის თვითრილეულება 1000 ლარია. საგადასახადო მიზნებისათვის თუ მისი ღირებულებიდან მიმდინარე წელს უკვე გამოქვითულია ცვეთა 200 ლარი, მაშინ ნარჩენი საბალანსო ღირებულება მომდევნო წლებში გამოიქვითება ცვეთის ანარიცხების სახით ან აქტივის გაყიდვასთან დაკავშირებით. აქტივის გაყიდვიდან მიღებული ამონაგები იბეგრება. ზოლო, აქტივის გაყიდვიდან მიღებული ზარალი უნდა გამოიქვითოს საგადასახადო დაბეგვრის დროს. საგადასახადო ბაზა 800 ლარი იქნება;

პროცენტის სახით მისაღები შემოსავალია 500 ლარი. იბეგრება საკასო მეთოდით. ამიტომ, მისაღები საპროცენტო შემოსავლისათვის საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია;

დებიტორული დავალიანების საბალანსო თანხა არის 1000 ლარი. შესაბამისი შემოსავალი უკვე ჩართულია საგადასახადო მოგების გამოთვლაში დარიცხვის პრინციპით. ამიტომ, დებიტორული დავალიანებების საგადასახადო ბაზა 1000 ლარია;

მისაღები დივიდენდი 1000 ლარია. მისაღები დივიდენდი არ იბეგრება და ეკონომიკური სარგებლიდან გამოიქვითება. შესაბამისად, მისაღები დივიდენდის საგადასახადო ბაზა 1000 ლარია;

მისაღები სესხის მიმდინარე საბალანსო ღირებულებაა 1000 ლარი. სესხის დაფარვისათვის მნიშვნელობა არა აქვს საგადასახადო ბეგარას. ამიტომ, სესხის საგადასახადო ბაზა 1000 ლარია;

ვალდებულებების საგადასახადო ბაზა არის მისი საბალანსო ღირებულება იმ თანხის გამოკლებით, რომელიც საგადასახადო მიზნებისათვის გამოიქვითება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში ამ ვალდებულებასთან დაკავშირებით. შემოსავლების ავანსის სახით მიღების შემთხვევაში წარმოშობილი ვალდებულების საგადასახადო ბაზა ტოლია მისი საბალანსო ღირებულებისა, შემოსავლების იმ თანხის გამოკლებით, რომელიც მომავალ პერიოდებში არ დაიბეგრება.

მაგალითები:

მიმდინარე ვალდებულებები მოიცავს დარიცხულ ხარჯებს 1000 ლარს საბალანსო ღირებულებით. მათთან დაკავშირებული ხარჯი საგადასახადო მიზნებისათვის გამოიქვითება საკასო პრინციპით. დარიცხული ხარჯების საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია;

ავანსის სახით მიღებული შემოსავლის საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია;

დარიცხული მიმდინარე ვალდებულება 400 ლარია. ხარჯი უკვე გამოიქვითულია დასაბეგრი ეკონომიკური სარგებლიდან. საგადასახადო ბაზა არის 400 ლარი;

დარიცხულია გადასახდელი ჯარიმა 100 ლარი. საგადასახადო მიზნებისათვის ჯარიმა არ გამოიქვითება. დარიცხული ჯარიმის

საგადასახადო ბაზა 100 ლარია;

გადასახდელია 1000 ლარის სესხი, საბალანსო ღირებულებით. ვინაიდან სესხის დაფარვა არ გამოიწვევს არავითარ საგადასახადო შედეგებს, სესხის საგადასახადო ბაზა 1000 ლარია.

ამდენად, ძირითდი პრინციპია: აქტივისა ან ვალდებულების საგადასახადო ბაზა დამოკიდებულია აქტივის ან ვალდებულების ამოღება-დაფარვის წესზე.

თუ გადახდილი არ არის მიმდინარე ან წინა საანგარიშგებო პერიოდების მოგების მიმდინარე გადასახადი, იგი უნდა აღიარდეს ვალდებულების სახით. თუ მიმდინარე და წინა საანგარიშგებო პერიოდების გადახდილი გადასახადების თანხა მეტია საანგარიშგებო პერიოდში გადასახადელი გადასახადის თანხაზე, ეს ნამეტი (სხვაობა) უნდა აღიარდეს აქტივის სახით. საგადასახადო ზარალით გამოწვეული სარგებელი, რომელიც შეიძლება უკან დაბრუნდეს წინა საანგარიშგებო პერიოდში გადახდილი მიმდინარე გადასახადის ამოსაღებად, უნდა აღიარდეს აქტივის სახით.⁸

აღრიცხვის სტანდარტებით აღიარებული შემოსავლებისა და ხარჯების სხვაობით მიღებული დასაბეგრი მოგება, როგორც უკვე აღვნიშნეთ, ხშირად განსხვავდება ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნით აღიარებული შემოსავლებისა და ხარჯებისაგან. შესაბამისად, სააღრიცხვო მოგება საგადასახადო მოგებისაგან განსხვავდება. ამდენად, წარმოიშობა სხვაობა მათ შორის, რომელიც შეიძლება წარმოადგენდეს გადავადებულ საგადასახადო აქტივს ან გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას.

ცნობილია გადავადებული გადასახადის აღრიცხვის ორი მეთოდი: აღრიცხვა გადავადების მეთოდის ან ვალდებულების მეთოდის მიხედვით, რომელსაც ზოგჯერ მოგება/ზარალის ანგარიშგების ვალდებულების მეთოდს უწოდებენ და მეორეს, ბალანსის ვალდებულების მეთოდს.

ბასს 12 - მოგებიდან გადასახადები - საწარმოებისაგან მეორე მეთოდის გამოყენებას მოითხოვს.

მოგება/ზარალის ანგარიშგების ვალდებულების მეთოდი ფოკუს-

⁸ ბასს 12, მუხლი 12.

სირებულია დროით სხვაობებზე, ხოლო ბალანსის ვალდებულების მეთოდი კი დროებით სხვაობებზე.

დროითი სხვაობა არის დასაბეგრ მოგებასა და საალრიცხვო მოგებას შორის სხვაობა, რომელიც წარმოიშვა ერთ პერიოდში და რომლის უკუგაბატარება ხდება შემდგომ პერიოდში ან პერიოდებში.

დროებითი სხვაობა წარმოადგენს ბალანსში წარდგენილი აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო ბაზასა და მის საბალანსო ღირებულებას შორის სხვაობას. აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო ბაზას უწოდებენ იმ თანხას, რომელიც საგადასახადო მიზნებისათვის მიეკუთვნება მოცემულ აქტივს ან ვალდებულებას.

ყველა დროითი სხვაობა წარმოადგენს დროებით სხვაობას, ხოლო დროებითი სხვაობა ყოველთვის არ წარმოადგენს დროით სხვაობას. მაგალითად, ის დროებითი სხვაობები, რომლებიც წარმოიშობა მაშინ, როდესაც:

- საწარმოს არაფულადი აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასება ხდება მის სამუშაო ვალუტაში, მაგრამ დასაბეგრი მოგება ან საგადასახადო ზარალი (და, ამდენად, არაფულადი აქტივებისა და ვალდებულებების საგადასახადო ბაზა) განისაზღვრება სხვა ვალუტაში;
- არაფულადი აქტივებისა და ვალდებულებების გადაანგარიშება ხდება ბასს-29 – „ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში“ - მიხედვით, ან
- აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულება თავდაპირველი აღიარებისას განსხვავდება მისი თავდაპირველი სადასახადო ბაზისაგან.

თავდაპირველად, საწარმოებს არ ევალუბოდათ გადავადებულ საგადასახადო აქტივისა და ვალდებულებების აღიარება. მე-12 სტანდარტის გადასინჯვის შემდეგ, საწარმოებს მოეთხოვებათ გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების ან აქტივის აღიარება ყველა დროებითი სხვაობისათვის, გარდა შემდეგი გამონაკლისებისა:

- თუ აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულება თავდაპირველი აღიარებისას, განსხვავდება მათი საგადასახადო ბაზისაგან, რადგან ასეთი გარემოებები არ წარმოშობს დროით სხვა-

ბებს, რის შედეგადაც არ მიიღება გადავადებული საგადასახადო აქტივი ან ვალდებულება;

- შვილობილი და მეკავშირე საწარმოების გაუნაწილებელ მოგებაზე გადასახდელი გადასახადის აღიარება;
- იკრძალება გუდვილის თავდაპირველი აღიარების შედეგად წარმოშობილი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების აღიარება;
- იკრძალება გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და აქტივების დისკონტირება. ასევე იკრძალება, საწარმოთა გაერთიანებისას შექმნილი საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების დისკონტირებაც;
- გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაცია არ უნდა მოხდეს გრძელადიან და მოკლევადიან ჯგუფებად;

სადებეტო და საკრედიტო ნაშთების მიმართ, რომელიც წარმოადგენს გადავადებულ აქტივს და გადავადებულ ვალდებულებას, შეიძლება ურთიერთთვლის სააღრიცხვო ხერხის გამოყენება. ამჟამად, ბასს 32 – „ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები და წარდგენა“ – ადგენს ჩათვლის უფრო მკაცრ პირობებს. კერძოდ, თუ არსებობს ამის საკანონმდებლო უფლება.

