

მოგებთან გადასახადების აღრიცხვა

აღრიცხვა-ანგარიშები



ნალაჟა კვატაშია,
ივ. ჯავახიშვილის
სახელობის თბილისის
სახელმწიფო უნივერსიტეტის
ასოცირებული პროფესორი

საწარმოები საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში სააღრიცხვო პოლიტიკას წარმართავენ ფასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად. ამავდროულად, რიგ ქვეყნებში არსებული საგადასახადო კანონმდებლობა არ ემთხვევა ფასს-ის მოთხოვნებს, განსხვავება ვლინდება გაანგარიშებული შემოსავლების, ხარჯების და მოგების სიდიდეებში. შესაბამისად, განსხვავებულია მოგება და მოგების გადასახადის მოცულობა. ამდენად, განასხვავებენ სააღრიცხვო (საფინანსო) და საგადასახადო მოგებას.

სააღრიცხვო მოგება განისაზღვრება როგორც სხვაობა დარიცხვის და შესაბამისობის პრინციპით აღიარებულ შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის. სააღრიცხვო მოგება არის საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის თანხა საგადასახადო ხარჯის (მოგების გადასახადის) გამოქვითვამდე.

(დასასრული, დასაწყისი იხ. „ბჟ“ თებერვალი-მარტი 2010 წ.)

1. გადავადებული გადასახადების აღრიცხვა

მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების აღიარება უნდა მოხდეს შემოსავლის ან ხარჯის სახით და ჩაირთოს საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგებისა და ზარალის თანხაში, იმ გამონაკლისი შემთხვევების 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 ვალდებულება აისახება ანგარიშზე 4210 – „გადავადებული მოგების გადასახადი“. ამ ანგარიშის კრედიტში აისახება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში გადასახადელი მოგების გადასახადი, დებეტში კი – მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში გადასახადელი მოგების გადასახადის უკუგატარება/გამოყენება. საგადასახადო ხარჯი აისახება ანგარიშზე 9210 – „სააღრიცხვო მოგების გადასახადი“. **საგადასახადო ხარჯი** არის საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალის განსაზღვრისას გამოყენებული მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების მთლიანი თანხა.

გადავადებული საგადასახადო აქტივი აისახება ანგარიშზე 2340 – „გადავადებული სა-

გადასახადო აქტივი“. ამ ანგარიშის დებეტში აისახება წარმოქმნილი აქტივი, ხოლო კრედიტში კი – აქტივის გამოყენება, აღდგენა.

გადავადებული მოგების გადასახადების ტიპური გატარებები წარმოდგენილია ქვემოთ:

№	ანგარიშის დასახელება და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
1	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210	
	გადავადებული მოგების გადასახადი		4210
	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების წარმოქმნა		
2	გადავადებული მოგების გადასახადი	4210	
	მოგების გადასახადის ხარჯი		9210
	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების გამოყენება		
3	გადავადებული საგადასახადო აქტივი	2340	
	მოგების გადასახადის ხარჯი		9210
	გადავადებული საგადასახადო აქტივის წარმოქმნა		
4	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210	
	გადავადებული საგადასახადო აქტივი		2340
	გადავადებული საგადასახადო აქტივის გამოყენება/აღდგენა		

აპრილი - 2010

საგადასახადო ხარჯი ტოლია მიმდინარე მოგების გადასახადის ხარჯს მიმატებული გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება და გამოკლებული გადავადებული საგადასახადო აქტივის სარგებელი (საგადასახადო შემოსავალი):

საგადასახადო ხარჯი = მიმდინარე მოგების გადასახადის ხარჯი + გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების ხარჯი - გადავადებული საგადასახადო აქტივის სარგებელი.

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

მაგალითი 9.

საწარმოს მოგება მოწობილობის ცვეთის ხარჯის გამოკლებამდე ხუთი წლის განმავლობაში უცვლელია და შეადგენს 135.000 ლარს. მოწობილობის თვითღირებულებაა 30.000 ლარი, ცვეთა ერიცხება წრფივი მეთოდით სააღრიცხვო მიზნებისათვის 5 წლის განმავლობაში, საგადასახადო მიზნებისათვის 3 წლის განმავლობაში.

განვსაზღვროთ: 1) აქტივის სააღრიცხვო და საგადასახადო ბაზა;

2) საგადასახადო ხარჯი; 3) მოგების გადასახადის დარიცხვა ავსახოთ საჟურნალო გატარებებით.

ცხრილი 7

სხვაობა საბალანსო ღირებულებასა და საგადასახადო ბაზას შორის (ლარი)

მაჩვენებლები	წლები				
	1	2	3	4	5
მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება					
მოგება ცვეთის ხარჯის გამოკლებამდე	135.000	135.000	135.000	135.000	135.000
ცვეთის ხარჯი	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000
მოგება ცვეთის ხარჯის გამოკლების შემდეგ	129.000	129.000	129.000	129.000	129.000
მოგების გადასახადის პირობითი ხარჯი (15%)	19.350	19.350	19.350	19.350	19.350
საგადასახადო დეკლარაციის მონაცემები					
მოგება ცვეთის ხარჯის გამოკლებამდე	135.000	135.000	135.000	135.000	135.000
ცვეთის ხარჯი	10.000	10.000	10.000	0	0
მოგება ცვეთის ხარჯის გამოკლების შემდეგ	125.000	125.000	125.000	135.000	135.000
მიმდინარე მოგების გადასახადი (15%)	18.750	18.750	18.750	20.250	20.250

სხვაობების მიზეზი ცნობილია, ეს არის მოწობილობაზე განსხვავებული ცვეთის დარიცხვა, დავადგინოთ მოწობილობის საბალანსო ღირებულებასა და საგადასახადო ბაზას შორის სხვაობები – მათი არსი და სიდიდე (იხ. ცხრილი 8).

