

მოგებიდან გადასახადების ალრიცხვა

საწარმოები საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში სა-
ალრიცხვო პოლიტიკას წარმართავენ ფასს-ის მოთხოვნების
შესაბამისად. ამავდროულად, რიგ ქვეყნებში არსებული საგადა-
სახადო კანონმდებლობა არ ემთხვევა ფასს-ის მოთხოვნებს,
განსხვავება ვლინდება გაანგარიშებული შემოსავლების, ხარჯე-
ბის და მოგების სიდიდეებში. შესაბამისად, განსხვავებულია მო-
გება და მოგების გადასახადის მოცულობა. ამდენად, განსხვა-
ვებენ საალრიცხვო (საფინანსო) და საგადასახადო მოგებას.

საალრიცხვო მოგება განისაზღვრება როგორც სხვაობა და-
რიცხვის და შესაბამისობის პრინციპით აღიარებულ შემოსავ-
ლებსა და ხარჯებს შორის. საალრიცხვო მოგება არის საანგა-
რიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის თანხა საგა-
დასახადო ხარჯის (მოგების გადასახადის) გამოქვითვამდე.



ნალანდა კვატაშიძე,
ივ. ჯავახიშვილის
სახელობის თბილისის
სახელმწიფო უნივერსიტეტის
ასოცირებული პროფესორი

1. საალრიცხვო და საგადასახადო მოგების გადასახადი

საგადასახადო მოგება გაიანგარიშება რო-
გორც სხვაობა საგადასახადო კანონმდებლო-
ბით დადგენილ შემოსავლებსა და ნებადარ-
თულ გამოქვითვებს შორის. **საგადასახადო
(დასაბეგრი) მოგება (საგადასახადო ზარალი)**
არის შესაბამისი საგადასახადო კანონმდებლო-
ბის მარეგულირებელი წესებით განსაზღვრუ-
ლი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება (ზარა-
ლი), რომლის მიხედვითაც ხდება გადასახადის
გადახდა (დაბრუნება).

საგადასახადო მოგებისა და მოგების გადა-
სახადის გაანგარიშება აისახება დადგენილი
ფორმის საგადასახადო დეკლარაციაში. მოგე-
ბის გადასახადი გაიანგარიშება საგადასახადო
მოგების გამრავლებით საგადასახადო კანონმ-
დებლობით დადგენილ **მოგების გადასახადის
განაკვეთზე**.

საალრიცხვო მოგების სიდიდე პრაქტიკულად
არასოდეს არ ემთხვევა საგადასახადო მოგე-
ბას. ამის მიზეზია ის, რომ საგადასახადო მო-
გების გამოთვლის მეთოდი არ ემთხვევა ფასს-
ის მოთხოვნებს. ასე მაგალითად, საგადასახა-
დო მიზნებისათვის ძირითად საშუალებებთან
მიმართებაში გამოიყენება ცვეთის დარიცხვის
განსხვავებული ნორმები; არსებობს ზოგიერთი
ხარჯების აღიარების საგადასახადო შეზღუდ-
ვები (წარმომადგენლობითი, საპროცენტო, რე-

მონტის ხარჯის და სხვა), ხოლო ზოგიერთი
ხარჯი საერთოდ არ აღიარდება საგადასახადო
მიზნებისათვის (საექვო ვალების, არაეკონომი-
კური დანიშნულების, საბიუჯეტო საგადასა-
ხადო ჯარიმები). მაგრამ, ყველა შემთხვევაში
საგადასახადო და საალრიცხვო მოგება გაიან-
გარიშება ფორმულით:

მოგება (ზარალი) = შემოსავლები – ხარჯები

რამდენადაც, საალრიცხვო და საგადასახადო
მოგება ფორმირდება სხვადასხვანაირად, შეიძ-
ლება ერთი აღემატებოდეს მეორეს ან პირიქით,
წარმოიქმნის დადებით ან უარყოფით საგადასა-
ხადო ეფექტს, რომლის გაუთვალისწინებლობა
ფინანსურ ანგარიშგებაში უარყოფითად იმოქ-
მედებს საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

წმინდა მოგების სიდიდეებს შორის განსხ-
ვავების თვალსაჩინოებისათვის განვიხილოთ
მაგალითი, სადაც წმინდა მოგება გაანგარიშე-
ბულია საალრიცხვო მოგებიდან საგადასახადო
მოგების გადასახადის გამოკლებით.

მაგალითი 1.

საწარმომ შეიძინა 15.000 ლარად შეფასებუ-
ლი კომპიუტერები, რომელიც სრულად იქნა
აღიარებული საგადასახადო ხარჯად. კომპი-
უტერებს ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნები-
სათვის ცვეთა ერიცხებოდა წრფივი მეთოდით
3 წლის განმავლობაში. ამ პერიოდის განმავ-
ლობაში, ცვეთის ხარჯის გარდა, საწარმოს

სხვა მაჩვენებლებში, არანაირ ცვლილებას არ ჰქონია ადგილი. საწარმო წმინდა მოგების განგარიშებას ახდენს მიმდინარე საგადასახადო (საგადასახადო მოგების) ხარჯის გათვალისწინებით (იხ. ცხრილი 1).