ბასს 12 - ით მოითხოვება განმარტებით შენიშვნებში საწარმოებმა წარადგინონ შემდეგი ინფორმაცია:

- მოგების გადასახდის განაკვეთის ცვლილების შესახებ, წინა წელთან შედარებით;
- რიცხობრივი თანაფარდობა საშუალო საგადასახადო განაკვეთსა და გამოყენებულ საგადასახადო განაკვეთს შორის;
- თითოეული ტიპის დროებით სახვობასთან დაკავშირებით გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის თანხები;
- აღიარებული გადავადებული საგადასახადო აქტივისა და ვალდებულებების თანხები;
- მოგება/ზარალში აღიარებული გადავადებული საგადასახადო

შემოსავლის ან ზარალის თანხა, თუ ეს არ არის ბალანსში აღიარებული თანხების ცვლილებებიდან;

- შეწყვეტილ ოპერაციებთან დაკავშირებით - საგადასახადო ხარჯი, რომელიც უკავშირდება შეწყვეტილი ოპერაციებიდან მიღებულ შემოსულობას ან ზარალს და შეწყვეტილი სამეურნეო ოპერაციებიდან მიღებული მოგების ან ზარალის თანხას;
- გადავადებული სადასახადო აქტივის თანხა და მისი აღიარების საფუძველი, როდესაც: გადავადებული საგადასახადო აქტივის გამოყენება დამოკიდებულია იმაზე, გადაამეტებს თუ არა მომავალი პერიოდის საგადასახადო მოგების თანხები მოგების იმ თანხას, რომელიც წარმოიშობა არსებული დროებითი სხვაობების ამოწურვის შედეგად და საწარმოს გააჩნია მიმდინარე ან წინა საანგარიშგებო პერიოდების ზარალი იმ საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, რომელსაც უკავშირდება გადავადებული საგადასახადო აქტივი.

მაგალითი (აქტივის ან ავალდებულების თავდაპირველი აღიარება):

საწარმო აპირებს 1000 ლარის თვითღირებულების მქონე აქტივის გამოყენებას. აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა ხუთ წელია. სალიკვიდაციო ღირებულება ნულის ტოლია. საგადასახადო განაკვეთი 15%-ია. დაბეგრის დროს ცვეთა გამოქვითვას არ ექვემდებარება. აქტივის რეალიზაციიდან მიღებული მოგება არ იბეგრება და ზარალი არ გამოიქვითება.

აქტივის საბალანსო ღირებულების ამოსაღებად საწარმომ უნდა მიიღოს 1000 ლარის საგადასახადო შემოსავალი და გადაიხადოს 150 ლარი გადასახადი. საწარმომ არ უნდა აღიაროს 150 ლარი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება, რადგან ეს ვალდებულება წარმოშობილია აქტივის თავდაპირველი შეფასებიდან.

მომდევნო წელს აქტივის საბალანსო ღირებულება იქნება 800 ლარი (წრფივი მეთოდით ცვეთის გამოკლებით). 800 ლარის ტოლი შემოსავლების მიღებისას, საწარმომ უნდა გადაიხადოს 120 ლარი

შემოსავალი. საწარმომ არ უნდა აღიაროს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება 120 ლარი, რადგან ვალდებულება წარმოიშვა აქტივის თავდაპირველი აღიარების დროს.

ვალდებულებების აღიარებაში არსებითია ის მომენტი, რომ მათი საბალანსო ღირებულება უნდა დაიფაროს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში ეკონომიკურ სარგებელში განსახიერებელი რესურსების საწარმოდან გასვლის ხარჯზე. როდესაც რესურსები საწარმოდან გადის, რესურსების შესაბამისი თანხა ან მისი ნაწილი საგადასახადო მოგების განსაზღვრისას შეიძლება გამოიქვითვას დაექვემდებაროს ვალდებულების აღიარების მომდევნო პერიოდში. ასეთ შემთხვევაში წარმოიშობა დროებითი სხვაობა ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის. შესაბამისად, მოგების გადასახადთან დაკავშირებით წარმოიშობა გადავადებული საგადასახადო აქტივი, რომლის ამოღება უნდა მოხდეს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში, როდესაც საგადასახადო მოგების განსაზღვრისას მოხდება ვალდებულების შესაბამისი ნაწილის გამოქვითვა. ანალოგიურად, თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება ნაკლებია მის საგადასახადო ბაზაზე, ეს სხვაობა წარმოიშობს გადავადებულ საგადასახადო აქტივს, მოგების გადასახადთან დაკავშირებით, რომელიც ამოღებული უნდა იქნეს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში.

მაგალითი:

საწარმო აღიარებს 1000 ლარის ვალდებულებას, რომელიც წარმოიშვა პროდუქტის საგარანტიო დანახარჯებიდან. დაბეგვრის მიზნებისათვის, საგარანტიო დანახარჯები გამოქვითვას არ ექვემდებარება ვიდრე საწარმო არ დაფარავს ვალდებულებას. საგადასახადო განაკვეთი ვთქვათ 20%-ია.

ვალდებულების საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია (1000 ლარს გამოაკლდება საგადასახადო მიზნებისათვის გამოსაქვითი თანხა). ვალდებულების დასაფარავად საწარმომ უნდა შეამციროს მომავალი პერიოდის საგადასახადო მოგება 1000 ლარით, შესაბამისად შეამცირებს თავის გადასახადებს 200 ლარით. სხვაობა საგარანტიო ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა (1000 ლ) და ნულის ტოლ

საგადასახადო ბაზას შორის, არის გამოსაქვეითი დროებითი სხვაობა (1000 ლ). ამგვარად, საწარმო აღიარებს 200 ლარ გადავადებულ საგადასახადო აქტივს იმ პირობით, რომ საწარმოს საკმარისი საგადასახადო მოგება ექნება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში გადასახადის შემცირების წყალობით.

გადავადებული საგადასახადო აქტივი წარმოიშობა მაშინ, როდესაც არსებობს სხვაობა სამეცნიერო-კვლევით სამუშაოზე გაწეული დანახარჯების საგადასახადო ბაზასა და ნულის ტოლ საბალანსო ღირებულებას შორის; როცა შექმნილი იდენტიფიცირებადი აქტივის რეალური ღირებულება ნაკლებია მის საგადასახადო ბაზაზე; როცა აქტივის საგადასახადო ბაზა მეტია მის საბალანსო ღირებულებაზე.

ამგვარად, საწარმო გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას აღიარებს მხოლოდ მაშინ, როდესაც მოსალოდნელია, რომ საგადასახადო მოგება საკმარისი იქნება გამოსაქვეითი დროებითი სხვაობის გამოსაყენებლად.

მიმდინარე და გასული პერიოდის საგადასახადო ვალდებულებები (აქტივები) უნდა შეფასდეს იმ თანხით, რომელიც ექვემდებარება გადახდას (ამოღებას) შესაბამისი საგადასახადო განაკვეთებისა და საგადასახადო კანონის გამოყენების საფუძველზე, რომლებიც უკვე შესულია ძალაში ან ამოქმედდება ბალანსის შედგენის თარიღისათვის.

გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებები და აქტივები უნდა შეფასდეს იმ საგადასახადო განაკვეთებით, რომლებიც შესაბამება აქტივის რეალიზაციას ან ვალდებულებების დაფარვის საანგარიშგებო პერიოდს და გამომდინარეობს იმ საგადასახადო განაკვეთებიდან (და საგადასახადო კანონიდან), რომელიც უკვე შესულია ძალაში ან ამოქმედდება ბალანსის შედგენის თარიღისათვის.⁹

როგორც წესი, მიმდინარე და გადავადებული საგადასახადო აქტივის სიდიდის განსაზღვრისას იყენებენ სახელმწიფოში მოქმედ საგადასახადო განაკვეთებს. თუ გადასახადის ნორმები დიფერენცირებულია სხვადასხვა დონის შემოსავლებისათვის, მაშინ, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და აქტივების გაანგარიშება (შეფასება) უნდა მოხდეს საგადასახადო მოგების (საგადასახადო

9 ბასს 12, მუხლი 46,47.

ზარალის) მიმართ გამოსაყენებელი საგადასახადო განაკვეთების საშუალო სიდიდით.¹⁰

გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და გადავადებული საგადასახადო აქტივების სიდიდის გაანგარიშებებმა უნდა ასახოს ის საგადასახადო შედეგები, რომლებიც გამომდინარეობს საწარმოს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების ამოღების ან დაფარვის წესიდან, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის.¹¹

მაგალითი:

აქტივის საბალანსო ღირებულება 1000 ლარია და საგადასახადო ბაზა 800 ლარი. საგადასახადო განაკვეთი 15% მაშინ, თუ აქტივი გაიყიდება. ხოლო ყველა სხვა შემოსავლისათვის დადგენილია 20%.

ასეთ შემთხვევაში საწარმომ უნდა აღიაროს 200 ლარის 15% - 30 ლარის გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება, თუ საწარმო კარაულობს აქტივის გაყიდვას და მას მომავალში აღარ გამოიყენებს. თუკი საწარმო აქტივს დაიტოვებს და საბალანსო ღირებულება ჩვეულებრივ ამოიღება მისი გამოიყენებით, მაშინ, უნდა აღიაროს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება 200-ის 20% ანუ 40 ლარი.