ცხრილი 8

დავადგენილი საგადასახადო ვალდებულების (აქტივის) გაანგარიშება (ლარი)

მაჩვენებლები	წლის ბოლოს				
	1	2	3	4	5
საბალანსო ღირებულება	24.000	18.000	12.000	6.000	0
საგადასახადო ბაზა	20.000	10.000	0	0	0
სხვაობა	(4.000)	(8.000)	12.000	6.000	0
მოგების გადასახადის განაკვეთი	15%	15%	15%	15%	
დავადგენილი საგადასახადო ვალდებულება (აქტივი)	(600)	(1.200) [600+600]	1.800 [1.200+600]	900 [1.800-900]	0 [900-900]

ცხრილიდან ირკვევა, რომ პირველი წლის ბოლოს მოწობილობის საგადასახადო ბაზა ნაკლებია საბალანსო ღირებულებაზე 4.000 ლარით (20.000 – 24.000), რომელიც ტოლია იმ სიდიდისა, რითაც საგადასახადო ცვეთის ხარჯი აღემატება სააღრიცხვო ცვეთის ხარჯს (10.000 – 6.000). ამან გამოიწვია დასაბეგრი დროებითი სხვაობა, რომლის გამრავლებით საგადასახადო განაკვეთზე მიიღება მიმდინარე წლის გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება. სხვაგვარად, ეს იმას ნიშნავს, რომ პირველი სამი წლის განმავლობაში ყოველწლიურად ბიუჯეტში 600 ლარით ნაკლები გადაიხდება, ვიდრე იქნა გაანგარიშებული ბუღალტრული მონაცემებით. სამი წლის განმავლობაში დაგროვდა 1.800 ლარის (600 * 3) დავადგენილი საგადასახადო ვალდებულების თანხა. მეოთხე და მეხუთე წელს სიტუაცია შეიცვალა – მოწობილობის საგადასახადო ბაზა აღემატება საბალანსო ღირებულებას, რის გამოც ბიუჯეტში მეტია გადასახდელი, ვიდრე ბუღალტრული მონაცემებით. ამ მდგომარეობამ გამოიწვია დავადგენილი ვალდებულების გამოყენება, ყოველწლიურად 900 ლარის ოდენობით. ხოლო მეხუთე წლის ბოლოსათვის სრულად იქნა ამოწურული 1.800 ლარის დავადგენილი საგადასახადო ვალდებულება.

საჟურნალო გატარებებისათვის მოვამზადოთ ინფორმაცია ბიუჯეტში შესატანი გადასახადის, დავადგენილი ვალდებულებისა და სააღრიცხვო ხარჯის შესახებ (იხ. ცხრილი 9).

ცხრილი 9

მოგებიდან გადასახადები (ლარი)

მაჩვენებლები	1 წელი	2 წელი	3 წელი	4 წელი	5 წელი
მიმდინარე მოგების გადასახადის ხარჯი	18.750	18.750	18.750	20.250	20.250
გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (აქტივი)	600	600	600	(900)	(900)
მოგების გადასახადის ხარჯი	19.350	19.350	19.350	19.350	19.350

მიმდინარე და გადავადებული მოგების გადასახადების დარიცხვა აისახება შემდეგი გატარებებით:

წ.	ანგარიშის დასახელება და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი	ლარი
1	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		18.750
	მიმდინარე მოგების გადასახადი		3310	18.750
	მიმდინარე მოგების გადასახადის დარიცხვა			
	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		600
	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება		4210	600
გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების სიდიდით სააღრიცხვო მოგების გადასახადის ხარჯის გაზრდა				
2	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		18.750
	მიმდინარე მოგების გადასახადი		3310	18.750
	მიმდინარე მოგების გადასახადის დარიცხვა			
	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		600
	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება		4210	600
გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების სიდიდით სააღრიცხვო მოგების გადასახადის ხარჯის გაზრდა				
3	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		19.350
	მიმდინარე მოგების გადასახადი		3310	19.350
	მიმდინარე მოგების გადასახადის დარიცხვა			
	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		600
	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება		4210	600
გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების სიდიდით სააღრიცხვო მოგების გადასახადის ხარჯის გაზრდა				

4	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		20.250
	მიმდინარე მოგების გადასახადი		3310	20.250
	მიმდინარე მოგების გადასახადის დარიცხვა			
	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება	4210		900
5	მოგების გადასახადის ხარჯი		9210	900
	საგადასახადო ხარჯის შემცირება გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების ხარჯზე (ვალდებულების გამოყენება/დაფარვა)			
	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		20.250
5	მიმდინარე მოგების გადასახადი		3310	20.250
	მიმდინარე მოგების გადასახადის დარიცხვა			
	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება	4210		900
	მოგების გადასახადის ხარჯი		9210	900
საგადასახადო ხარჯის შემცირება გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების ხარჯზე (ვალდებულების გამოყენება/დაფარვა)				

მაგალითი 10.