ცხრილი 1
საწარმოს მონაცემები (ლარი)

მაჩვენებლები	1 წელი		2,3 წლები	
	სააღრიცხვო მონაცემები	საგადასახადო მონაცემები	სააღრიცხვო მონაცემები	საგადასახადო მონაცემები
შემოსავალი	100.000	100.000	100.000	100.000
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	50.000	50.000	50.000	50.000
ცვეთის ხარჯი	5.000	15.000	5.000	-
დასაბეგრი მოგება	45.000	35.000	45.000	50.000
საგადასახადო მოგების გადასახადი (15%)	5.250	5.250	7.500	7.500
განაწილებელი წმინდა მოგება	39.750		37.500	

მოტანილი მონაცემების საფუძველზე: 1) განესაზღვროთ საწარმოს წმინდა მოგება მიმდინარე საგადასახადო ხარჯის გათვალისწინებით;

2) ვიმსჯელოთ თუ რა შეიძლება მოყვეს წმინდა მოგების განგარიშებას მიმდინარე საგადასახადო ხარჯით.

მოვახდინოთ წმინდა მოგების განგარიშება სააღრიცხვო მოგების საგადასახადო განაკვეთით დაბეგვრის გზით (იხ. ცხრილი 2).

ცხრილი 2
წმინდა მოგების განგარიშება სააღრიცხვო მოგების საგადასახადო განაკვეთით დაბეგვრის გზით (ლარი)

მაჩვენებლები	1 წელი	2 წელი	3 წელი
შემოსავალი	100.000	100.000	100.000
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	50.000	50.000	50.000
ცვეთის ხარჯი	5.000	5.000	5.000
დასაბეგრი მოგება	45.000	45.000	45.000
მოგების გადასახადი (15%)	6.750	6.750	6.750
წმინდა მოგება	38.250	38.250	38.250

შევადაროთ ორივე მეთოდით განგარიშებული წმინდა მოგება (იხ. ცხრილი 3).

ცხრილი 3
სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგებიდან გამოთვლილი გადასახადით განგარიშებული წმინდა მოგება (ლარი)

	მაჩვენებლები	1 წელი	2 წელი	3 წელი
1	საგადასახადო მოგების გადასახადით განგარიშებული წმინდა მოგება	39.750	37.500	37.500
2	სააღრიცხვო მოგების გადასახადით დაბეგვრით განგარიშებული წმინდა მოგება	38.250	38.250	38.250
3	სხვაობა (სტრ. 1 – სტრ.2)	1.500	(750)	(750)

პირველ წელს საგადასახადო მოგების გადასახადით მიმდინარე საგადასახადო ხარჯით გამოთვლილი წმინდა მოგება, მეტია სააღრიცხვო მოგების გადასახადით დაბეგვრით განგარიშებულ წმინდა მოგებაზე, ხოლო მომდევნო ორი წლის განმავლობაში, პირიქით.

ვინაიდან საწარმომ წმინდა მოგების განგარიშება მოახდინა მიმდინარე საგადასახადო ხარჯით, არსწორად იქნა დადგენილი წმინდა მოგების რეალური სიდიდე, რასაც შეიძლება მოყვეს დივიდენდების ზედმეტად გაცემა. ეს კი, თავის მხრივ, გამოიწვევს ფინანსურ სირთულეებს.

მოტანილი მაგალითი ადასტურებს იმას, რომ წმინდა მოგების განგარიშება უნდა მოხდეს არა მხოლოდ მიმდინარე საგადასახადო ხარჯის, არამედ სხვა კომპონენტების გათვალისწინებით. წინააღმდეგ შემთხვევაში მივიღებთ არასწორ ფინანსურ შედეგს, რასაც შეიძლება მოყვეს მისი არასაწორი განაწილება.

ფასს-ით ფინანსური ანგარიშების მომზადების ფუნდამენტალური კონცეფციაა **ღარიცხვის მეთოდი**, რომლის თანახმად მოვლენები და ოპერაციები აღიარდება მათი მოხდენისთანავე, ანუ მაშინ, როდესაც მოხდა მოვლენა. მრავალი მოვლენა მოქმედებს მოგებაზე და შესაბამისად, მოგების გადასახადზე. მოგება განისაზღვრება ფასს-ით, მოგების გადასახადი – საგადასახადო კანონმდებლობით. ხშირად, შემოსავლები და ხარჯების აღიარების დრო არ ემთხვევა მათი საგადასახადო მოგებაში ასახვის დროს. ასევე, არის ისეთი შემოსავლები და ხარჯები, რომელიც არ ჩაირთვება დასაბეგრი მოგებაში, და პირიქით, არის ისეთი შემოსავლები და ხარჯები, რომელიც არ აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშებაში, პირდაპირ მიეკუთვნება.