განვიხილოთ მეორე მაგალითი:

დავუშვათ, აქტივის თვითღირებულება 1000 ლარია, საბალანსო ღირებულება - 800 ლარი, ხოლო მისი გადაფასებული ღირებულება 1100 ლარია. საგადასახადო მიზნებისათვის არ განხორციელებულა არავითარი კორექტირება. საგადასახადო დაბეგვრის მიზნების შესაბამისი ცვეთის თანხაა 850 ლარი და საგადასახადო განაკვეთია 15%. თუ აქტივი გაიყიდება მის თვითღირებულებაზე მაღალი ფასით, დაგროვილი ცვეთა უნდა ჩაირთოს საგადასახადო შემოსავლის თანხაში, მაგრამ დადებითი სხვაობა გასაყიდ ფასსა და აქტივის თვითღირებულებას შორის არ იბეგრება.

¹⁰ ბასს 12, მუხლი 49.

¹¹ ბასს 12, მუხლი 51.

გადავადებული საგადასახადო აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა გადაისინჯოს ბალანსის შედგენის ყოველი თარიღისათვის. საწარმომ უნდა შეამციროს გადავადებული საგადასახადო აქტივის საბალანსო ღირებულება იმ შემთხვევაში, თუ დიდხანს მოსალოდნელი არ არის საკმარისი საგადასახადო მოგების მიღება, რომლისთვისაც დასაშვები იქნება გადავადებული საგადასახადო აქტივის გამოყენებით გარკვეული შეღავათის განხორციელება. ამგვარი შემცირება უნდა დასრულდეს მაშინ, როდესაც მოსალოდნელი იქნება საკმარისი საგადასახადო მოგების მიღება.¹²

მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების აღიარება (აღრიცხვა) უნდა მოხდეს შემოსავლის ან ხარჯის სახით და ჩაირთოს საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგებისა და ზარალის თანხაში, იმ გამონაკლისი შემთხვევის გარდა, როდესაც გადასახადი წარმოიშობა:

ა. ისეთი მოვლენის ან სამეურნეო ოპერაციის გამო, რომელიც იმავე ან სხვა რომელიმე საანგარიშგებო პერიოდში პირდაპირ აღიარებულია საკუთარ კაპიტალში. ან

ბ. საწარმოთა გაერთიანების გამო.

გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და გადავადებული საგადასახადო აქტივების უმრავლესობა წარმოიშობა მაშინ, როდესაც შემოსავალი ან ხარჯი ჩაირთვება ერთ საანგარიშგებო პერიოდის მოგებაში, მაგრამ მონაწილეობს სხვა საანგარიშგებო პერიოდის საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) გაანგარიშებაში. წარმოშობილი გადავადებული გადასახადის აღიარება ხდება მობეა/ზარალის ანგარიშგებაში. მაგალითად:

ა. პროცენტების, როიალტების ან დივიდენდების ტიპის შემოსავლები სააღრიცხვო მოგებაში ჩაირთვება დარიცხვის პრინციპით, საგადასახადო მოგების გაანგარიშებაში კი მონაწილეობს საკასო მეთოდით.¹³

ბ. არამატერიალურ აქტივებზე გაწეული ხარჯების კაპიტალიზაცია ხდება ბასს 36-ის - „არამატერიალური აქტივები“-ს თანახ-

¹² ბასს 12, მუხლი 56.

¹³ ბასს 12, მუხლი 59.

მად და მათი ამორტიზება ხდება მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში. მაგრამ, დაბეგვრის მიზნებისათვის, მათი გამოქვითვა ხდება დანახარჯების გაწევისთანავე.

ამასთან, გადავადებული საგადასახადო აქტივის და ვალდებულების საბალანსო ღირებულება შეიძლება შეიცვალოს მაშინ, როცა შესაბამისი დროებითი სხვაობები უცვლელი რჩება. ეს შეიძლება გამოიწვიოს საგადასახადო განაკვეთების შეცვლამ, გადავადებული აქტივების ამოღების შეფასების შეცვლამ ან აქტივის ღირებულების ამოღების წესში შეტანილმა ცვლილებამ.

ამის შედეგად წარმოქმნილი გადავადებული გადასახადის აღიარება ხდება მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში, გარდა წინა პერიოდში სკუთარი კაპიტალის დებეტსა და კრედიტში გატარებული მუხლებისა.¹⁴

მიმდინარე გადასახადი და გადავადებული გადასახადი პირდაპირ აისახება საკუთარი კაპიტალის დებეტსა და კრედიტში, თუ გადასახადები უკავშირდება ისეთ მოვლენებს, როგორცაა :

- ძირითდი საშუალებების საბალანსო ღირებულებაში გადაფასების შედეგად წარმოშობილი ცვლილებები;
- გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთის კორექტირების თანხები, რაც გამოწვეულია სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებების რეტროსპექტულად გამოყენებით ან შეცდომების გასწორებით და კურსთა შორის სხვაობებით;
- თანხები, რომლებიც წარმოიშობა რთული ფინანსური ინსტრუმენტების (მაგალითად, კონვერტირებადი ობლიგაციები) საკუთარი კაპიტალის კომპონენტების აღიარების შედეგად. ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობით, ფინანსური ინსტრუმენტების ვალდებულების ელემენტის თავდაპირველი აღიარების საგადასახადო ბაზა განისაზღვრება ვალდებულებისა და წილობრივი ელემენტების თავდაპირველი საბალანსო თანხების შეკრებით.
- დამატებითი გადავადებული გადასახადი, რომელიც წარმოიშობა გადაფასების შედეგად, პირდაპირ დაერიცხება საკუთარ კაპი-

14 ბასს 12, მუხლი 60.

ტალის ანგარიშს.¹⁵

ზოგიერთ გამონაკლის შემთხვევაში შესაძლებელია სირთულეს წარმოადგენდეს მიმდინარე და გადავადებული გადასახადის თანხის დადგენა იმ ელემენტისათვის რომელიც პირდაპირ აისახება საკუთარი კაპიტალის დებეტსა და კრედიტში. ასე მაგალითად, როდესაც:

- მოგებიდან გადასახადები დიფერენცირებულია და შეუძლებელია იმ საგადასახადო განაკვეთს განსაზღვრა, რომლის მიხედვითაც მოხდა საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) რომელიმე ელემენტის დაბეგვრა;
- საგადასახადო განაკვეთების ან მოგებიდან გადასახადის გადახდის წესების შეცვლა გავლენას ახდენს შესაბამის გადავადებულ საგადასახადო აქტივზე ან ვალდებულებაზე (მთლიანად ან ნაწილობრივ), რომელიც დაკავშირებულია ისეთ ელემენტებთან, რომლებიც პირდაპირ აისახება საკუთარ კაპიტალში ; ან
- საწარმო დაადგენს, რომ გადავადებული საგადასახადო აქტივი უნდა აღიარდეს ან საერთოდ არ უნდა აღიარდეს და გადავადებული საგადასახადო აქტივი დაკავშირებულია (მთლიანად ან ნაწილობრივ) ისეთ ელემენტებთან, რომლებიც წინა პერიოდში აისახა საკუთარ კაპიტალში.

ასეთ შემთხვევაში, იმ ელემენტებთან დაკავშირებული მიმდინარე და გადავადებული გადასახადი, რომელიც პირდაპირ აისახება საკუთარი კაპიტალის დებეტსა და კრედიტში, ექვემდებარება პროპორციულ განაწილებას საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე ან გულისხმობს სხვა რომელიმე მეთოდის გამოყენებას, რომლის საფუძველზეც მიღწეულ იქნა ამ გადასახადის უფრო მისაღები და ეფექტური განაწილება.

როდესაც აქტივის გადაფასება ხდება საგადასახადო დაბეგვრის მიზნებისათვის და ეს გადაფასება უკავშირდება წინა პერიოდის საბალანსო გადაფასებას ან მომავალი პერიოდის გადაფასებას, ორივე - გადაფასებული აქტივის დაბეგვრის შედეგები და საგადასახადო ბაზის კორექტირების თანხები აისახება საკუთარ კაპიტალში, მათი მოხდენის შესაბამის საანგარიშგებო პერიოდებში. მაგრამ, თუ საგა-

დასახადო დაბეგვრის მიზნით ჩატარებული გადაფასება დაკავშირებული არ არის წინა პერიოდის მიმდინარე საბალანსო ღირებულებასთან ან მომავალ გადაფასებასთან, აქტივების საგადასახადო ბაზის კორექტირების დაბეგვრის შედეგები აღიარებული იქნება მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში.

როდესაც საწარმო დივიდენდებს გასცემს პარტნიორებზე, მას შეიძლება მოსთხოვონ პარტნიორთა სახელით დივიდენდის ნაწილის საგადასახადო ორგანოებისათვის გადახდა. მრავალი ქვეყნის კანონმდებლობით ამ თანხას დაკავებული გადასახადი ეწოდება. ასეთი თანხა, რომელიც ექვემდებარება გადახდას საგადასახადო ორგანოებისათვის, აისახება საკუთარი კაპიტალის დებეტში (ე.ი. გაუნაწილებელი მოგების ბუღალტრულ ანგარიშზე - ავტორი), როგორც დივიდენდების ნაწილი.¹⁶

ჩვენი აზრით, დამაბნეველია, საკუთარი კაპიტალის ცნების ზოგადი გამოყენება. უნდა იყოს კონკრეტული თუ საკუთარ კაპიტალში შემაჯავლი რომელი მუხლის დებეტზე ან კრედიტზეა საუბარი.

