



ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო  
უნივერსიტეტი

ლელა ცხვიტავა

მოგების გადასახადის აღრიცხვის საკითხები

ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

მოდული: ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი

სამაგისტრო ნაშრომი შესრულებულია ბიზნესის ადმინისტრირების  
მაგისტრის ხარისხის მოსაპოვებლად

სამაგისტრო ნაშრომის ხელმძღვანელი:    თსუ ასოცირებული პროფესორი-  
მარინა მაისურაძე

თბილისი  
2019

## ანოტაცია

სახელმწიფოს ეკონომიკის ზრდისათვის უმნიშვნელოვანესია მეწარმეობის ხელშეწყობა და განვითარება, რასაც დახვეწილმა საგადასახადო სისტემამ უნდა შეუწყოს ხელი. საგადასახადო პოლიტიკის ეფექტურობა მნიშვნელოვანწილადაა დამოკიდებული ქვეყანაში განხორციელებულ ეკონომიკურ რეფორმებზე, რომლებმაც უნდა უზრუნველყოს კერძო სექტორისათვის ხელსაყრელი გარემო პირობების შექმნა და ინვესტიციების მოზიდვა.

**თემის აქტუალურობა:** მოცემულ ნაშრომში გადმოცემულია მოგების გადასახადის აღრიცხვისათვის საჭირო, როგორც თეორიული ასევე პრაქტიკული ასპექტი კონკრეტული კომპანიის მაგალითზე. ასევე განხილულია მოგების გადასახადის აღრიცხვის პირითადი პრინციპები, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად განხილულია ასევე, საკანონმდებლო ინიციატივა საგადასახადო სისტემის ესტონურ მოდელზე გადასვლის შესახებ, რომელიც ეგრეთ წოდებულ „განაწილებული მოგების გადასახადს“ ეფუძნება.

**ნაშრომის მიზანს** წარმოადგენს მოგების გადასახადის აღრიცხვის მთავარი პრინციპების განსაზღვრა, ძირითადი ასპექტების გამოკვეთა, რაც განასვხავებს ფინანსურ მოგებას საგადასახადო კუთხით გამომანგარიშებული მოგებისგან. ასევე, იმ მთავარი ასპექტების გამოვლენა, რომელიც განსაზღვრავს საგადასახადო პოლიტიკის წარმატება-წარუმატებლობას.

**ნაშრომის მთავარი ამოცანაა** განისაზღვროს ესტონური მოდელის დადებითი და უარყოფითი საკითხები, ასევე პრობლემური ასპექტების განხილვა და ახალი რეგულაციის გავლენა ქვეყნის ეკონომიკაზე.

**მატერიალურ-ტექნიკური ბაზა და საინფორმაციო რესურსები:** ანალიზისთვის გამოყენებულია ფინანსური აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის რეგულაციები, ქართულ და უცხოელ მეცნიერთა გამოკვლევები, პერიოდული გამოცემების მასალები, საერთაშორისო ორგანიზაციების კვლევები, სტატისტიკური მონაცემები, ფინანსთა სამინისტროს და სხვა უწყებებში არსებული ინფორმაცია.

# The accounting issues of profit tax

## Annotation

The promotion and development of entrepreneurship is important for the growth of the state economy, which the tax system should be supported. The efficiency of the tax policy is largely dependent on the economic reforms implemented in the country, which should ensure favorable environmental conditions for private sector and attract investments.

**Topic of the work:** This paper presents both the theoretical and practical aspects of profit tax accounting for a specific company example. The basic principles of accounting for income tax are also discussed. In line with international accounting standards, the legislative initiative to transition to the Estonian model of taxation based on the so-called "distributed income tax" is also discussed.

**The purpose of this paper** is to define the main principles of profit tax accounting, outlining key aspects that will separate financial profit from taxable profit. Also, highlight the key aspects that determine the success or failure of a tax policy.