საწარმოს მოგება ცვეთის ხარჯის გამოკლებაზე ხუთი წლის განმავლობაში უცვლელია და შეადგენს 135.000 ლარს. დანადგარს, რომლის თვითღირებულებაა 30.000 ლარი, ცვეთა ერიცხება წრფივი მეთოდით სააღრიცხვო მიზნების სიდიდით სააღრიცხვო მოგების გადასახადის ხარჯის გაზრდა

განვსაზღვროთ: 1) აქტივის სააღრიცხვო და საგადასახადო ბაზა; 2) მოგების გადასახადის ხარჯი.

ცხრილი 10

სხვაობა საბალანსო ღირებულებასა და საგადასახადო ბაზას შორის (ლარი)

მაჩვენებლები	წ ე ლ ბ ი				
	1	2	3	4	5
მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება					
მოგება ცვეთის ხარჯის გამოკლებამდე	135.000	135.000	135.000	135.000	135.000
ცვეთის ხარჯი	10.000	10.000	10.000	0	0
მოგება ცვეთის ხარჯის გამოკლებით	125.000	125.000	125.000	135.000	135.000
მოგების გადასახადის პირობითი ხარჯი (15%)	18.750	18.750	18.750	20.250	20.250
საგადასახადო დეკლარაციის მონაცემები					
მოგება ცვეთის ხარჯის გამოკლებამდე	135.000	135.000	135.000	135.000	135.000
ცვეთის ხარჯი	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000
მოგება ცვეთის ხარჯის გამოკლების შემდეგ	129.000	129.000	129.000	129.000	129.000
მიმდინარე მოგების გადასახადი (15%)	19.350	19.350	19.350	19.350	19.350

სხვაობების მიზეზი ცნობილია, ეს არის მოწოდებლობაზე განსხვავებული ცვეთის დარიცხვა, დავადგინოთ საბალანსო ღირებულება და საგადასახადო ბაზას შორის სხვაობები, მათი არსი და სიდიდე (იხ. ცხრილი 11).

ცხრილი 11
გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების (აქტივის) გაანგარიშება (ლარი)

მაჩვენებლები	წლის ბოლოს				
	1	2	3	4	5
საბალანსო ღირებულება	20.000	10.000	0	0	0
საგადასახადო ბაზა	24.000	18.000	12.000	6.000	0
სხვაობა	4.000	8.000	12.000	6.000	0
მოგების გადასახადის განაკვეთი	15%	15%	15%	15%	
გადავადებული საგადასახადო აქტივი	600	1.200 [600+600]	1.800 [1.200+600]	900 [1.800-900]	0 [900-900]

ცხრილიდან ირკვევა, რომ პირველი სამი წლის განმავლობაში საგადასახადო ბაზა აღემატება საბალანსო ღირებულებას 4.000 ლარით (24.000 – 20.000), რომელიც ტოლია იმ სიდიდისა რითაც სააღრიცხვო ცვეთის ხარჯი აღემატება საგადასახადო ცვეთის ხარჯს (10.000 – 6.000). ამან გამოიწვია ყოველწლიური დროებითი სხვაობა, რომლის გამრავლებით საგადასახადო განაკვეთზე მიიღება მიმდინარე წელს გადავადებული მოგების გადასახადი. სხვაგვარად, ეს იმას ნიშნავს, რომ პირველი სამი წლის განმავლობაში ყოველწლიურად ბიუჯეტში 600 ლარით მეტია გადახდილი, ვიდრე იქნა გაანგარიშებული დაბეგვრამდელი ფინანსური მოგებიდან. სამი წლის განმავლობაში დაგროვდა 1.800 ლარის (600 * 3) გადავადებული საგადასახადო აქტივი – წინასწარ გადახდილი თანხა. მეოთხე და მეხუთე წელს სიტუაცია შეიცვალა – აქტივის საბალანსო ღირებულება ნულის ტოლია, ანუ ბიუჯეტში ნაკლებია გადასახდელი, ვიდრე დაბეგვრამდელი ფინანსური მოგებიდან გაანგარიშებული მოგების გადასახადი. ამ მდგომარეობამ გამოიწვია გადავადებული საგადასახადო აქტივის (საგადასახადო კრედიტის) გამოყენება, მეოთხე და მეხუთე წელს, ყოველწლიურად 900 ლარის ოდენობით, მეხუთე წლის ბოლოსათვის სრულად იქნა ამოწურული 1.800 ლარის საგადასახადო აქტივი.

საშურონალო გატარებებისათვის მოვამზადოთ ინფორმაცია ბიუჯეტში შესატანი გადასახადის, გადავადებული ვალდებულებისა და სააღრიცხვო ხარჯის შესახებ (იხ. ცხრილი 12).

ცხრილი 12
მოგებიდან გადასახადები (ლარი)

მაჩვენებლები	1 წელი	2 წელი	3 წელი	4 წელი	5 წელი
მიმდინარე მოგების გადასახადი	19.350	19.350	19.350	19.350	19.350
გადავადებული საგადასახადო აქტივი	(600)	(600)	(600)	900	900
მოგების გადასახადის ხარჯი	18.750	18.750	18.750	20.250	20.250

მიმდინარე და გადავადებული მოგების გადასახადების დარიცხვა აისახება შემდეგი გატარებებით:

წ.	ანგარიშის დასახელება და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი	ლ.
1	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		19.350
	მიმდინარე მოგების გადასახადი		3310	19.350
	მიმდინარე მოგების გადასახადის დარიცხვა			
	გადავადებული საგადასახადო აქტივი	2340		600
	მოგების გადასახადის ხარჯი		9210	600
მიმდინარე მოგების გადასახადის ხარჯის შემცირება და გადავადებული საგადასახადო აქტივის წარმოქმნა				
2	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		19.350
	მიმდინარე მოგების გადასახადი		3310	19.350
	მიმდინარე მოგების გადასახადის დარიცხვა			
	გადავადებული საგადასახადო აქტივი	2340		600
	მოგების გადასახადის ხარჯი		9210	600
მიმდინარე მოგების გადასახადის ხარჯის შემცირება და გადავადებული საგადასახადო აქტივის წარმოქმნა				
3	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		19.350
	მიმდინარე მოგების გადასახადი		3310	19.350
	მიმდინარე მოგების გადასახადის დარიცხვა			
	გადავადებული საგადასახადო აქტივი	2340		600
	მოგების გადასახადის ხარჯი		9210	600
მიმდინარე მოგების გადასახადის ხარჯის შემცირება და გადავადებული საგადასახადო აქტივის წარმოქმნა				

4	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		19.350
	მიმდინარე მოგების გადასახადი		3310	19.350
	მიმდინარე მოგების გადასახადის დარიცხვა			
	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		900
	გადავადებული საგადასახადო აქტივი		2340	900
	მიმდინარე მოგების გადასახადის ხარჯის გაზრდა და გადავადებული საგადასახადო აქტივის გამოყენება			
5	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		19.350
	მიმდინარე მოგების გადასახადი		3310	19.350
	მიმდინარე მოგების გადასახადის დარიცხვა			
	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		900
	გადავადებული საგადასახადო აქტივი		2340	900
	მიმდინარე მოგების გადასახადის ხარჯის გაზრდა და გადავადებული საგადასახადო აქტივის გამოყენება			

ამდენად, საგადასახადო ხარჯი ტოლია მიმდინარე მოგების გადასახადს მიმატებული გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების ხარჯი და გამოკლებული გადავადებული საგადასახადო აქტივის სარგებელი (შემოსავალი).

$$\text{საგადასახადო ხარჯი} = \text{საგადასახადო მოგების გადასახადი} + \text{გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება} - \text{გადავადებული საგადასახადო აქტივი}$$

მაგალითი 11.

საწარმოს პირველი ორი წლის მოგება საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ხარჯების გამოქვითვამდე შეადგენს 104.000 ლარს. მიმდინარე წელს კაპიტალებულია საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ხარჯები 37.500 ლარის ოდენობით. ამ ხარჯების ამორტიზაციის წლიური თანხა შეადგენს 7.500 ლარს. საგადასახადო მიზნებისათვის ეს ხარჯები გამოიქვითება გაწვევის პერიოდში. მეორე წელს საწარმოს ხელმძღვანელობამ გადაწყვიტა საცდელ-საკონსტრუქტორო დანახარჯების საბალანსო ღირებულების ჩამოწერა.

განგესაზღვროთ და ავსახოთ ბუღალტრული გატარებებით მიმდინარე მოგების გადასახადის, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულები-სა და საგადასახადო ხარჯის აღიარება.

ცხრილი 13

გადავადებული მოგების გადასახადი (ლარი)

მანევრები	1 წელი	2 წელი
მოგების გადასახადი	104.000	104.000
საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ამორტიზაცია	7.500	30.000
მოგება	96.500	74.000
მოგების გადასახადი (15%)	14.475	11.100
საბალანსო დეკლარაცია		
მოგება ამორტიზაციის თანხის გამოკლებამდე	104.000	104.000
საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ამორტიზაცია	37.500	0
მოგება	66.500	104.000
მოგების გადასახადი (15%)	9.975	15.600
ბალანსოვანი მოგების გადასახადი		
აქტივის საბალანსო ღირებულება წლის ბოლოს	30.000 (37.500-7.500)	0 (30.000-30.000)
აქტივის საგადასახადო ბაზა წლის ბოლოს	0	0
სხვაობა აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და საგადასახადო ბაზას შორის	30.000 (30.000 - 0)	0
გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება წლის ბოლოს	4.500 (30.000 *15%)	0

პირველ წელს აქტივის საბალანსო ღირებულება საგადასახადო ბაზაზე მეტია 30.000 ლარით, რის გამოც წარმოიქმნა გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (გადავადებული მოგების გადასახადი) 4.500 ლარის ოდენობით. ბიუჯეტში გადასახდელია 9.975 ლარი, ხოლო საგადასახადო ხარჯი შეადგენს 14.475 ლარს (9.975 + 4.500).

მეორე წელს აქტივის საბალანსო ღირებულება და საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია, სხვაობას არ აქვს ადგილი. ბიუჯეტში გადასახდელია 15.600 ლარი, გამოსაკეთი დროებითი სხვაობა აღმოფხვრა და დაიხურა გადავადებული მოგების გადასახადის ვალდებულების ანგარიში უკუგატარებით, საგადასახადო ხარჯი შეადგენს 11.100 ლარს (15.600 - 4.500). ორი წლის მოგების გადასახადის დარიცხვა აისახება შემდეგი გატარებებით:

წ.	ანგარიშის დასახელება და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი	ლარი
1	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		9.975
	მიმდინარე მოგების გადასახადი		3310	9.975
	მიმდინარე მოგების გადასახადის დარიცხვა			
	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		4.500
	გადავადებული მოგების გადასახადი		4210	4.500
	საგადასახადო ხარჯის გაზრდა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების წარმოქმნა			
2	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		15.600
	მიმდინარე მოგების გადასახადი		3310	15.600
	მიმდინარე მოგების გადასახადის დარიცხვა			
	გადავადებული მოგების გადასახადი	4210		4.500
	მოგების გადასახადის ხარჯი		9210	4.500
	მოგების გადასახადის ხარჯის შემცირება და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების გამოყენება			