საწარმოთა გაერთიანების დროს საწარმომ უნდა აღიაროს გადავადებული საგადასახადო აქტივი ან გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება, შექმნის თარიღის შესაბამისად. მაგრამ არ უნდა აღიაროს გუდვილის თავდაპირველ აღიარებასთან დაკავშირებული გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება.

მაგალითი:

საწარმომ შეიძინა შვილობილი საწარმო 300 ლარის გამოსაქვითი დროებითი სხვაობით. შექმნის თარიღისათვის საგადასახადო განაკვეთი 30%-ია. შესაბამისი გადავადებული საგადასახადო აქტივი 90 ლარი აღიარებული არ იყო მატერიალური აქტივის სახით, შექმნის გუდვილის 500 ლარად თავდაპირველი აღიარებისას. შექმნიდან ორი წლის შემდეგ საწარმომ გაიანგარიშა, რომ მომავალი პერიოდის საგადასახადო მოგება საკმარისი იქნება იმისათვის, რომ ამოღებულ იქნეს ყველა გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის შეღავათი.

საწარმო აღიარებს გადავადებულ საგადასახადო აქტივს 90 ლარს და გადავადებული მოგებიდან გადასახადს 90 ლარს მოგება/

¹⁶ ბასს 12, მუხლი 65

ზარალის ანგარიშგებაში. საწარმომ აქრეთვე უნდა შეამციროს გუდვილის ღირებულება 90 ლარით და ხარჯის სახით აღიაროს მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში. შესაბამისად, გუდვილის ღირებულება შემცირდება 410 ლარამდე, რომელიც მიიღებოდა იმ შემთხვევაში, თუ 90 ლარის გადავადებული საგადასახადო აქტივი აღიარებული იქნება მატერიალური აქტივის სახით საწარმოთა გაერთიანების ოპერაციის თარიღით.

თუ საგადასახადო განაკვეთი გაიზარდა 40%-მდე, საწარმომ უნდა აღიაროს გადავადებული საგადასახადო აქტივი 120 ლარი (300-ის 40%) და მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში - გადავადებული მოგებიდან გადასახადი 120 ლარი. თუ საგადასახადო განაკვეთი შემცირდება 20%-მდე, საწარმომ უნდა აღიაროს გადავადებული საგადასახადო აქტივი 60 ლარი (300-ის 20%) და გადავადებული მოგებიდან გადასახადი. ორივე შემთხვევაში ასევე საწარმომ უნდა შეამციროს გუდვილის თვითღირებულება 90 ლარით და ხარჯის სახით აღიაროს მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში.

საწარმოს მხოლოდ მაშინ შეუძლია მიმდინარე საგადასახადო აქტივებისა და მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვა, როდესაც¹⁷:

ა). აღიარებული თანხების ჩათვლას მოითხოვს შესაბამისი კანონმდებლობა;

ბ). საწარმო აქტივების რეალიზაციას და ვალდებულებების დაფარვას აპირებს ერთდროულად ან, როდესაც საგადასახადო აქტივები და ვალდებულებები ასახულია ნეტო სიდიდით.

ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებულ მოგება/ზარალთან დაკავშირებული საგადასახადო ხარჯი (შემოსავალი) წარდგენილ უნდა იქნეს უშუალოდ მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში. ასევე, უცხოურ საგადასადო ვალდებულებებსა და საგადასახადო აქტივებთან დაკავშირებული საკურსო სხვაობები წარდგენილი უნდა იქნეს მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში.

ცალკეული დროებითი სხვაობებისათვის თანდათანობითი ამოწურვის დეტალური გრაფიკის საჭიროების თავიდან აცილების

17 ბასს 12, მუხლი 71.

მიზნით, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს რომ საწარმომ ერთი და იმავე საგადასახადო ელემენტთან დაკავშირებული გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვა განახორციელოს მხოლოდ მაშინ, როდესაც მოგებიდან გადასახადი უკავშირდება ერთი და იმავე საგადასახადო კანონს და საწარმოს მიმდინარე საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების ურთიერთჩათვლის უფლება კანონმდებლობით აქვს მინიჭებული.

თუ ქვეყნის კანონმდებლობით მოგებიდან გადასახადის გადახდა ხორციელდება მაღალი ან დაბალი განაკვეთით ან წმინდა მოგება დივიდენდების სახით მთლიანდ ან ნაწილობრივ გაიცემა საწარმოს პარტნიორებზე ან ხდება მოგებიდან გადასახადის თანხის უკან დაბრუნება ან ანაზღაურება, მაშინ, სტანდარტი მოითხოვს, რომ საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს მოგებიდან გადასახადის პოტენციური ხასიათი, რაც გამოწვეულია აქციონერებზე დივიდენდების გაცემით. დამატებით, საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს მოგებიდან გადასახადის პოტენციური შედეგების თანხა, რომელიც პრაქტიკულად განსაზღვრებადია და მოგებიდან გადასახადის პოტენციური შედეგების თანხა, რომლებიც პრაქტიკულად განსაზღვრებადი არ არის.¹⁸

მაგალითი:

განვიხილოთ მიმდინარე და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების შეფასება იმ საწარმოებისათვის, რომლის ქვეყნის კანონმდებლობით მოგებიდან გადასახადის გადახდა ხდება მაღალი (50%) განაკვეთით და ამ თანხის უკან დაბრუნება ხორციელდება მოგების განაწილების დროს. გადასახადის განაკვეთი განაწილებულ მოგებაზე არის 35%. ბალანსის შედგენის თარიღისათვის 2010 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, საწარმო არ აღიარებს ვალდებულებად ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ შეთავაზებულ ან გამოცხადებულ დივიდენდებს. ამდენად, არ ხდება დივიდენდის აღიარება 2010 წელს. დასაბეგრი შემოსავალი 2010 წლისათვის არის 100000 ლარი. წმინდა დასაბეგრი დროებითი სხვაობა იმავე

18 ბასს 12, მუხლი 82ა

წლისათვის არის 40000 ლარი.

საწარმო აღიარებს მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებას და მიმდინარე მოგებიდან გადასახადის ხარჯს 50000 ლარს. არ ხდება აქტივის აღიარება იმ თანხისათვის, რომელიც პოტენციურად ექვემდებარება უკან დაბრუნებას მომავალში დივიდენდების შესაბამისად. საწარმო ასევე აღიარებს გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას და გადავადებულ საგადასახადო ხარჯს 20000 ლარის ოდენობით (40000-ის 50%), რომელიც წარმოადგენს მოგების გადასახადს და საწარმომ უნდა გადაიხადოს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების ამოღებისას ან დაფარვისას, გაუნაწილებელი მოგებისათვის გამოყენებული საგადასახადო განაკვეთების შესაბამისად.

მოგვიანებით, 2011 წლის 15 მარტს საწარმო, წინა საოპერაციო მოგებიდან ვალდებულებების სახით აღიარებს დივიდენდებს 10000 ლარის ოდენობით.

2011 წლის 15 მარტს საწარმო აღიარებს მოგებიდან გადასახადის ამოღებას 1500 ლარის ოდენობით (ვალდებულებად აღიარებული დივიდენდის 15%), როგორც მიმდინარე საგადასახადო აქტივის და როგორც მიმდინარე მოგებიდან გადასახადის შემცირებას 2011 წლისათვის.

საგადასახადო ხარჯსა (შემოსავალს) და საალრიცხვო მოგებას შორის ურთიერთთანაფარდობის განსაზღვრის დროს, საწარმომ უნდა გამოიყენოს ისეთი მისაღები საგადასახადო განაკვეთები, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს მიაწვდის მაქსიმალურად მიზანშეწონილ ინფორმაციას. ხშირად ამგვარ მიზანშეწონილ საგადასახადო განაკვეთად შეიძლება მიჩნეული იყოს იმ ქვეყნის ადგილობრივი საგადასახადო განაკვეთი, სადაც განლაგებულია საწარმო. მაგრამ, საწარმოსათვის რომელიც იყენებს რამდენიმე ქვეყნის კანონმდებლობას, შეიძლება უფრო მიზანშეწონილი იყოს გააერთიანოს სხვადასხვა ქვეყნის ადგილობრივი საგადასახადო განაკვეთებით გამოთვლილი გადასახდების თანხები.

3. მოგების გადასახადის აღრიცხვა

მოგების გადასახადის სიდიდე ფაქტიური საგადასახადო მოგებიდან განისაზღვრება. მაგრამ წლის ბოლომდე ცნობილი არაა მოგების ფაქტიური სიდიდე, ამიტომ წლის განმავლობაში მოგების მიმდინარე გადასახადი საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნით, წინა წლის მოგების გადასახადის საფუძველზე გადაიხდება.

მოგების გადასახადის გადამხდელია რეზიდენტი საწარმო და არარეზიდენტი საწარმო, რომელიც საქართველოში საქმიანობას ახორციელებს მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ან/და შემოსავალს იღებს საქართველოში არსებული წყაროდან.

რეზიდენტი და არარეზიდენტი საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგრის ობიექტია დასაბეგრი მოგება, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა გადასახადელის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ გამოსაქვით ხარჯებს შორის.