ნებიან საკუთარ კაპიტალს და ამავდროულად, ჩაირთვებიან დასაბეგრ მოგების სიდიდეში. ასევე, საგადასახადო კანონმდებლობით ოპერაციების საგადასახადო შედეგს შეიძლება ადგილი ჰქონდეს მომავალ პერიოდებში.

სხვაგვარად, საგადასახადო მიზნებისათვის მიმდინარე პერიოდის შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება მოხდება, მაგრამ სხვა დროს – მომავალში. **დარიცხვისა და შესაბამისობის პრინციპზე დაფუძნებით**, ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“-ს მთავარი მოთხოვნა მდგომარეობს იმაში, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახოს არა მხოლოდ მიმდინარე, არამედ **იმ ოპერაციების მომავალი საგადასახადო შედეგები, რომელიც განხორციელდა მიმდინარე საანგარიშგებო წელს**.

ის თუ რატომ მოითხოვს ბასს 12 მომავალი პერიოდების მოგების გადასახადის ასახვას, აიხსნება ფინანსური ანგარიშგების მთავარი მიზნით – ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის საიმედო ინფორმაციის მიწოდება სწორი ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად. უპირველესად, საუბარია საწარმოს მფლობელებსა (აქციონერებსა) და ინვესტორებს. მათ აინტერესებთ შეძლებს თუ არა საწარმო დივიდენდების, პროცენტების, სესხების, მოგების გადასახადის გადახდას. ეს კი დამოკიდებულია საწარმოს მომავალ შემოსავლებსა და ხარჯებს, მათ შორის მოსალოდნელ მოგების გადასახადის ვალდებულებაზე. ამიტომ, როდესაც შესაძლებელია მომავალი მოგების გადასახადის საიმედოდ შეფასება, ის უნდა იქნეს ასახული საწარმოს ანგარიშგებაში. ასევე, მომავალი საგადასახადო ვალდებულებების აღრიცხვა იძლევა მიმდინარე ფინანსური შედეგების უფრო კორექტულად შეფასების საშუალებას, რადგან მომავალი საგადასახადო ვალდებულებების დაფარვა გამოიწვევს ფულადი ნაკადების გადინებას. ამიტომ ბასს 12-ის შესაბამისად, საწარმომ უნდა ასახოს მომავალში მოსალოდნელი მოგების გადასახადის სიდიდის ტოლი ვალდებულება. ხოლო, თუ მომავალში მოსალოდნელია მოგების გადასახადის შემცირება, საწარმომ უნდა ასახოს სათანადო აქტივი. ამდენად, ბასს 12-ის საბოლოო მიზანია – საწარმომ აღიაროს და ასახოს ბალანსში გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება და გადავადებული საგადასახადო აქტივი. გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების გაუთვალისწინებლობით გაზრდილი მოგება იწვევს: დივიდენდების ოპტიმისტურ გადახდას; აქციაზე შემოსავლის მაჩვენებლისა და აქციის საბაზრო ფასის ერთ აქციაზე შემოსავალთან ფარდობის კოეფიციენტის დამახინჯებას; აქციონერების შეცდომაში შეყვანას.

2. გადავადებული გადასახადების აღრიცხვის გადანსის ვალდებულების მეთოდი

მოგებიდან გადასახადების აღრიცხვის პრინციპული საკითხია მიმდინარე და მომავალი პერიოდის საგადასახადო დაბეგვრის შედეგების ასახვა, რომელიც გამოწვეულია:

- ა) საწარმოს ბალანსში აღიარებული აქტივების (ვალდებულებების) საბალანსო ღირებულების ამოღებით (გადახდით) მომავალში; და
- ბ) საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული მიმდინარე სამეურნეო ოპერაციებითა და სხვა მოვლენებით.

აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარების პროცესში არსებითია ის, რომ საწარმო ვარაუდობს აქტივების ან ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების ამოღებას ან დაფარვას. თუ მოსალოდნელია, რომ აქტივების ან ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების ამოღება ან დაფარვა მომავალში გამოიწვევს გადასახადების გაზრდას ან შემცირებას, სტანდარტი საწარმოს ავალდებულებს აღიაროს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (გადავადებული საგადასახადო აქტივი), გარკვეული მცირე გამონაკლისის შემთხვევების გარდა.