გადავადებული საგადასახადო აქტივის აღიარება ხდება საგადასახადო ზარალის შემთხვევაში, თუ კანონით ნებადართულია საგადასახადო ზარალის გამოქვითვა მომდევნო პერიოდში. **წინდახედულების პრინციპიდან** გამომდინარე, ზარალთან დაკავშირებული საგადასახადო აქტივის აღიარება უნდა დაექვემდებაროს განსჯას, რათა განისაზღვროს შეძლებს თუ არა საწარმო საგადასახადო ზარალის გამოყენებას.

მაგალითი 12.

საწარმომ მიმდინარე წელი დაასრულა ზარალით. ფინანსური და საგადასახადო ზარალი ტოლია და შეადგენს 25.000 ლარს. საწარმო მდებარეობს ისეთ ქვეყანაში, სადაც საგადასახადო კანონმდებლობით ნებადართულია ზარალის გამოქვითვა საანგარიშგებოს მომდევნო ხუთი წლის განმავლობაში. წინასწარი განსჯის საფუძველზე საწარმო ვარაუდობს, რომ მომდევნო ხუთი წელი იქნება მომგებიანი და მიიღებს 20.000 ლარის მოგებას ხუთი წლის განმავლობაში.

განვსაზღვროთ საწარმოს ზარალი.

ასეთ სიტუაციაში საწარმო აღიარებს გადავადებულ საგადასახადო აქტივს 3.000 ლარის ოდენობით (20.000*15%) და წლიური წმინდა ზარალი შეადგენს 22.000 ლარს (25.000-3.000).

დაეუშვათ, მომდევნო წელს საწარმომ მიიღო 7.000 ლარის მოგება (როგორც ფინანსური ისე საგადასახადო). მიმდინარე წელს მიღებული მოგება (7.000 ლარი) გამოიწვევს 1.050 ლარის (7.000*15%) გადავადებული აქტივის გამოყენებას.

მიმდინარე მოგების გადასახადის დარიცხვა არ მოხდება სანამ საწარმო არ ამოწურავს გადავადებულ საგადასახადო აქტივს ან არ ამოწურება შეღავათის გამოყენების ხუთწლიანი ვადა. თუ საწარმო ხუთი წლის განმავლობაში მიიღებს მოგებას 25.000 ლარზე მეტს, იგი არ კარგავს უფლებას არ გადაიხადოს მოგების გადასახადი იმ 5.000 ლარიდან, რომლის მიმართაც არ ყოფილა აღიარებული გადავადებული საგადასახადო აქტივი.

როდესაც აქტივების და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულება თავდაპირველი აღიარებისას განსხვავდება მისი თავდაპირველი საგადასახადო ბაზისაგან, ასეთი **სხვაობა არის მუდმივი** და მისი გადავადება არ ხდება. ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო ბაზა უდრის საბალანსო ღირებულებას. ამის მაგალითებია წარმომადგენლობითი ხარჯების ზენორმატიული სიდიდე, არაეკონომიკური დანიშნულების ხარჯები, საბიუჯეტო ჯარიმები და სხვა. ამ მიზეზით წარმოქმნილი სხვაობა არ არის დროებითი, ის არასოდეს არ აღიარდება და არ ხდება მისი გადავადება.

მაგალითი 13.

საწარმოს მოკლევადიანი ვალდებულება მოიცავს 15.800 ლარის საბიუჯეტო ჯარიმას. მოგების გადასახადის განაკვეთია 15%.

განვსაზღვროთ ვალდებულების საგადასახადო ბაზა.

ვინაიდან საბიუჯეტო ჯარიმა არ აღიარდება საგადასახადო ხარჯად, არის მუდმივი სხვაობა, მისი გადავადება არ ხდება, საგადასახადო ბაზა უტოლდება მის საბალანსო ღირებულებას და შეადგენს 15.800 ლარს.

როგორც წესი, გადავადებული გადასახადები აღიარდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში – გადავადებული მოგების გადასახდი ან ზრდის ან ამცირებს მოგების გადასახადის ხარჯს. მაგრამ, მიმდინარე გადასახადი და გადავადებული გადასახადი **პირდაპირ უნდა აისახოს საკუთარ კაპიტალში**, თუ გადასახადი უკავშირდება ისეთ ელემენტებს, რომლებიც პირდაპირ აისახება საკუთარ კაპიტალში ამავე ან სხვა საანგარიშგებო პერიოდში.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო

სტანდარტები მოითხოვს, ან უშვებს გარკვეული ელემენტების პირდაპირ ასახვას, საკუთარი კაპიტალის დებეტის ან კრედიტის ნაწილში. მაგალითად:

ა) ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულებაში გადაფასების შედეგად წარმოქმნილი ცვლილებები (ბასს 16 „ძირითადი საშუალებები“);

ბ) გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთების კორექტირების თანხები, რაც გამოწვეულია სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების რეტროსპექტულად გამოყენების ან შეცდომების შესწორებით (ბასს 8 „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“);

გ) საკურსო სხვაობები, რომლებიც წარმოიქმნება უცხოური ქვეგანყოფის ფინანსური ანგარიშების გადაანგარიშებისას საანგარიშგებო ვალუტაში (ბასს 21 „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული შედეგები“);
და

დ) თანხები, რომლებიც წარმოიქმნება რთული ფინანსური ინსტრუმენტების საკუთარი კაპიტალის კომპონენტების თავდაპირველი აღიარების შედეგად.