საწარმოთა მოგება ამჟამად იბეგრება 15%-ით, გარდა ნავთობისა და გაზის ოპერაციებით მიღებული მოგებისა, რომელიც 10%-ით იბეგრება.

მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებულია: საბიუჯეტო, საერთაშორისო და საქველმოქმედო ორგანიზაციები, გარდა ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული მოგებისა; საწარმოების მიერ მიღებული გრანტები, საწვევოები, შემოწირულობები; ეროვნული ბანკი ქონება; საქართველოს საპატრიარქოს მიერ რელიგიური დანიშნულებით გამოყენებული ჯვრების, სანთლების, ხატების, წიგნებისა და კალენდრების რეალიზაციიდან მიღებული მოგება; სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის სფეროში დასაქმებული პირის მიერ საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის პირველადი მიწოდებიდან (სამრეწველო გადამუშავებამდე) მიღებული მოგება; საერთაშორისო კომპანიის მიერ გამოშვებული ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციიდან მიღებული მოგება; სახელმწიფოს ან საქართველოს ეროვნული ბანკის სასესხო ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციიდან და მათი საპროცენტო შემოსავლებით მიღებული მოგება; საერთაშორისო საწარმოს მიერ თავისუფალ ინდუსტრიულ

ზონაში ნებადართული საქმიანობით მიღებული მოგება და სხვა.

რეზიდენტი საწარმოს ერთობლივი შემოსავალი შედგება საქართველოში არსებული წყაროდან და საქართველოს ფარგლებს გარეთ მიღებული შემოსავლებისაგან.

არარეზიდენტი საწარმოს ერთობლივი შემოსავალი შედგება საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებული შემოსავლები-საგან.

საწარმოების ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება: საქონლის (ან მომსახურების) მიწოდებიდან მიღებული შემოსავლები; აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი თანხები; ძირითადი საშუალებების რეალიზაციიდან მიღებული თანხები; საპროცენტო შემოსავლები; დივიდენდი; როიალტი; იჯარით, ქირით, ლიზინგით, უზუფრუქტით გაცემული ქონებიდან მიღებული შემოსავალი; სხვა ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნით, შემოსავლი-დან გამოქვითვას ექვემდებარება ყველა ხარჯი, გარდა იმ ხარჯებისა, რომელთა გამოქვითვის უფლებას არ იძლევა ან ნაწილობრივ ზღუდავს საგადასახადო კოდექსი.

ძირითადი საშუალებების შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალიზებადი დანახარჯების გამოქვითვა ხდება ეტაპობრივად, ამორტიზაციის ანარიცხების სახით, რომლის ნორმები ასევე დადგენილია კოდექსით. გარდა იმ შემთხვევისა, თუკი საწარმო იყენებს საამორტიზაციო ანარიცხების სრული გამოქვითვის უფლებას.

გამოქვითვას არ ექვემდებარება ის ხარჯები, რომელიც არ არის დაკავშირებული ეკონომიკურ საქმიანობასთან. მაგალითად, გართობაზე გაწეული ხარჯები, გარდა იმ შერმთხვევისა, თუ საწარმო ახორციელებს გართობითი ხასიათის ეკონომიკურ საქმიანობას; აგრეთვე არ გამოიქვითება ქველმოქმედებაზე გაწეული ხარჯები ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ნორმის ზემოთ. ხოლო, საქველმოქმედო ორგანიზაციაზე გადაცემული თანხა გამოიქვითება ამ ხარჯების გამოქვითვამდე დარჩენილი მოგების 10%-ის ტოლი თანხით; საპროცენტო ხარჯი გამოიქვითება არაუმეტეს, ფინანსთა მინისტრის მოერ დადგენილი წლიური პროცენტის ფარგლებში;

საწარმოს უფლება აქვს გამოქვეითოს რეალიზებულ საქონელთან და მომსახურებასთან დაკავშირებული უიმედო ვალები, რომელთა მიხედვით მისაღები შემოსავლები წინა საანგარიშო პერიოდებში შეტანილი იყო ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ ერთობლივ შემოსავალში;

ბანკები და საკრედიტო დაწესებულებები სესხების შესაძლო დანაკარგების რეზერვების გამოქვეითვას ახორციელებენ კომერციული ბანკების მიერ აქტივების კლასიფიკაციისა და შესაძლო დანაკარგების რეზერვების შექმნისა და გამოყენების შესახებ საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი წესით.

გამოქვეითვას ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული სამერცნიერო-კვლევითი, საპროექტო და საცდელ-საკონსტრუქტორო მომსახურების ხარჯები, გარდა ძირითად საშუალებათა შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალიზებადი ხარჯებისა¹⁹.

ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ძირითადი საშუალებების საამორტიზაციო ანარიცხები გამოიქვეითება ერთგვაროვანი სახის აქტივების ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის ანუ ჯგუფის საბალანსო ღირებულების საფუძველზე, შესაბამისი ცვეთის ნორმების გამოყენებით.

ამასთან, ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებულ ძირითად საშუალებათა საამორტიზაციო ანარიცხების გამოქვეითვის უფლება არა აქვს არამეწარმე ფიზიკურ პირს.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, ძირითადი საშუალებების მიმართ, გარდა საწარმოს საკუთარ კაპიტალში შეტანილისა, სრულად გამოქვეითოს აქტივის ღირებულება მათი ექსპლოატაციაში შესვლის წელს. ამ შემთხვევაში, საწარმო ვალდებულია იგივე მეთოდი გამოიყენოს ყველა შემდგომი შესყიდული ძირითადი საშუალებების მიმართ. აღნიშნული ძირითადი საშუალებები არ შეიტანება ზემოთ დასახელებულ „ჯგუფის ღირებულებით ბალანსში“ ანუ საბალანსო ღირებულებაში. ასეთი ძირითადი საშუალებების გაცემისას მისაღები თნები ჩაირთვება ერთობლივ შემოსავლებში, დამატებული ღირებულების გადასახადის გარეშე და საწარმოს უფლება არა აქვს ძირითადი საშუალებების ღირებულების არჩეული

19 საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 110, იქვე მუხლი 111.

გამოქვეითვის ნორმა ხუთი წლის განმავლობაში შეცვალოს.

ჩვენი აზრით, საჭიროა საგადასახადო კოდექსში იყოს მითითებული, რომ ძირითადი საშუალებების მთლიანი ღირებულებით გამოქვეითვის უფლება საწარმოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში ექნება, თუკი ეს ოპერაცია მას ზარალიანად არ გადააქცევს.

ძირითადი საშუალებების სრულად გამოქვეითვის უფლება არ ვრცელდება ლიზინგით გაცემულ ძირითად საშუალებებზე და ისეთ ძირითად საშუალებებზე, რომლებიც ამორტიზაციას არ ექვემდებარებიან. მაგალითად, მიწა და ხელოვნების ნიმუშები.

ლიზინგით გაცემული ძირითადი საშუალებები ამორტიზაციას ექვემდებარება საგადასახადო წლის განმავლობაში ლიზინგის ხელშეკრულების მიხედვით განსაზღვრული მიმდინარე გადახდების დისკონტირებული ღირებულების შესაბამისად, მაგრამ, არა უმეტეს ამ ძირითადი საშუალებების ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის ოდენობისა.²⁰

ძირითადი საშუალებების რემონტის ხარჯების გამოქვეითვა დასაშვებია ყოველწლიურად, წინა საგადასახადო წლის ბოლოსათვის, ძირითადი საშუალებების შესაბამისი ჯგუფის საბალანსო ღირებულების 5%-მდე ოდენობით. თანხა, რომელიც აღემატება გამოთვლილ ზღვრულ დონეს, ზრდის აქტივის საბალანსო ღირებულებას.

საწარმოს უფლება აქვს გამოქვეითოს წარმომადგენლობითი ხარჯები არა უმეტეს საგადასახადო წლის ერთობლივი შემოსავლის ერთი პროცენტის ოდენობით.

ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული სადაზღვევო შენატანები გამოიქვეითება, გარდა დაზღვეულის მიერ საპენსიო დაზღვევის ხელშეკრულების მიხედვით გადახდილი სადაზღვევო შენატანებისა.

გეოლოგიური კვლევებისა და ბუნებრივი რესურსების მოპოვების მოსამზადებელი მომსახურების ხარჯები გამოიქვეითება ერთობლივი შემოსავლიდან საამორტიზაციო ანარიცხების სახით, 20% ნორმით, ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის მიხედვით და ცალკე ჯგუფად აღირიცხება.

იურიდიული პირის მიმართ გამოქვეითვების გადამეტება ერთობლივი შემოსავალზე გადაიტანება ხუთ წლამდე ვადით და დაიფარება

20 საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. მუხლი 114

მომავალი პერიოდების ერთობლივი შემოსავლის გამოქვეითებზე გადამეტების ხარჯზე, ზოგიერთი გამონაკლისის გარდა (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 121).

დასაბეგრი შემოსავლის განსაზღვრისას არანაირი მოგება ან ზარალი მხედველობაში არ მიიღება, თუ ხდება აქტივის არანებაყოფლობითი განადგურება/ ჩამორთმევა.