კერძოდ, ბასს 12 ითხოვს, რომ მომავალი საგადასახადო შედეგები აისახოს **ბალანსში ვალდებულებების მეთოდით**. ვალდებულებების მეთოდი მიეკუთვნება იმ მეთოდებს, რომელიც **იძლევა ფინანსური და საგადასახადო აღრიცხვის განსხვავების ეფექტის ასახვის საშუალებას**. ცნობილია ვალდებულებების მეთოდის ორი მოდიფიკაცია: 1) მოგებისა და ზარალის მიხედვით; 2) ბალანსის მიხედვით. მიჩნეულია, რომ აღნიშნულ ორ მეთოდს შორის განსხვავება უფრო კონცეპტუალური ხასიათისაა. ორივე მეთოდის დროს შედეგი ერთნაირია – ერთი და იგივე გადავადებული გადასახადის ოდენობა მიიღება. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ვალდებულების მეთოდის გამოყენების დროს აქცენტი კეთდება დასაბეგრ მოგებასა და სააღრიცხვო მოგებას შორის სხვაობაზე (**დროებითი სხვაობები**), ხოლო ბალანსის ვალდებულებების მეთოდის გამოყენების დროს გამოთვლები კეთდება აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებასა და საგადასახადო ღირებულებებს შორის სხვაობების მიხედვით (**დროებითი სხვაობები**). **დროებითი** სხვაობა არის დასაბეგრ მოგებასა და ბუღალტრულ მოგებას შორის სხვაობა, რომელიც წარმოიქმნა ერთ პერიოდში და რომლის უკუგატარება ხდება შემდგომ პერიოდში ან პერიოდებში. **დროებითი** სხვაობა წარმოადგენს ბალანსში წარდგენილი აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო ბაზასა და მის საბალანსო ღირებულებას შორის სხვაობას. **აქტივის ან ვალდებულების საგადასა-**

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

ბასს 12 მოითხოვს **ბალანსის ვალდებულების მეთოდის** გამოყენებას – მომავალი მოგების გადასახადის შეფასებას საფუძვლად უნდა დაედოს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულება. ბალანსში ასახული აქტივების გამოყენებამ ან გასვლამ და ვალდებულებების დაფარვამ მომავალში არ უნდა წარმოქმნას მოგების გადასახადი. მაგრამ, თუ წინასწარ არის ცნობილი რომ ის წარმოქმნის მოგების გადასახადს, მაშინ უნდა აისახოს გადავადებული აქტივი ან ვალდებულება.

განვიხილოთ მაგალითები, როცა აქტივების გასვლით ან ვალდებულების დაფარვით არ წარმოიქმნება საგადასახადო ეფექტი და შესაბამისად, არ აღიარდება გადავადებული აქტივი ან ვალდებულება.

მაგალითი 2.

საწარმოს ბალანსში ასახული აქვს საქონელი. უახლოეს მომავალში ეს საქონელი გაიყიდება, რაც საწარმოს მოუტანს შემოსავალს, რომელიც იქნება თვითღირებულებაზე მეტი. ამდენად, საწარმოს წარმოექმნება დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც იქნება კომპენსირებული საქონლის თვითღირებულების ჩამოწერით. რა თქმა უნდა, საწარმო მიიღებს მოგებას, მაგრამ შეუძლებელია მისი საიმედოდ შეფასება. ამიტომ საწარმო ჯერ კიდევ მიუღებელ მოგებაზე არ აღიარებს გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას. ამ შემთხვევაში აქტივის გასვლით მიღებული საგადასახადო ეფექტი ნულია და საწარმო არ აღიარებს გადავადებულ საგადასახადო აქტივს ან ვალდებულებას.

მაგალითი 3.

არსებობს აქტივები, რომელთა გასვლა არ იწვევს არც შემოსავალს და არც ხარჯს. მაგალითად, ფულადი საშუალებებისა და სესხების გაცემა არ იწვევს საგადასახადო ეფექტს. ამ შემთხვევაში აქტივის გასვლით მიღებული საგადასახადო ეფექტი ნულია და საწარმო არ აღიარებს გადავადებულ საგადასახადო აქტივს ან ვალდებულებას.

მაგალითი 4.

ვალდებულებების დაფარვა არ იწვევს საგადასახადო შედეგებს. ამის მიზეზია ის, რომ ამ ვალდებულებებთან დაკავშირებით საწარმომ უკვე აღიარა ხარჯები და მათი დაფარვა გამოიწვევს მხოლოდ ფულის გადინებას (მაგალითად, სახელფასო ვალდებულება). ან მეორე მიზეზია არის, რომ ვალდებულების წარმოქმნა არ არის დაკავშირებული არც შემოსავლებთან და არც ხარჯებთან, მაგალითად, სესხის აღება. ვალდებულების დაფარვით მიღებული საგადასახადო ეფექტი ნულია და საწარმო არ აღიარებს გადავადებულ საგადასახადო აქტივს ან ვალდებულებას.

ამდენად, არსებობს აქტივებისა და ვალდებულებების ე.წ. „საგადასახადო ნეიტრალიზაცია“. მაგრამ, არის გამონაკლისიც. მაგალითად, როდესაც ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება ბუღალტრული მონაცემებით მეტია საგადასახადო აღრიცხვის მონაცემებზე, ეს იმას ნიშნავს, რომ მომავალში საწარმოს წარმოექმნება დასაბეგრი (საგადასახადო) მოგება, რომელიც არ იქნება კომპენსირებული ამორტიზაციით. ან როდესაც, საწარმო მოგების გადასახადს ანგარიშობს საკასო მეთოდით, დარიცხული ვალდებულებების დაფარვა გამოიწვევს ისეთ ხარჯებს, რომელიც ვერ კომპენსირდება შესაბამისი შემოსავლებით.