აფასების შედეგად აქტივის საბალანსო ღირებულება იზრდება, რომელიც იქნება კომპენსირებული (ამოღებული) მომავალში. მაგრამ, აფასების ნამეტი საგადასახადო მიზნებისათვის არ იქნება აღიარებული, აფასებული აქტივის საგადასახადო ბაზად განიხილება აქტივის თავდაპირველი თვითღირებულება. ამიტომ გადაფასებით წარმოიქმნება საგადასახადო ეფექტი, რომელიც წარმოქმნის დროებით სხვაობას კაპიტალის მუხლთან კორესპონდენციაში.

მაგალითი 14.

წინა წელს საწარმომ მოახდინა მოწყობილობის აფასება 50.000 ლარით. აფასების თანხა საგადასახადო მიზნებისათვის არ აღიარდება. მიმდინარე წლის ბოლოსათვის გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებამ შეადგინა 5.000 ლარი. მოგების გადასახადის განაკვეთია 15%.

განვსაზღვროთ:

- 1) განვსაზღვროთ გადავადებული მოგების გადასახადი;
- 2) ავსახოთ საჭურნალო გატარებებით გადავადებული მოგების გადასახადის აღიარება და დაფარვა.

რადგან აფასება არ აღიარდება საგადასახადო მიზნებისათვის, წარმოიქმნება დროებითი დასაბეგრი სხვაობა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება 7.500 ლარის ოდენობით (50.000 * 15%).

მოწყობილობის ექსპლუატაციის პერიოდში, ცვეთის ხარჯის აღიარების კვალობაზე, სხვაობა შემცირდება და სრული ამორტიზაციის შემდეგ საბალანსო ღირებულება და საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლი იქნება. იმის მიხედვით, თუ როგორია ცვეთის დარიცხვის სააღრიცხვო და საგადასახადო განაკვეთი, აქტივი იქნება სრულად ამორტიზებული ჯერ ერთ ანგარიშგებაში, ხოლო გარკვეული პერიოდის შემდეგ – მეორეში. სხვაობის შემცირების კვალობაზე, გადავადებული გადასახადი უნდა დაკორექტირდეს. მოცემული საგადასახადო ვალდებულება იყო აღიარებული კაპიტალის მუხლთან კორესპონდენციით, ამიტომ ვალდებულების დაფარვა უნდა დაკორექტირდეს კაპიტალით, და არა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებით. ვინაიდან ვალდებულება წლის ბოლოს შეადგენს 5.000 ლარს, ვალდებულების შემცირება 2.500 ლარით (7.500 - 5.000) უნდა იქნეს კორექტირებული კაპიტალის მუხლით – გადაფასების რეზერვით.

აფასება, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების აღიარება და დაფარვა აისახება შემდეგი გატარებებით:

წ.	ანგარიშის დასახელება და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი	ლარი
1	მანქანა-დანადგარები	2150		50.000
	ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი		5420	50.000
	მოწყობილობის აფასება			
1	ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	5420		7.500
	გადავადებული მოგების გადასახადი		4210	7.500
	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების აღიარება			
2	გადავადებული მოგების გადასახადი	4210		2.500
	ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი		5420	2.500
	ვალდებულების კორექტირება (შემცირება) კაპიტალის მუხლით			

მაგალითი 15.

საწარმოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება და მოგების გადასახადის დეკლარაცია წარმოდგენილი ცხრილში (იხ. ცხრილი 14).

ცხრილი 14
მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება
და მოგების გადასახადის დეკლარაცია
(ლარი)

მაჩვენებლები	მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება	საგადასახადო დეკლარაცია
შემოსავალი	300.000	300.000
მოწოდებლობების ცვეთის ხარჯი	70.000	35.000
შენობის ცვეთის ხარჯი	10.000	9.200
შენობის რემონტის ხარჯი	0	15.000
საეჭვო ვალების ანარიცხების ხარჯი	30.000	0
საბიუჯეტო ჯარიმები	5.000	0
სულ ხარჯი	115.000	59.200
მოგება დაბეგრამდე	185.000	240.800
მოგების გადასახადი (15%)		36.120
წმინდა მოგება		

საწარმოს სააღრიცხვო და საგადასახადო ბალანსი წარმოდგენილია ცხრილში (იხ. ცხრილი 15).

ცხრილი 15
სააღრიცხვო და საგადასახადო ბალანსი
(ათასი ლარი)

საბალანსო მუხლი	საბალანსო ლირ.	საგადასახადო ბაზა	დროებითი სხვაობა	
			დასაბეგრი	გამოსაქვითი
ძირითადი საშუალებები				
მიწის ნაკვეთი ¹	600	400	200	
შენობა ²	500	485,8	14,2	
მოწოდებლობები ³	700	550	150	
სულ	1.800			
მიმდინარე აქტივები				
მარაგი	180	180		
მოთხოვნები მიწოდებლებიდან ⁴	160	190		30
ფულადი სახსრები	50	50		
სულ	390			
სულ აქტივები	2.190			
კაპიტალი				
სააქციო კაპიტალი	800	800		