ამრიგად, შევეცადეთ საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნების ძირითადი ნაწილი ჩამოგვეთვალა, რომელთა განხილვა ცხადად ადასტურებს იმ ფაქტს, რომ აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით და საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი დასაბეგრი მოგების მაჩვენებლები ერთმანეთს თითქმის არასოდეს დაემთხვევა. ბიუჯეტში კი რეალურად ის თანხა გადაირიცხება, რომელიც საგადასახადო მოგებიდან იქნება დადგენილი. შედეგად, წარმოიშობა გადავადებული საგადასახადო აქტივი ან გადავადებული საგადასახდო ვალდებულება, რომელთა შესახებ წინა საკითხში ვისაუბრეთ.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი აგრეთვე აღგენს, რომ საწარმოები და მეწარმე პირები, რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას, ვალდებული არიან მოგების მიმდინარე გადასახდელების თანხები ბიუჯეტში შეიტანონ გასული საგადასახდო წლის ფაქტიური წლიური გადასახდის მიხედვით, შემდეგი ოდენობით:

- არა უგვიანეს 15 მაისისა - 25 %;
- არა უგვიანეს 15 ივლისისა - 25%;
- არა უგვიანეს 15 სექტემბრისა - 25%;
- არა უგვიანეს 15 დეკემბრისა - 25 %.

თუკი საწარმოს წინა წელს არ ჰქონდა დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება), მიმდინარე გადასახადს არ იხდის. თუ საწარმოს ხელმძღვანელობისათვის ცხადი გახდება, რომ მიმდინარე წლის მოგება წინა წლის დასაბეგრი მოგებასთან შედარებით 50%-მდე შემცირდება, მაშინ მას შეუძლია ამის შესახებ აცნობოს საგადასახადო ორგანოს და საწარმოს უფლება აქვს შეამციროს ან არ გადაიხადოს მიმდინარე გადასახადი. ოღონ, თუკი მოგების შემცირების პროგნოზი არ გამართლდა, მაშინ საწარმოს საურავის გადახდა დაეკისრება.

წლის ბოლოს, როცა ფაქტიური საგადასახადო მოგება უკვე ცნობილია, შესაძლებელი ხდება ბიუჯეტში მოგებიდან გადასახდელი გადასახადის ფაქტური სიდიდის დადგენაც. როგორც ცნობილია, ბიუჯეტში რეალურად გადასარიცხი მოგების გადასახადის სიდიდე საგადასახადო მოგებიდან გამოითვლება.

განვიხილავთ რამდენიმეწლიან პერიოდს, სადაც მოცემულია სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგების მაჩვენებლები და შესაბამისი გადასახადები (იხ. ცხრილი 1):

ცხრილი 3

მოგებისა და მოგებიდან გადასახადების მაჩვენებლები

მაჩვენებლები	I წელი	II წელი	III წელი	IV წელი
სააღრიცხვო მოგება	5400	6200	7500	8000
მოგების გადასახადი 15%	(810)	(930)	(1125)	(1200)
წმინდა მოგება	4590	5270	6375	6800
საგადასახადო მოგება				
	5000	6000	6000	8400
მოგების გადასახადი 15%	(750)	(900)	(900)	(1260)
წმინდა მოგება	4250	5100	5100	7140

„მოგების გადასახადის ხარჯის (9210)“ ანგარიშის დებეტში აისახება სააღრიცხვო მოგებიდან გამოთვლილი გადასახადის თანხა. ბიუჯეტის წინაშე წარმოქმნილი რეალური ვალდებულება მოგების გადასახადზე კი გამოითვლება საგადასახადო მოგებიდან და აღირიცხება „მოგების გადასახადზე ვალდებულების“ (3310) ანგარიშის კრედიტში. წარმოშობილი სხვაობა აღირიცხება ან „გადავადებული საგადასახადო აქტივის (2340)“ ანგარიშის დებეტში ან „გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების (4210)“ ანგარიშის კრედიტში.

მესამე ცხრილში მოტანილი ინფორმაციის საფუძველზე შედგება შემდეგი ბუღალტრული მუხლები:

პირველ წელს:

დებეტი - მოგების გადასახადის ხარჯი (9210) - 810 ლარი

კრედიტი - გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (2340)
- 60 ლარი

კრედიტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი (3310) -
-750 ლარი

შეიძლება ერთი რთული ბუღალტრული მუხლი ორ მარტივ მუხლად წარმოავადგინოთ, თუკი ამას კომპიუტერული სააღრიცხვო პროგრამა მოითხოვს:

1. დებეტი - მოგების გადასახადის ხარჯი (9210) - 750 ლარი

კრედიტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი (3310) -
- 750 ლარი

2. დებეტი - მოგების გადასახადის ხარჯი (9210) - 60 ლ

კრედიტი - გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (2340)
- 60 ლ

გავხსნათ გადავადებული საგადასახადო აქტივისა (2340) და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების (4210) ბუღალტრული ანგარიშები და ავსახოთ მათზე სხვაობის თანხები.

მეორე წელი:

დებეტი - მოგების გადასახადის ხარჯი (9210) - 930 ლ

კრედიტი - გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (4230)
- 30 ლ

კრედიტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი (3310) - 900 ლ

მესამე წელი:

დებეტი - მოგების გადასახადის ხარჯი (9210) - 1125 ლ

კრედიტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი (3310) - 900 ლ

კრედიტი - გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (4210)
- 225 ლ

მეოთხე წელი:

დებეტი - მოგების გადასახადის ხარჯი (9210) - 1200 ლარი

დებეტი - გადავადებული საგადასახლო აქტივი (2340) -
- 60 ლარი

კრედიტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი (3310) -
- 1260 ლარი

ან, შეიძლება შედგეს ორი ბუღალტრული მუხლი:

1. დებეტი - მოგების გადასახადის ხარჯი (9210) - 1260 ლარი

კრედიტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი (3310) -
- 1260 ლარი

2. დებეტი - გადავადებული საგადასახლო აქტივი (2340) -
- 60 ლარი

კრედიტი - მოგების გადასახდის ხარჯი (9210) - 60 ლარი
(ამით, ამ ანგარიშის დებეტში დარჩება სააღრიცხვო მოგებიდან გა-
დასახადის ტოლი თანხა 1200 ლარი (1260-60)).

როგორც ვხედავთ, მეოთხე წელს წარმოიშვა გადავადებული აქტივი, რადგან სააღრიცხვო მოგება მეტია საგადასახლო მოგებაზე. სტანდარტის მოთხოვნით, საწარმომ ანგარიშგებაში ერთდროულად არ უნდა აჩვენოს ორივე სახის ნაშთი: გადავადებული საგადასახლო აქტივი და გადავადებული ვალდებულება. ამიტომ, ვინაიდან წინა წელს არსებობდა გადავადებული საგადასახლო ვალდებულების ნაშთი, რომელიც აღემატება მეოთხე წელს წარმოშობილ საგადასახლო ვალდებულებას, ამიტომ გამოიქვეითება გადავადებული საგადასახლო აქტივის თანხა შემდეგი გატარებით:

დებეტი - გადავადებული საგადასახლო ვალდებულება (4210)
- 60 ლარი

კრედიტი - გადავადებული საგადასახლო აქტივი (2340) -
- 60 ლარი

დებეტი	გადავადებული საგადასახლო ვალდებულება (4210)	კრედიტი
IV წელი (2) 60		I წელი 60
-----		II წელი 30
ბრუნვა 60		ნაშთი II 90 III წელი 225

		ნაშთი III წელს 315

		ნაშთი IV წელს 255

დებეტი	გადავადებული საგადასახლო აქტივი (2340)	კრედიტი
4 წელი (1) 60		4 წელი (2) 60

თუ არ აღირიცხება მათი ურთიერთგადაფარვა, მაშინ, გადავადებული საგადასახლო აქტივისა (2340) და გადავადებული საგადასახლო ვალდებულების (4210) ბუღალტრულ ანგარიშებზე უსასრულოდ დაგროვდება მათი ნაშთები და ბუღალტრულ ბალანსშიც უსასრულოდ გააგრძელდება ამ ნაშთების ასახვა.

4. მოგების გადასახადის აღრიცხვის მარტივი სქემა

მოგების გადასახდის სიდიდე როგორც ცნობილია, გავლენას ახდენს წმინდა მოგების სიდიდეზე ანუ საწარმოს განაკარგულებაში დარჩენილი მოგების თანხაზე, რომელიც წარმოადგენს მესაკუთრეებისა და მმართველების ინტერესს. წმინდა მოგებიდან გაიცემა დივიდენდები და პრემიები თანამშრომლებზე. ამიტომ, მათ უნდა იცოდნენ, რეალურად მოგების რა სიდიდე შეიძლება განაწილდეს მათზე.

იმავე პირველ ცხრილში მოტანილია წმინდა მოგების ორი სახის მაჩვენებელი. ისმება კითხვა: მათგან რომელი შეესაბამება რეალურ ვითარებას ანუ რომელი ასახავს იმ რეალურ თანხას, რომელიც რჩება საწარმოს განაკარგულებაში, რათა გაანაწილოს იგი მესაკუთრეებზე? მაგალითად, პირველ წელს, ჩვეულებრივი აქციის მფლობელებზე დივიდენდის სახით, რეალურად რომელი ოდენობის მოგება უნდა განაწილდეს: 4590 ლარი თუ 4250 ლარი? (იხ. ცხრილი 3). არცერთი. ვინაიდან ვფიქრობთ რეალობას არცერთი არ შეესაბამება.