ასეთი გამონაკლისისათვის, ბასს 12 იძლევა რეკომენდაციას – ყოველ აქტივზე და ვალდებულებაზე განისაზღვროს საბალანსო და საგადასახადო ბაზა, განისაზღვროს დროებითი სხვაობა და ამ სხვაობაზე აღიარდეს გადავადებული საგადასახადი.

მაგალითი 5.

დანადგარს, რომლის თვითღირებულება 3.000 ლარია, ცვეთა ერიცხება წრფივი მეთოდით, გამოყენების ვადა განისაზღვრა 5 წლით. საგადასახადო კანონმდებლობით გამოყენების ვადა 3 წელია.

განვსაზღვროთ აქტივის საბალანსო ღირებულება და საგადასახადო ბაზა.

ცხრილი 4

აქტივის საბალანსო ღირებულება და საგადასახადო ბაზა (ლარი)

მაჩვენებლები	წ ლ ე ბ ი				
	1	2	3	4	5
ბუღალტრული აღრიცხვა					
ძირითადი საშუალებების პირვანდელი ღირებულება	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000
ყოველწლიური ცვეთის ხარჯი	600	600	600	600	600
დაგროვილი ცვეთა	600	1200	1800	2400	3000
საბალანსო ღირებულება	2.400	1.800	1.200	600	0
საგადასახადო აღრიცხვა					
ძირითადი საშუალებების პირვანდელი ღირებულება	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000
ყოველწლიური ცვეთა	1.000	1.000	1.000	0	0
დაგროვილი ცვეთა	1.000	2.000	3.000	0	0
საგადასახადო ბაზა	2.000	1.000	0	0	0

აქტივის ბუღალტრული ღირებულება არის წლის ბოლოსათვის ბალანსში ასახული ღირებულება. აქტივის საგადასახადო ბაზა არის აქტივის ღირებულება, რომელიც იქნება გამოყენებული მომავალში საგადასახადო მიზნებისათვის. საგადასახადო ბაზა გვიჩვენებს პოტენციურ ხარჯებს, რომელიც იქნება მომავალში გამოყენებული საგადასახადო მიზნებისათვის. სააღრიცხვო მიზნებისათვის დანადგარის ღირებულების ამოღება მოხდება ხუთი წლის მანძილზე ყოველწლიურად 600 ლარის ცვეთის დარიცხვის გზით. საგადასახადო მიზნებიდან გამომდინარე დანადგარის საბალანსო ღირებულება ამოღებული იქნება სამ წელიწადში წლიური 1.000 ლარის ცვეთის დარიცხვით.

აქტივის შეძენის მომენტში მისი საბალანსო ღირებულება და საგადასახადო ბაზა უდრიდა ნულს. პირველი წლის ბოლოს საბალანსო ღირებულება შეადგენდა 2.400 ლარს, ხოლო საგადასახადო ბაზა – 2.000 ლარს. განსხვავების მიზეზია ცვეთის დარიცხვის მეთოდი. მესამე წლის ბოლოს აქტივის საბალანსო ღირებულება შეადგენს 1.200 ლარს, ხოლო საგადასახადო ბაზა – ნულის ტოლია, რადგან საგადასახადო პირვანდელი ღირებულება (ბაზა) უკვე მთლიანად იქნა გათვალისწინებული (ამოღებული) მოგების გაანგარიშების დროს ცვეთის ხარჯის სახით. დანადგარის საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის სხვაობამ წარმოქმნა განსხვავებული მოგების გადასახადი.

სააღრიცხვო და საგადასახადო ბალანსი ერთმანეთს არ ემთხვევა. ამის მიზეზი ის არის, რომ მათი ელემენტები (აქტივები, ვალდებულებები და კაპიტალი) შეფასებულია სხვადასხვანაირად: სააღრიცხვო ბალანსში – ფასს-ით, საგადასახადოში – საგადასახადო კანონმდებლობით.

სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგების გადასახადს შორის სხვაობის წარმოქმნის მიზეზია მათი გაანგარიშების დროს გამოყენებული სიდიდეები, ანუ აქტივებისა და ვალდებულებების განსხვავებული საბალანსო ღირებულება და საგადასახადო ბაზა.

განვიხილოთ მაგალითი, სადაც განსხვავდება აქტივის საბალანსო და საგადასახადო ბაზა და შესაბამისად – სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგების გადასახადი.

მაგალითი 6.

საწარმოს მონაცემები წარმოდგენილია ცხრილში (იხ. ცხრილი 5).

განვსაზღვროთ სხვაობა აქტივებისა და ვალდებულებების სააღრიცხვო ღირებულებასა და საგადასახადო ბაზას შორის.