გადაფასების რეზერვი ¹	200	200		
გაუნაწილებელი მოგება	450	450		
სულ კაპიტალი	1.450			
ვალდებულებები				
გრძელვადიანი				
ბანკის სესხი	150	150		
გადავადებული მოგების გადასახადი	20	20		
სულ გრძელვადიანი ვალდებულებები	170			
მოკლევადიანი				
კრედიტორული დაფალიანება	340	340		
დარიცხვები ⁵	230	130		
სულ მოკლევადიანი ვალდებულებები	570			
სულ ვალდებულებები	740			
სულ კაპიტალი და ვალდებულებები	2.190		364,2	30

დამატებითი ინფორმაცია საწარმოს შესახებ:

1. აფასებულია მიწის ნაკვეთი, რაც აისახა გადაფასების რეზერვის ანგარიშზე. წარმოიქმნა დასაბეგრი დროებითი სხვაობა, რომელიც დაკავშირებულია კაპიტალთან და არა მოგება-ზარალთან;

2. შენობას ჩაუტარდა 25.000 ლარის სარემონტო სამუშაოები, საიდანაც 15.000 ლარი იქნა აღიარებული საგადასახადო ხარჯად, ხოლო ფინანსურ აღრიცხვაში ეს ხარჯი სრულადაა კაპიტალიზებული. შენობის ცვეთის ხარჯი სააღრიცხვო მიზნებისათვის შეადგენს 10.000 ლარს, ხოლო საგადასახადო მიზნებისათვის – 9.200 ლარს. წლის დასაწყისისათვის მოწოდებლობის საბალანსო ღირებულება და საგადასახადო ბაზა შეადგენდა 485.000 ლარს. ამ მონაცემების საფუძველზე გავიანგარიშეთ შენობის საბალანსო და საგადასახადო ღირებულება, რაც შეადგენს (იხ. ცხრილი 16).

ცხრილი 16
შენობის საბალანსო და საგადასახადო ღირებულება (ლარი)

მაჩვენებლები	საბალანსო ღირებულება	საგადასახადო ბაზა
ნაშთი წლის დასაწყისში	485.000	485.000
ცვეთის ხარჯი	(10.000)	(9.200)
კაპიტალური რემონტი	25.000	10.000
ნაშთი წლის ბოლოს	500.000	485.800

3 მოწყობილობებს ცვეთა ერიცხება განსხვავებულად სააღრიცხვო და საგადასახადო მიზნებისათვის, რის გამოც წარმოიქმნა დასაბეგრი დროებითი სხვაობა 150.000 ლარის ოდენობით;

4 მოთხოვნების სხვაობა გამოწვეულია უიმელო ვალების ანარიცხების არსებობით. კერძოდ, ანარიცხების საწყისი ნაშთის სიდიდეა 10.000 ლარი, მიმდინარე წელს უიმელო ვალების ხარჯმა შეადგინა 30.000 ლარი, ხოლო საბოლოო ნაშთმა – 40.000 ლარი. მოთხოვნების საბალანსო (წმინდა) ღირებულება შეადგენს 160.000 ლარს. საგადასახადო მიზნებისათვის აღნიშნული ანარიცხების ხარჯი არ აღიარდება და მოთხოვნების საგადასახადო ბაზა იქნება 190.000 ლარი (160.000 + 30.000), წარმოიქმნა გამოსაკვეთი სხვაობა 30.000 ლარის ოდენობით;

5. ღარიცხული ვალდებულება მოიცავს ბიუჯეტში გადასახდელ ჯარიმებს და საგადასახადო კანონმდებლობით გაანგარიშებულ ზენორმატიულ საპროცენტო ხარჯს. ეს არის მუდმივი სხვაობა, მისი გადავადება არ ხდება და საგადასახადო ბაზა უტოლდება საბალანსო ღირებულებას.

განვსაზღვროთ გადავადებული მოგების გადასახადი (იხ. ცხრილი 17).

ცხრილი 17
გადავადებული მოგების გადასახადი
(ათასი ლარი)

მაჩვენებელი	დროებითი სხვაობა	გადასახადის განაკვეთი	გადავადებული გადასახადი
გადავადებული საგადასახადო აქტივი	30	15%	4,5
გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება: მოგება-ზარალში ასახული კაპიტალში ასახული	164,2	15%	24,63
	200	15%	30

- განვსაზღვროთ სააღრიცხვო და მიმდინარე მოგების გადასახადი, საწარმოს წმინდა მოგება მიმდინარე მოგების გადასახადი შეადგენს 36.120 ლარს (240.800 * 15%);
- სააღრიცხვო მოგების გადასახადის ხარჯი გაიანგარიშება ფორმულით:

$$\begin{aligned} & \text{საგადასახადო ხარჯი} = \\ & = 36.120 + 24.630 - 4.500 = 56.250 \text{ ლარი;} \end{aligned}$$

- წმინდა მოგება შეადგენს: სააღრიცხვო მოგება დაბეგვრამდე – მოგების გადასახადის ხარჯი = 185.000 – 56.250 = 128.750

მიმდინარე და გადავადებული მოგების გადასახადების ღარიცხვა აისახება შემდეგი გატარებებით:

წ.	ანგარიშის დასახელება და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი	ლარი
1	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		36.120
	მიმდინარე მოგების გადასახადი		3310	36.120
	მიმდინარე მოგების გადასახადის ღარიცხვა			
2	გადავადებული საგადასახადო აქტივი	2340		4.500
	მოგების გადასახადის ხარჯი		9210	4.500
	მოთხოვნების დროებითი სხვაობიდან მოგების გადასახადის ხარჯის შემცირება და გადავადებული საგადასახადო აქტივის წარმოქმნა (30.000 * 15%)			
3	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		24.630
	გადავადებული მოგების გადასახადი		4210	24.630
	შენობისა და მოწყობილობების დროებითი სხვაობით მოგების გადასახადის ხარჯის ზრდა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების წარმოქმნა (164.200 * 15%)			
4	ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	5420		30.000
	გადავადებული მოგების გადასახადი		4210	30.000
	მიწის აფასების ნამეტნ გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების წარმოქმნა (200.000 * 15%)			

გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა საწარმოს შეუძლია მხოლოდ მაშინ, როდესაც:

- ა) საწარმოს იურიდიული უფლება აქვს მიმდინარე საგადასახადო აქტივებით გადაფაროს მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებები, ანუ აღიარებული თანხების ჩათვლას მოითხოვს შესაბამისი კანონმდებლობა; და
- ბ) მოგებიდან გადასახადთან დაკავშირებული გადავადებული საგადასახადო აქტივები და ვალდებულებები დაკავშირებულია მოგებიდან გადასახადთან, რომელსაც ერთი და იგივე საგადასახადო ორგანო განსაზღვრავს :

- I) ერთი და იმავე გამამხდელისათვის, ან
- II) სხვადასხვა გამამხდელისათვის, რომლებსაც განსაზღვრული აქვთ მიმდინარე საგადასახადო აქტივები და საგადასახადო ვალდებულებები დაფარონ განაშთების საფუძველზე ან მოახდინონ აქტივების რეალიზაცია და ვალდებულებების დაფარვა ერთდროულად ყოველ მომდევნო პერიოდში, რომელშიც მოსალოდნელია გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების მნიშვნელოვანი თანხების დაფარვა ან ანაზღაურება.

განმარტავები

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებებში საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) ძირითადი კომპონენტები ცალ-ცალკე უნდა აისახოს:

- მიმდინარე საგადასახადო ხარჯი (შემოსავალი);

- მიმდინარე საგადასახადო პერიოდში აღიარებული წინა საანგარიშგებო პერიოდების მიმდინარე გადასახადების ნებისმიერი კორექტირება;

- დროებითი სხვაობების წარმოქმნასა და ამოწურვასთან დაკავშირებული გადავადებული საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) თანხა;

- საგადასახადო განაკვეთის ცვლილებასთან ან ახალი გადასახადების წარმოქმნასთან დაკავშირებული გადავადებული საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) თანხა;

- წინა საანგარიშგებო პერიოდებში აუღიარებელ საგადასახადო ზარალთან, საგადასახადო შეღავათებსა და დროებით სხვაობებთან დაკავშირებით წარმოქმნილი შეღავათის თანხა, რომელიც გამოიყენება მიმდინარე საგადასახადო ხარჯის შესამცირებლად;

- წინა საანგარიშგებო პერიოდებში აუღიარებელ საგადასახადო ზარალთან, საგადასახადო შეღავათებსა და დროებით სხვაობებთან დაკავშირებული თანხა, რომელიც გამოიყენება გადავადებული საგადასახადო ხარჯის შესამცირებლად;

- გადავადებული საგადასახადო ხარჯი, რომელიც წარმოიქმნება გადავადებული საგადასახადო აქტივის ჩამოწერის ან ადრე ჩამოწერილი თანხის აღდგენის შემდეგ; და

- საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) თანხა, რომელიც უკავშირდება ცვლილებებს სააღრიცხვო პოლიტიკაში და შეცდომებს და ბასს 8-ით გათვალისწინებულია მათი საან-

გარიშგებო პერიოდის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ჩართვა, რადგან არ ხდება მათი რეტროსპექტულად აღრიცხვა.

ასევე ცალკე უნდა აისახოს შენიშვნებში შემდეგი ინფორმაცია:

- მიმდინარე და გადავადებული გადასახადის მთლიანი თანხა იმ ელემენტებისათვის, რომლებიც ასახულია საკუთარ კაპიტალში;

- განმარტება საგადასახადო ხარჯსა (შემოსავალს) და საბალანსო მოგებას შორის არსებული თანაფარდობის შესახებ;

- გამოყენებული საგადასახადო განაკვეთის ცვლილებების შედარება წინა საანგარიშგებო პერიოდთან და შესაბამისი განმარტება;

- გამოსაქვითი დროებითი სხვაობების თანხები (მათი ამოწურვის თარიღი), გამოყენებული საგადასახადო ზარალისა და გამოყენებული საგადასახადო კრედიტის თანხები, რომელთათვისაც ბალანსში აღიარებული არ არის გადავადებული საგადასახადო აქტივი;

- იმ დროებითი სხვაობების მთლიანი თანხა, რომლებიც უკავშირდება ინვესტიციებს შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებში, მეკავშირე საწარმოებში და ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობას და რომელთათვის გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებები არ არის აღიარებული;

- გამოყენებული საგადასახადო ზარალისა და გამოყენებული საგადასახადო კრედიტის თანხები ორივე ტიპის დროებითი სხვაობისათვის ერთად და ცალ-ცალკე;

- მოგებიდან გადასახადის თანხაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის თარიღამდე საწარმოს დამფუძნებლებისათვის შეთავაზებული ან გამოცხადებული დივიდენდების გავლენა, როცა ჯერ არ მომხდარა მათი ვალდებულების სახით ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში.

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. Особое 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.