სააღრიცხვო მოგება არის ის რეალური მოგება, რაც საწარმომ ფაქტობრივად მიიღო ყველა მიმდინარე შემოსავლებიდან იმავე პერიოდის ხარჯის გამოკლებით. მაგრამ, იმის გამო რომ საგადასახადო კოდექსით ყველა ხარჯი არ გამოიქვითება, მოგების გადასახადი გამოთვლილია საგადასახადო მოგებიდან. მაშასადამე, საწარმოდან ბიუჯეტში ფაქტობრივად პირველ წელს გადაირიცხა 750 ლარი და არა 810 ლარი. ამდენად, საწარმოს განაკარგულებაში რეალურად რჩება სააღრიცხვო მოგებასა და ბიუჯეტში გადასახდელი მოგების გადასახადს შორის სხვაობა:

$$5400 - 750 = 4650 \text{ ლარი.}$$

აქედან გამომდინარე, საწარმომ მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში უნდა აჩვენოს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების თანხა - 60 ლარი მოგებისა და ბეგერის შემდეგ, როგორც მოგების გადასახდის ხარჯის მაკორექტირებელი თანხა. გადავადებული ვალდებულება მიემატება სააღრიცხვო მოგებიდან გამოთვლილ გადასახადის ხარჯს, ხოლო, გადავადებული აქტივი გამოაკლდება (იხ. ცხრილი 4):

ცხრილი 4 რეალური წმინდა მოგების გაანგარიშება

მაჩვენებლები	I წელი	II წელი	III წელი	IV წელი
1. სააღრიცხვო მოგება	5400	6200	7500	8000
2. მოგების გადასახადი 15%	(810)	(930)	(1125)	(1200)
3. წლიური გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება	60	30		
4. წლიური გადავადებული საგადასახადო აქტივი	-	-	225	-
5. რეალური წმინდა მოგება	4650	5300	6600	6740

მეთხე ცხრილში მოცემულია წმინდა მოგების იმ სიდიდის გამოთვლა, რომელიც ყოველწლიურად რეალურად რჩებოდა საწარმოს განაკრგულებაში. როგორც ცნობილია, სახელმწიფო ბიუჯეტი არ აბრუნებს ე.წ. საგადასახადო აქტივს ან ვალდებულებას. რაც იმას ნიშნავს, რომ გადავადებული საგადასახადო აქტივი და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებაზე გავლენას არ ახდენს. აქედან გამომდინარე, გადავადებული ვალდებულებებისა და აქტივების ურთიერთგადაფარვა საწარმოს განაკრგულებაში დარჩენილი წმინდა მოგების სწორ სურათს ამხინჯებს. სტანდარტში კი აღნიშნულია, რომ გადავადებული საგადასახადო აქტივი და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება საკუთარი კაპიტალში უნდა აისახოს (**ბასს 12, მუხლი**). აქედან გამომდინარე, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებებისა (4210) და გადავადებული საგადასახადო აქტივის (**2340**) **აღმრიცხველი ბუღალტრული ანგარიშები გაუნაწილებელი მოგების (5310)** ანგარიშით ვფიქრობთ, ყოველწლიურად უნდა დაიხუროს. თუმცა, შესაძლოა უფრო მარტივი სქემაც არსებობდეს.

წინა საკითხში მოტანილ ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდიკაში გადავადებული საგადასახადო აქტივისა და ვალდებულებების ანგარიშები ერთმანეთს არეგულირებენ, ერთმანეთისაგან გამოიქვითება, რასაც წმინდა მოგების რეალურ სიდიდემდე არ მივყავართ. ასე მაგ-

ნილი რეალური წმინდა მოგების მაჩვენებლის შესახებ, საიდანაც ისინი ელოდებიან დივიდენდებს.

გარდა ამისა, შესაძლებლად ვთვლით, მოგების გადასახადის აღრიცხვის უფრო მარტივი სქემის გამოყენებას, ვინაიდან:

1. ფინანსური ანგარიშგება და კერძოდ მოგებ/ზარალის ანგარიშგება უნდა შეიცავდეს მესაკუთრეზე წმინდა მოგების განაწილებისა და ერთ აქციაზე შემოსავლების მაჩვენებლებს;

2. ბიუჯეტში მოგებიდან გადასახადის ფაქტობრივი სიდიდე საგადასახადო მოგების საფუძველზე განისაზღვრება;

3. ფაქტობრივი წმინდა მოგება გადმოცემული უნდა იყოს მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში;

4. გადავადებული საგადასახადო აქტივისა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების სიდიდე გავლენას არ ახდენს ბიუჯეტში გადასარიცხი თანხების სიდიდეზე, შეიძლება დავასკვნათ:

გადავადებული საგადასახადო აქტივი და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებები შესაძლოა საერთოდ არ აღირიცხოს. საკმარისი იქნება მოგების გადასახადის ზარჯის (9210) ანგარის დებეტში აღირიცხოს არა სააღრიცხვო მოგებიდან გამოთვლილი გადასახადის თანხა, როგორც ახლა ხდება, არამედ, აღირიცხოს საგადასახადო მოგებიდან საფუძველზე დადგენილი გადასახადის თანხა. ამის საფუძველზე, სააღრიცხვო მოგებიდან გამოიქვითება თანხა, რომელიც ფაქტობრივად მიღის ბიუჯეტში საწარმოდან. შედეგად, მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში აისახება რეალური წმინდა მოგება, რომელიც რჩება საწარმოს მესაკუთრეებისა და მმართველების განკარგულებაში, საიდანაც ისინი ელოდებიან დივიდენდებს და პრემიებს.

ასეთ შემთხვევაში, საგადასახადო დეკლარაციის ინფორმაციის საფუძველზე მოხდება მხოლოდ ერთი გატარება, მოგების გადასახადის დარიცხვაზე, საიდანაც ჩვეულებრივ მოხდება წლის განმავლობაში გადახდილი გადასახადების ჩათვლა და შემდეგ საბოლოო ანგარიშსწორება ბიუჯეტთან.

მოგების გადასახადის აღრიცხვის გამარტივებული სქემა:

1. წლის განმავლობაში, წინა წლის მოგებიდან გადახდილი გადასახადის დარიცხვა.

დავუშვათ, მეოთხე წლის განმავლობაში, გადახდილი იქნა სულ
1100 ლარი.

დებეტი - წინასწარ გადახდილი მოგების გადასახადი (1730) -
- 1100 ლ

კრედიტი - ფულის საბანკო ანგარიში (1210) - 1100 ლ

2. წლის ბოლოს მომზადებული საგადასახადო დეკლარაციის თანახმად, საგადასახადო მოგების შესაბამისად, ბიუჯეტს ეკუთვნის 1260 ლარი (იხ. ცხრილი 3):

დებეტი - მოგების გადასახადის ხარჯი (9210) - 1260 ლ

კრედიტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი (3310) - 1260 ლ

3. წინასწარ გადახდილი მოგების გადასახადის ანგარიშის (1730) - დახურვა ანუ წინასწარ გადახდილი გადასახადის ჩათვლა:

დებეტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი (3310) - 1100 ლ

კრედიტი - მოგების მიმდინარე გადასახადი (1730) - 1100 ლ

4. საბოლოო ანგარიშსწორება ბიუჯეტთან: გადარიცხულია

160 ლარი

დებეტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი (3310) - 160 ლ

კრედიტი - ფულის საბანკო ანგარიში (1210) - 160 ლ

მოტანილი ბუღალტრული გატარებების შედეგად, მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში მოგების მაჩვენებლები მიიღებს შემდეგ სახეს:

მოგება/ზარალის ანგარიშგების ფრაგმენტი

IV წელი

სააღრიცხვო მოგება 8000

მოგების გადასახადის ხარჯი (საგადასახადო მოგებიდან) (1260)

წმინდა მოგება

6740

მართლაც, სწორედ 6740 ლარია ის თანხა, რომელიც უნდა განაწილდეს მესაკუთრეებს შორის, შეიქმნას სხვადასხვა რეზერვები, გამოთვლილ იქნას შემოსავალი ერთ აქციაზე და ა.შ.

ჩვენ ზემოთ განვიხილეთ მოგების გადასახდის აღრიცხვის ამჟამად არსებული მეთოდოლოგია, რომელიც შრომატევადიც არის და ობიექტურად ვერ ასახავს რეალურ წმინდა მოგებას. მარტივი სქემით, აღრიცხვა ძალიან მარტივდება, და აღრიცხვა/ანგარიშგებაში ბიუჯეტში გადასარიცხი თანხებიც და საწარმოს განაკარგულებაში დარჩენილი წმინდა მოგებაც რეალური სიდიდით აისახება.

მოგების გადასახდის გაანგარიშებაზე განვიხილოთ კიდევ ერთი მაგალითი (იხ. ცხრილი 5), რომელიც ასახავს ამჟამად მოქმედ მეთოდოლოგიას.