**The main objective of this paper** is to identify the positive and negative aspects of the Estonian model, as well as to discuss the problematic aspects and the impact of the new regulation on the country's economy.

**Material-technical base and information resources:** International Financial Reporting Standards, surveys of Georgian and foreign scientists, periodicals, international organizations' surveys, statistics, information from the Ministry of Finance and other agencies are used for the analysis.

შინაარსი

შესავალი .....5

თავი 1. სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგების გადასახადი ..... 7

1.1 მოგების გადასახადის არსი და მნიშვნელობა.....7

1.2 საგადასახადო და სააღრიცხვო მოგების გადასახადის აღრიცხვის  
თავისებურებები .....11

1.3 მიმდინარე და გადავადებული გადასახადის აღიარება,შეფასება .....27

გამოყენება და დაფარვა.....27

2. ცვლილებები მოგების გადასახადის აღრიცხვაში (ესტონური მოდელი).....58

2.1 მოგების გადასახადის განსაზღვრის მეთოდიკა.....58

2.2 მოგების გადასახადის აღრიცხვა ახალი მოთხოვნების შესაბამისად .....67

დასკვნა.....75

გამოყენებული ლიტერატურა :.....78

## შესავალი

ქვეყნის ეკონომიკური განვითარებისა და წინსვლისათვის უდიდესი მნიშვნელობა ენიჭება მოწესრიგებულ სააღრიცხვო სისტემას. მასზეა ასევე დამოკიდებული მეწარმეობის განვითარება და უცხოური ინვესტიციების ზრდა, რომელიც დღესდღეობით საქართველოს საშინაო პოლიტიკის პრიორიტეტია. ამ მიზნის განხორციელებისათვის აუცილებელია ხელსაყრელი პირობების შექმნა, რაც გულისხმობს გასაგები და მარტივი საგადასახადო პოლიტიკის შემუშავებას და აქედან გამომდინარე საგადასახადო სისტემის სრულყოფას.

გადასახადების ფისკალური ფუნქცია დამახასიათებელია ყველა სახელმწიფოსათვის, მისი განვითარების ნებისმიერ ეტაპზე. ზემოაღნიშნულის საფუძველზე ხელისუფლება უზრუნველყოფს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის დაბალანსების მიღწევას. ასევე, ქვეყნის წინაშე მდგარი პოლიტიკური, სოციალური თუ ეკონომიკური ამოცანების გადაწყვეტას.

კომპანიები იქმნება მოგების მიღების მიზნით, დამფუძნებლებს აინტერესებთ თუ რამდენად მომგებიანია მათი საწარმო. ამიტომაც მნიშვნელოვანია ზუსტად და სწორად იქნეს გამოთვლილი მოგების მაჩვენებელი. კომპანიაებმა სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა წარმართონ ფასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად.

საწარმოები საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ვალდებული არიან სააღრიცხვო პოლიტიკა წარმართონ 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 განსხვავებულ სააღრიცხვო (საფინანსო) და საგადასახადო მოგებას.

მოცემულ ნაშრომში გადმოცემულია მოგების გადასახადის აღრიცხვისათვის საჭირო როგორც თეორიული ასევე პრაქტიკული ასპექტი კონკრეტული კომპანიის მაგალითზე. ასევე განხილულია გადასახადების სამართლებრივი არსი და ფუნქციები, სამეწარმეო საქმიანობის ხელშემწყობი საგადასახადო პოლიტიკა, მოგების გადასახადის რეგულირების მექანიზმები. ასევე, საკანონმდებლო ინიციატივა საგადასახადო სისტემის

ესტონურ მოდელზე გადასვლის შესახებ, რომელიც ეგრეთ წოდებულ „განაწილებული მოგების გადასახადს“ ეფუძნება. აღწერილია, კანონპროექტში წარმოდგენილი ცვლილებები და მათი ამოქმედების ვადები. გაანალიზებულია რეფორმის მოსალოდნელი შედეგები და ცვლილების როგორც დადებით ისე უარყოფით ეფექტები.