ცხრილი 5
აქტივებისა და ვალდებულებების
ღირებულება (ლარი)

	მანვერებული	საბალანსო ღირებულება	საგადასახადო ბაზა	სხვაობა საგადასახადო ბაზასა და საბალანსო ღირებულებას შორის
1	ავტომანქანები	55.900	55.900	
	დაგროვილი ცვეთა	(33.200)	(45.000)	
		22.700	10.900	(11.800)
2	საძიებო სამუშაოები ¹	49.700	49.700	
		(37.800)	(49.700)	
		11.900	0	11.900
3	დეპიტორული დავალიანება	56.890	56.890	
	საექვო ვალების ანარიცხები ²	(15.890)	0	
	წმინდა დეპიტორული დავალიანება	41.000	56.890	15.890
4	საგარანტიო მომსახურების ანარიცხების ხარჯი	12.000	0	
	გაწეული ხარჯი ³	(5.890)	5.890	
	საგარანტიო მომსახურების ანარიცხების ღირებულება	6.110	0	6.110

¹ საგადასახადო მიზნებისათვის საძიებო სამუშაოების დანახარჯები სრულად აღიარდება პერიოდის ხარჯად.

² საექვო ვალების ანარიცხების ხარჯი არ აღიარდება საგადასახადო ხარჯად.

³ საგარანტიო მომსახურების ანარიცხების ხარჯებიდან, საგადასახადო ხარჯად აღიარდება მხოლოდ ფაქტობრივად გაწეული ხარჯები.

აქტივებისა და ვალდებულებების განსხვავებული საბალანსო ღირებულება და საგადასახადო ბაზა წარმოქმნის დროებით სხვაობას. როგორც უკვე აღინიშნა, დროებით სხვაობას უწოდებენ ბალანსში წარდგენილი აქტივების ან ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის განსხვავების თანხას.

როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება მეტია მის საგადასახადო ბაზაზე, ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულება ნაკლებია საგადასახადო ბაზაზე, წარმოიქმნება დროებითი დასაბეგრი სხვაობა. დასაბეგრი დროებითი სხვაობა ისეთი სხვაობაა, რომელიც უნდა დაემატოს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარა-

ლის) თანხას, როდესაც მოხდება აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების ამოღება ან დაფარვა. დასაბეგრი დროებითი სხვაობა წარმოქმნის **გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებას**. **გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება** არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობით გამოწვეული, მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში გადასახდელი მოგებიდან გადასახადის თანხა.

როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება ნაკლებია საგადასახადო ბაზაზე ან ვალდებულებების საბალანსო ღირებულება მეტია მის საგადასახადო ბაზაზე, წარმოიქმნება **გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა**. **გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა** ისეთი სხვაობაა, რომელიც მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში უნდა გამოიქვითოს საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხიდან, როდესაც მოხდება აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების ამოღება ან დაფარვა. **გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა წარმოქმნის გადავადებულ საგადასახადო აქტივს**. **გადავადებული საგადასახადო აქტივი** არის მოგებიდან გადასახადების თანხა, რომელიც უნდა აღდგეს (გამოიქვითოს) მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში. სხვაგვარად, დასაბეგრი და გამოსაქვითი დროებითი სხვაობას მაშინ აქვს ადგილი, როდესაც ფინანსურ აღრიცხვაში აღიარებული შემოსავლები და ხარჯები, საგადასახადო მიზნებისათვის აღიარდება მომავალ პერიოდებში. **გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა წარმოქმნის გადავადებულ საგადასახადო აქტივს**. გადავადებული საგადასახადო აქტივის აღიარებით ხდება საგადასახადო ხარჯის შემცირება, ხოლო მისი გაუქმება, ანუ უკუგაბრუნება, კი ზრდის მოგების გადასახადის ხარჯს. საპირისპირო ხდება გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების შემთხვევაში.

დროებითი სხვაობები ასევე შეიძლება წარმოიქმნას მაშინ, როდესაც:

ა) საწარმოთა გაერთიანების თვითღირებულება (როდესაც საქმე ეხება შეძენას) განაწილებულია რეალური ღირებულებით აღიარებულ მატერიალურ აქტივებსა და ვალდებულებებზე, მაგრამ არ მომხდარა საგადასახადო დაბეგვრასთან დაკავშირებული შესაბამისი კორექტირება;

ბ) აქტივები გადაფასებულია, მაგრამ არ მომხდარა საგადასახადო დაბეგვრასთან დაკავშირებული კორექტირება;

გ) გუდვილი ან უარყოფითი გუდვილი წარმოქმნილია კონსოლიდაციის საფუძველზე;

დ) აქტივის ან ვალდებულების თავდაპირველი აღიარების საგადასახადო ბაზა განსხვავდება მისი თავდაპირველი საბალანსო ღირებულებისაგან; მაგალითად, როდესაც საწარმო

სარგებელი მიიღო აქტივებთან დაკავშირებული სახელმწიფო გრანტების შედეგად; ან

ე) შეიღობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში ინვესტიციების საბალანსო ღირებულება ან ერთობლივ საქმიანობაში კუთვნილი წილის საბალანსო ღირებულება განსხვავდება ინვესტიციების ან კუთვნილი წილის საგადასახადო ბაზისაგან.