მეხუთე ცხრილთან დაკავშირებით გამოყენებულია შემდეგი გაანგარიშებები:

$$16\ 800\text{-ის } 15\% = 2\ 520 \text{ ლ } 29\ 300\text{-ის } 15\% = 4\ 395 \text{ ლ}$$

$$10\ 300\text{-ის } 15\% = 1\ 545 \text{ ლ } 4\ 395 - 1\ 545 = 2\ 850 \text{ ლ}$$

სხვაობა 4 065 ლ

შედგება შემდეგი ბუღალტრული მუხლი:

დებუტი - მოგების გადასახდის ხარჯი (9210) - 4 065 ლ

დებუტი - გადავადებული საგადასახადო აქტივი (2340) - 330 ლ

კრედიტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი (3310) - 4 395 ლ

მესამე ცხრილის მონაცემების თანახმად, საწარმოს სააღრიცხვო მოგება 16800 ლარია, რომელიც საწარმომ მიიღო მისი შემოსავლებისაგან ყველა ხარჯის გამოქვითვის შედეგად. ესეიგი ეს მისი რეალური, ნამდვილი მოგებაა. ბიუჯეტში კი უნდა გადარიცხოს 4395 ლარი. 29300 ლარი არის მოგების გადაანგარიშებული მაჩვენებელი. შეიძლება ითქვას, რომ იგი ხელოვნური მოგებაა, რომელიც მხოლოდ გადასახდის გამოთვლის ბაზად გამოიყენება. მაშასადამე, ცხრილში გამოთვლილი წმინდა მოგების არცერთი მაჩვენებელი რეალური არაა. რეალური წმინდა მოგება, რომელიც საწარმოს განაკარგულებაში რჩება, არის 12405 ლარი (16800 - 4395). ფაქტობრივად, სწორედ ეს თანხა განაწილდება მესაკუთრეებზე. ამ მაჩვენებელზე დაყრდნობით უნდა გამოითვალოს ერთ აქციაზე დივიდენდისა და შემოსავლის (საბაზისო/გაზავებული) მაჩვენებლები. ამჟამად მოქმედი მეთოდოლოგიით კი ეს მაჩვენებლები რეალობას ობიექტურად ვერ ასახავს.

სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგების გაანგარიშება

მაჩვენებლები	სააღრიცხვო	საგადასახადო	სხვაობა	დროითი	მუდმივი
1. შემოსავალი რეალიზებული პროდუქციიდან	120 000	120 000	-	-	-
2. თვითღირებულება	75 000	75 000	-	-	-
3. საპროცენტო ხარჯი	4 500	3 000	+ 1500	-	-
4. ცვეთა და ამორტიზაცია	7 000	7 000	-	-	-
5. მივლინების ხარჯები	4 100	1 600	+2500	-	-
6. საბიუჯეტო ჯარიმა	2 200	-	+ 2200	-	+2200
7. სახელშეკრულებო ჯარიმა	1 000	1 000	-	-	-
8. გართობის ხარჯები	500	-	+500	-	+500
9. კაპიტალური რემონტის ხარჯი	-	4 000	- 4000	-4000	-
10. ქველმოქმედების ხარჯი	6 000	2 400	+3600	-	+3600
11. უიმედო ვალეები	900	900	-	-	-
-----	-----	-----	-----	-----	-----
სულ ხარჯები	101 200	94 900	+6300	-4000	+ 10300
12. მოგება დაბეგვრამდე	16 800	29 300	+6300	-4000	+ 10300
13. მოგების გადასახადის ხარჯი	4 025	-	-	-	-
14. მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულება	-	4 395	-	-	-
15. გადავადებული საგადასახადო აქტივი	-	-	-	330	-
16. წმინდა მოგება	12 775	24905	-	-	-

ჩვენს მიერ მოცემული მარტივი სქემის მიხედვით საჭირო იქნება მესამე ცხრილის მხოლოდ პირველი ორი სვეტის მონაცემები, რომელთა საფუძველზე შედგება შემდეგი ბუღალტრული მუხლი:

დებეტი - მოგების გადასახადის ხარჯი (9210) - 4 395 ლ
 კრედიტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი (3310) - 4 395 ლ

თუ დაგუშვებთ რომ, წლის განმავლობაში წინასწარ გადახდილი იყო 4000 ლარის მოგების გადასახადი, მაშინ მოხდება მისი ჩათვლის გატარება:

დებეტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი (3310) - 4000 ლ
კრედიტი - წინასწარ გადახდილი მოგების გადასახადი (1710)
- 4000 ლ

ბოლოს კი მოხდება საბოლოო ანგარიშსწორება ბიუჯეტთან:

დებეტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი (3310) - 395 ლ
კრედიტი - ფულის საბანკო ანგარიში (1210) - 395 ლ

ცხრილში გამოთვლილი დროითი (4000) და მუდმივი (10300) სხვაობები, არცერთი გავლენას არ ახდენს და არ ცვლის ბიუჯეტში გადასარიცხი თანხის (4395 ლარის) სიდიდეს. აქედან გამომდინარე, მესამე ცხრილში გადახრების ბოლო სამი სვეტის გამოთვლები აუცილებლობად არ მიგვაჩნია.

დასკვნა

ამრიგად, წინამდებარე მონოგრაფიაში შეძლებისდაგვარად განვიხილეთ მოგების გადასახადის აღრიცხვის პრობლემური საკითხები. გადმოცემულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად, საწარმოს შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარებისა და აღრიცხვის მეთოდიკა; სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგების მაჩვენებლები; გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების კატეგორიები; მოგების მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებები და მათი სააღრიცხვო მეთოდიკა აღრიცხვის „საერთაშორისო სტადია“ საქართველო საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნების შესაბამისად.

შრომაში, პრაქტიკული გაანგარიშებების საფუძველზე განხილულია გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების აღრიცხვის არსებული წესი, რომლის ანალიზის საფუძველზე გაკეთებულია დასკვნა, რომ შესაძლებელია მოგების გადასახადის აღრიცხვის არსებული პრაქტიკის გამარტივება.

მიზანშეწონილად მიგვაჩნია მოგების გადასახადის დარიცხის მხოლოდ ერთი მარტივი მუხლის შედგენა მოგების გადასახადის ხარჯის (9210) ანგარიშის დებეტსა და საგადასახადო ვალდებულების (3310) ანგარიშის კრედიტში, არა სააღრიცხვო მოგებიდან დარიცხული მოგების გადასახადის თანხით, არამედ, უშუალოდ, საგადასახადო მოგებიდან გამოთვლილი გადასახადის თანხით. შესაბამისად ვთვლით, რომ არ არსებობს „გადავადებული საგადასახადო აქტივისა“ და „გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების“ აღრიცხვის აუცილებლობა, შემდეგ გარემოებათა გამო:

- მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში გადმოცემული უნდა იყოს ობიექტური ინფორმაცია მესაკუთრეთათვის რეალურად განაწილებული წმინდა მოგების შესახებ;
- საწარმოს ფაქტობრივი მოგება არის სააღრიცხვო მოგება, ხოლო რეალური წმინდა მოგება არის სხვაობა სააღრიცხვო მოგე-

ბასა და საგადასახადო მოგებიდან გაანგარიშებული მოგების გადასახდის თანხას შორის.

- საწარმომ უნდა გამოაქვეყნოს ერთ ჩვეულებრივ აქციაზე საბაზისო და გაზავებული შემოსავლის მაჩვენებლები, რომლებიც ასევე რეალური წმინდა მოგების საფუძველზე უნდა იყოს გამოთვლილი და არა პირობითი წმინდა მოგების საფუძველზე;
- სახელმწიფო ბიუჯეტის კუთვნილი მოგების გადასახადის სიდიდის დასადგენად საკმარისია მხოლოდ საგადასახადო მოგების მაჩვენებლის გამოთვლა;
- სახელმწიფო ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებაზე გავლენას არ ახდენს გადავადებული საგადასახადო აქტივისა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების თანხები, რადგან გადასახადი ყოველი წლის საგადასახადო მოგების საფუძველზე გადაიხდება;
- ბიუჯეტი უკან აბრუნებს არა „გადავადებული საგადასახადო აქტივის“ თანხას, არამედ, წლის განმავლობაში წინასწარი გადახდების გამო წარმოქმნილ ზედმეტ გადარიცხულ თანხას.

ამასთან, ავლნიშნავთ რომ მონოგრაფიაში დასმული საკითხები მეტად აქტუალურია და მასზე მუშაობას კვლავ ვაგრძელებთ.

ლიტერატურა

1. ბასს (ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი) - 1 „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. თბ., 2008
2. ბასს - 12 – „მოგებიდან გადასახადები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. თბ., 2008
3. ბასს - 18 - „ამონაგები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. თბ., 2008
4. ფასს - „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. თბ., 2008
5. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება. სახელმძღვანელო. ბაფ. თბ., 2008
6. ფინანსური აღრიცხვა. F2. ACCA. ინგლისის სერთიფიცირებულ ნაფიც ბუღალტერთა ასოციაცია. სახელმძღვანელო. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2009
7. ხორავა ა., კვატაშიძე ნ., სრესელი ნ., გოგრიჭიანი ზ. - ბუღალტრული აღრიცხვა საერთაშორისო სტანდარტებით. სახელმძღვანელო. თბ., 2011
8. www.accountingcoach.com/financial_accounting/

გამომცემლობა „მერიდიანი“,
ალ. ყაზბეგის გამზ. №45
E – mail: info@meridianpub.com ტ. 239-15-22