# თავი 1. საადრიცხო და საგადასახადო მოგების გადასახადი

## 1.1 მოგების გადასახადის არსი და მნიშვნელობა

გადასახადები ქმნის სახელმწიფოს ეკონომიკურ და სამართლებრივ საფუძველს, რომლის გარეშეც სახელმწიფო ვერ იარსებებს. გადასახადების სახით ხდება ფულადი რესურსების მობილიზაცია სახელმწიფოს მხრიდან მისი სოციალური და ეკონომიკური ფუნქციების შესასრულებლად. უდიდესი მნიშვნელობა ენიჭება იმას, რომ ხელისუფლებამ სწორად განსაზღვროს ხარჯებისა და მის დასაფარად საჭირო შემოსავლების მოცულობა.

სახელმწიფოს გაჩენის პირველივე დღეებიდან გადასახადების სიდიდე და საგადასახადო ტვირთი პირდაპირ კავშირშია სახელმწიფოს ხარჯებთან. სწორედ სახელმწიფო ხარჯები და გადაწყვეტილებები საგადასახადო დაბეგვრის სფეროში არის სახელმწიფოს ფისკალური პოლიტიკა. ხელისუფლების უპირველესი ამოცანაა გადაწყვიტოს დაბეგვრის როგორი წესი, გადასახადის როგორი განაკვეთი იქნება უკეთესი და ეფექტური სახსრების მობილიზაციისათვის.<sup>1</sup>

ცნობილია, რომ გადასახადი ის ფასია, რომელსაც ცივილიზებული საზოგადოებისათვის ვიხდით. მართლაც, ჩვენი საზოგადოება ვერ იარსებებს ზოგიერთი გადასახადის გარეშე. ყოველი ჩვენგანი მთავრობისაგან ელის გარკვეული მომსახურების უზრუნველყოფას, როგორცაა გზები, პარკები, პოლიცია და სახელმწიფო თავდაცვა. ამ საზოგადოებრივი მომსახურებისათვის საჭიროა საგადასახადო შემოსავალი. ყველა მთავრობა გადასახადებს საზოგადოებისათვის საჭირო თანხების მისაღებად აწესებს და იყენებს. ვინაიდან გადასახადები ფისკალური პოლიტიკის ინსტრუმენტია. ისინი მრავალფეროვნად მოქმედებენ ჩვენს ცხოვრებაზე.<sup>2</sup>

**„საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“** გადასახადს განმარტავს შემდეგნაირად: „საქართველოს სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივ

<sup>1</sup> იმედაშვილი გ. (2016). საგადასახადო საქმე. სალექციო კურსი. თბილისი.

<sup>2</sup> გეგეშიძე ე. (2015) გვ.144 გადასახადები. თბილისი

ბიუჯეტებში სავალდებულო, უპირობო ფულად შენატანს, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი გადასახადის აუცილებელი, არაექვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე“.

### **გადასახადს გააჩნია ორი ძირითადი ფუნქცია:<sup>3</sup>**

1. ფისკალური ფუნქცია;
2. მარეგულირებელი ფუნქცია;

გადასახადების ფისკალური ფუნქციის მეშვეობით ხელისუფლება ახდენს სახელმწიფოს ფუნქციონირებისათვის საჭირო ფულადი რესურსების მობილიზირებას.

მარეგულირებელი ფუნქციის არსი მდგომარეობს იმაში, რომ გადასახადების მეშვეობით ხორციელდება შემოსავლების გადანაწილება, ხდება ცალკეული ეკონომიკური პროცესების სტიმულირება ან შენელება, ძლიერდება ან სუსტდება კაპიტალის დაგროვება, იზრდება ან მცირდება მოსახლეობის მსყიდველობითუნარიანობა. ზემოაღნიშნული ფუნქციების განსახორციელებლად არსებობს მრავალი სახის გადასახადი, რომელიც შესაძლებელია დაიყოს სხვადასხვა ნიშნის მიხედვით. არსებობს პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადები.