3. გადავადებული საგადასახადო ალიარება და შეფასება

აქტივების ალიარების პროცესისათვის არსებითია ის გარემოება, რომ მისი საბალანსო ღირებულება ამოღებულ იქნეს საწარმოში მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლის გზით. თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის საგადასახადო ბაზას, დასაბეგრი ეკონომიკური სარგებლის თანხაც გადააჭარბებს დაბეგვრის მიზნებისათვის დასაშვებ გამოსაქვით თანხას. ეს სხვაობა არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობა და მოგებიდან გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებული ვალდებულება, რომელსაც, როგორც უკვე აღინიშნა, უწოდებენ გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას. როდესაც საწარმო აქტივის საბალანსო ღირებულების თანხას ამოიღებს, დასაბეგრი დროებითი სხვაობა ანუღირდება (აღარ იარსებებს) და საწარმოს გაუჩნდება დასაბეგრი მოგება. ეს კი იმას ნიშნავს, რომ საწარმოდან ეკონომიკური სარგებელი გავა გადასახადის გადახდის სახით. **გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება უნდა აღიარდეს** ყველა დასაბეგრი დროებითი სხვაობის მიხედვით, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება წარმოქმნილია:

ა) გუდვილის თავდაპირველ აღიარებასთან დაკავშირებით; ან

ბ) გუდვილიდან, რომლის გაფასურება არ გამოიქვითება საგადასახადო დაბეგვრის მიზნებისათვის; ან

გ) აქტივის ან ვალდებულების თავდაპირველი აღიარების გამო ისეთი ოპერაციების დროს, რომელიც:

- არ ითვლება საწარმოთა გაერთიანებად; და

- ოპერაციის შესრულების მომენტისათვის არ მოქმედებს არც სააღრიცხვო და არც საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხის სიდიდეზე.

ასევე საწარმომ გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება უნდა აღიაროს ყველა დასაბეგრი დროებითი სხვაობისათვის, რომელიც დაკავშირებულია შეიღობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში და-

ბანდებულ ინვესტიციებთან და ერთობლივ საქმიანობაში წილობრივ მონაწილეობასთან, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც სრულდება ორივე პირობა:

ა) სათავე საწარმოს, ინვესტორს ან სრულფუნქციონარ მონაწილეს შეუძლია გააკონტროლოს დროებითი სხვაობების ცვლილების პრონომეტრულობა; და

ბ) თუ მოსალოდნელია, რომ დროებითი სხვაობა არ ამოიწურება უახლოეს მომავალში.

გადავადებული საგადასახადო აქტივი უნდა აღიარდეს ყველა გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის მიხედვით, რადგან მოსალოდნელია საგადასახადო (დასაბეგრი) მოგების წარმოქმნა და ამის საფუძველზე შესაძლებელი იქნება აღნიშნული გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის გამოყენება, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც გადავადებული საგადასახადო აქტივი წარმოიქმნა აქტივებისა და ვალდებულებების თავდაპირველი აღიარებისას ისეთი ოპერაციების შედეგად, რომელიც:

ა) არ წარმოადგენს საწარმოთა გაერთიანებას;

ბ) ოპერაციის შესრულების მომენტში გავლენას არ ახდენს არც სააღრიცხვო და არც საგადასახადო მოგებაზე (საგადასახადო ზარალზე).

გადავადებული გადასახადების შეფასება უნდა მოხდეს იმ საგადასახადო განაკვეთებით, რომელიც შესაფერისი იქნება ამ პერიოდისათვის, როდესაც აქტივის რეალიზება მოხდება, ან ვალდებულების დაფარვა, ბალანსის შედგენის დროს არსებული საგადასახადო განაკვეთების საფუძველზე.

წინდახედულების პრინციპის საფუძველზე ბასს 12-ით მოითხოვება გადავადებული საგადასახადო აქტივების აღიარება მაშინ, როდესაც მოსალოდნელია დასაბეგრი მოგების არსე-

ბობა, რომელსაც გამოაკლდება გადავადებული საგადასახადო აქტივი. თუ სამეურნეო ერთეულს გააჩნია წარსული წლების ზარალი, მან გადავადებული საგადასახადო აქტივი მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა აღიაროს, თუ მას გააჩნია საკმარისი დროებითი დასაბეგრი სხვაობა ან არსებობს სხვა მტკიცებულება, რომ იარსებებს საკმარისი საგადასახადო მოგება.

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. ასეთი შემცირება უნდა დასრულდეს მაშინ, როდესაც მოსალოდნელი იქნება საკმარისი საგადასახადო მოგების მიღება.

გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და აქტივების წარმოქმნის შემთხვევები მოტანილია ცხრილში (იხ. ცხრილი 6).

ცხრილიდან კიდევ ერთხელ ირკვევა, რომ დროებითი სხვაობა განპირობებულია აქტივის და ვალდებულების საბალანსო ღირებულების, მათი საგადასახადო ბაზისაგან განსხვავებით, რომელიც ბალანსში აისახება როგორც გადავადებული საგადასახადო აქტივი ან გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება. დროებითი სხვაობა შეიძლება იყოს დასაბეგრი ან გამოსაქვითი.

ბასს 12-ის თანახმად, გადავადებული გადასახადების შეფასება ითვალისწინებს შემდეგ ეტაპებს:

1. ყველა აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა;

ცხრილი 6

გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და აქტივების წარმოქმნა

საბალანსო მუხლი	პირობა	დროებითი სხვაობა	გადავადებული გადასახადი
აქტივი	საბალანსო ღირებულება > საგადასახადო ბაზა	დასაბეგრი	ვალდებულება
	საბალანსო ღირებულება < საგადასახადო ბაზა	გამოსაქვითი	აქტივი
ვალდებულება	საბალანსო ღირებულება > საგადასახადო ბაზა	გამოსაქვითი	აქტივი
	საბალანსო ღირებულება < საგადასახადო ბაზა	დასაბეგრი	ვალდებულება

2. ყველა აქტივებისა და ვალდებულებების საგადასახადო ბაზის განსაზღვრა;

3. საგადასახადო ბაზიდან საბალანსო ღირებულების გამოკლებით სხვაობების განსაზღვრა;

- დროებითი, რომელიც ღებულობს მონაწილეობას გადავადებული გადასახადების განაგრძებაში;

- მუდმივი, რომელიც არ ღებულობს მონაწილეობას გადავადებული გადასახადების განაგრძებაში;

4. გადავადებული საგადასახადო აქტივის ან ვალდებულების განსაზღვრა დროებითი სხვაობის გამრავლებით საგადასახადო განაკვეთზე;

5. გადავადებული გადასახადის განსაზღვრა, რომელიც იქნება ასახული:

- მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში;
- საკუთარ კაპიტალში.

განვიხილოთ მაგალითები აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებასა და საგადასახადო ბაზას შორის წარმოქმნილ დროებით სხვაობებზე, გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარებაზე.

მაგალითი 7.

საწარმოს მონაცემები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის (ლარი): ჩარხის პირვანდელი ღირებულებაა 150 ათასი ლარი, საბალანსო – 100 ათასი ლარი. საგადასახადო მიზნებისათვის აქტივზე აღიარებულია 90 ათასი ლარის ცვეთა. მოგების გადასახადის განაკვეთი 15%-ია.

განესაზღვროთ გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (აქტივი).

	ლარი
ჩარხის საბალანსო ღირებულება	100.000
ჩარხის საგადასახადო ბაზა	
(150.000 – 90.000)	60.000
დასაბეგრი დროებითი სხვაობა	
(60.000-100.000)	(40.000)
გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება	
(40.000 * 15%)	6.000

მაგალითი 8.

საწარმომ შექმნა საგარანტიო მომსახურების ანარიცხები (ვალდებულება) და აღიარა 10.000 ლარის ოდენობის ხარჯი, წლის ბოლოსათვის ანარიცხების ნაშთმა შეადგინა 4.500 ლარი. საგადასახადო მიზნებისათვის ანარიცხების ხარჯები აღიარდება მხოლოდ მათი ფაქტობრივად გაწევის ოდენობით, რამაც შეადგინა 5.500 ლარი. მოგების გადასახადის განაკვეთი 15%-ია.

განესაზღვროთ გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (აქტივი).

	ლარი
ვალდებულების საბალანსო ღირებულება:	
(10.000 – 5.500)	4.500
ვალდებულების საგადასახადო ბაზა	0
დროებითი გამოსაქვითი სხვაობა	
(0 - 4.500)	4.500
გადავადებული საგადასახადო აქტივი	
(4.500 * 15%)	675

ვინაიდან ვალდებულების საბალანსო ღირებულება მეტია საგადასახადო ბაზაზე, წარმოიქმნება დროებითი გამოსაქვითი სხვაობა და საწარმომ უნდა აღიაროს გადავადებული საგადასახადო აქტივი.

(გაგრძელება შემდეგ ნომერში)

АНОТАЦИЯ

УЧЕТ НАЛОГОВ НА ПРИБЫЛЬ

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

В статье рассмотрены различия учетного и налогооблагаемого налога на прибыль, вопросы необходимости определения чистой прибыли по учетному налогу на прибыль. Особенное внимание уделено причинам различий учетной и налоговой прибыли, определения временных и постоянных различий и отложенным налогам в соответствии с МСФО 12. Показан порядок определения, оценки и признания отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, а также финансовый учет отложенных налогов.