პირდაპირი გადასახადები უშუალოდ შემოსავალზე, ან ქონებაზე წესდება. არაპირდაპირ გადასახადებს მიეკუთვნება ისეთი გადასახადები, რომლებიც შედის საქონლის ფასში ან მომსახურების ტარიფებში.

საზღვარგარეთის ქვეყნების სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლებში, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი წვლილი ინდივიდუალურ საშემოსავლო გადასახადს შეაქვს. მეორე ადგილზე სოციალური გადასახადებია, შემდეგ არაპირდაპირი გადასახადებია (დღგ, აქციზი და ა.შ.) და პირდაპირი გადასახადები (მოგების და ქონების).

### **მოგების გადასახადის გადამხდელია:<sup>4</sup>**

- ა) რეზიდენტი საწარმო;

<sup>3</sup> ნ.კვატაშიძე, ა.ხორავა, ზ.გოგრიჭიანი ფინანსური ანგარიშგება. გამომცემლობა მერიდიანი 2015

<sup>4</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (2019)

ბ) არარეზიდენტი საწარმო, რომელიც საქართველოში საქმიანობას ახორციელებს მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ან/და შემოსავალს იღებს საქართველოში არსებული წყაროდან.

არარეზიდენტი საწარმო (გარდა საავიაციო ტრანსპორტით მგზავრთა საერთაშორისო გადაყვანისა და ტვირთების საერთაშორისო გადატანის განმახორციელებლისა), რომელიც საქართველოში საქმიანობას ახორციელებს მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, არის მოგების გადასახადის გადამხდელი მუდმივ დაწესებულებასთან დაკავშირებული საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული ერთობლივი შემოსავლის მიხედვით, რომელიც მცირდება ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებით.<sup>5</sup>

საავიაციო ტრანსპორტით მგზავრთა საერთაშორისო გადაყვანისა და ტვირთების საერთაშორისო გადატანის განმახორციელებელი არარეზიდენტი საწარმოს, რომელიც საქართველოში საქმიანობას ახორციელებს მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, დასაბეგრი მოგება განისაზღვრება საქართველოში მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით კალენდარული წლის განმავლობაში საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავლის მიხედვით, რომელიც იყოფა მის მიერ საქართველოში და საქართველოს ფარგლების გარეთ საგადასახადო წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ (მთლიან) შემოსავალზე და მრავლდება მის მიერ მიღებულ დასაბეგრ მოგებაზე.

თუკი საწარმოს წინა წელს არ ჰქონდა დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება), მიმდინარე გადასახადს არ იხდის. თუ საწარმოს ხელმძღვანელობისათვის ცხადი გახდება, რომ მიმდინარე წლის მოგება წინა წლის დასაბეგრ 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 ფაქტიური სიდიდის

---

<sup>5</sup> ნ.ტერაშვილი. საგადასახადო და საბაჟო პოლიტიკა. თბილისი 2016

დადგენაც. როგორც ცნობილია, ბიუჯეტში რეალურად გადასარიცხი მოგების გადასახადის სიდიდე საგადასახადო მოგებიდან გამოითვლება.

დასაბეგრი მოგების შემდგომ კომპანიაში ითვლიან გადასახდელი მოგების გადასახადს. მოგების გადასახადის განაკვეთი 15%-ია. მოგების გადასახადის გამოსათვლელად დასაბეგრი მოგება უნდა გავამრავლოთ 15%-ზე. მოგების გადასახადი გადაიხდება მიმდინარე გადასახდელების სახით, წინა საანგარიშგებო წელს მიღებული მოგების საფუძველზე.

## 1.2 საგადასახადო და სააღრიცხვო მოგების გადასახადის აღრიცხვის თავისებურებები

მოგება (ან ზარალი), როგორც წესი შემოსავლებისა და ხარჯების სხვაობაა. შესაბამისად, მოგება/ზარალის აღრიცხვა უპირველეს ყოვლისა, შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის საკითხებს უკავშირდება.

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 მესაკუთრეთა დამატებით შენატანებთან.

შემოსავლებს მიეკუთვნება ამონაგები და შემოსულობები. ამონაგები წარმოიშობა საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში და ცნობილია სხვადასხვა სახელწოდებით, როგორცაა: ამონაგები საქონლის რეალიზაციიდან, ამონაგები მომსახურების გაწევიდან, მიღებული პროცენტი, მიღებული დივიდენდი, როიალტი და საიჯარო ქირა (დამოკიდებულია საწარმოს საქმიანობის ტიპზე. მაგალითად, საპროცენტო შემოსავალი ძირითადი ამონაგებია კომერციულ ბანკებში).<sup>6</sup>

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

ბასს-ის განსაზღვრებით, ხარჯების ცნება მოიცავს ზარალს და ასევე ხარჯებს, რომლებიც წარმოიშობა საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში. საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის 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-

<sup>6</sup> ფინანსური აღრიცხვა, 2018. კაპლანის გამომცემლობა

მატერიალური ფასეულობები, ძირითადი საშუალებები) შემცირებით ან საწარმოდან გასვლით გამოიხატება.

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.

ბასს 12 – „მოგებიდან გადასახადები“ შესაბამისად 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.<sup>7</sup>

საგადასახადო მოგება გაიანგარიშება როგორც სხვაობა საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ შემოსავლებსა და ნებადართულ გამოქვითვებს შორის. საგადასახადო (დასაბეგრი) მოგება (საგადასახადო ზარალი) არის შესაბამისი საგადასახადო კანონმდებლობის მარეგულირებელი წესებით განსაზღვრული საანგარიშგებო პერიოდის მოგება (ზარალი), რომლის მიხედვითაც ხდება გადასახადის გადახდა (დაბრუნება)

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით საწარმოს დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი მოგება. იგი განისაზღვრება, როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის. ამასთან, ერთობლივ შემოსავალში ჩაითვლება ყველა ის შემოსავალი, რომელიც გავლენას ახდენს გადასახადის გადამხდელის მოგებაზე, მათ შორის უსასყიდლოდ მიღებული ქონებისა და ფულადი სახსრების სახით, გარდა დაბეგვრისაგან განთავისუფლებული შემოსავლებისა.

ერთობლივი შემოსავალიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა ძირითად საშუალებათა შეძენის, დადგმისა და

---

<sup>7</sup> ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 12. მოგებიდან გადასახადები

სხვა კაპიტალური ხარჯებისა, როდესაც არ არსებობს ამ კოდექსის გათვალისწინებული ძირითად საშუალებათა ღირებულების სრულად გამოქვითვის შემთხვევები. აგრეთვე იმ ხარჯების გარდა, რომლებიც არ ექვემდებარება გამოქვითვას საგადასახადო კოდექსის სხვადასხვა მუხლების დებულებათა თანახმად. საგადასახადო კოდექსი ადგენს ხარჯებს, რომლებიც არ შეიძლება გამოიქვითოს. ამასთან, გარკვეული ხარჯების მიმართ იყენებს შეზღუდვას ან გამოქვითვის თავისებურ განრიგს.<sup>8</sup>

**მაგალითი.** კომპანიამ „Georgian hotel management“ 2016 წელი დაასრულა 300,000 ლარი შემოსავლებით, რომელიც აღიარებულია დარიცხვის მეთოდით. ხარჯებმა შეადგინა 178,000 ლარი, სააღრიცხვო მოგება უდრის (300,000 -178,000) 122,000 ლარს. დავუშვათ, საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნების გათვალისწინებით ხარჯებმა შეადგინა 156,000 ლარი, საგადასახადო მოგებამ შეადგინა (300,000 -156,000) 144,000 ლარი, მოგების გადასახადი იქნება:

სააღრიცხვო	მოგებით	122,000	X	15	%	=	18,300
საგადასახადო	მოგებით	144,000	X	15	%	=	21,600
სხვაობა		+ 3,300 ლარი					

საწარმოები სააღრიცხვო მოგების განსაზღვრას ახდენენ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) პრინციპებით გაანგარიშებული მოგების მიხედვით, ხოლო ბიუჯეტში გადასახდელი მოგების გადასახადის დასაბეგრ სიდიდეს წარმოადგენს საგადასახადო მოგება, ანუ მოგება, რომელიც გაანგარიშებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (სსკ) მოთხოვნებით.

**არსებობს განსხვავებები შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარებაში ფინანსურ და საგადასახადო აღრიცხვაში:**

<sup>8</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. 2017

**1. შემოსავლები რეალიზაციიდან** ფასს დარიცხვის მეთოდით, როდესაც საქონლის ფლობასთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვანი რისკი და სარგებელი გადადის მყიდველზე.

**2. სასაქონლო-მატერიალური მარაგების გადაფასებით მიღებული მოგება ან ზარალი**

სსკ სასაქონლო-მატერიალური მარაგების აღრიცხვისას გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს დეფექტური ან მოძველებული და მოდიდან გამოსული საქონელი, რომლის რეალიზაციაც შეუძლებელია მის წარმოებაზე გაწეულ ხარჯებზე (შემენის ფასზე) მეტ ფასად, შეაფასოს მათ წარმოებაზე გაწეულ ხარჯებზე ან შემენის ფასზე უფრო ნაკლები ამ საქონლის შესაძლო სარეალიზაციო ფასით.

ფასს სასაქონლო-მატერიალური მარაგების შეფასება ხდება თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი ღირებულებით.

**3. ძირითადი საშუალებების ცვეთის და არამატერიალური აქტივის ამორტიზაციის ხარჯი**

სსკ კოდექსში ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ძირითადი საშუალებების საამორტიზაციო ანარიცხები გამოიქვითება განსაზღვრული ნორმების მიხედვით (მუხლი 111, პუნქტი 3).

ფასს-ში განსაზღვრული მეთოდებისა და ნორმების გამოყენებით.

**4. ძირითადი საშუალებების გასვლიდან მიღებული ზარალი**

სსკ ჯგუფურ ცვეთას დაქვემდებარებული ძირითადი საშუალებების გაყიდვისას, მათი ღირებულება ჩამოიწერება ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსიდან და ზარალის აღიარება არ ხდება, გარდა იმ შემთხვევებისა, რომელიც გაიღება ჯგუფში შემავალი ყველა ძირითადი საშუალების გაყიდვით ან როდესაც ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი 1,000 ლარზე ნაკლები რჩება (სსკ. 111)

ფასს ძირითადი საშუალებების გასვლიდან მიღებული ზარალის აღიარება ხდება ყოველი კონკრეტული ძირითადი საშუალების გასვლით.

**5. ძირითადი საშუალებების გასვლიდან მიღებული მოგება**

სსკ ჯგუფურ ცვეთას დაქვემდებარებული ძირითადი საშუალებების გაყიდვისას მთელი თანხა ჩამოიწერება ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსიდან გასაყიდი ფასით და მოგების აღიარება არ ხდება. თუ საგადასახადო წლის განმავლობაში ჯგუფის ძირითად საშუალებათა რეალიზაციიდან ამონაგები თანხა გადააჭარბებს ჯგუფის ღირებულებით ბალანსს წლის ბოლოსათვის, მაშინ მოგება აღიარდება ამ ნამეტი თანხით (ნამეტი თანხა ჩაითვლება ერთობლივ შემოსავალში) და ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი ნულს გაუტოლდება.

ფასს ძირითადი საშუალებების გასვლიდან მიღებული მოგების აღიარება ხდება ყოველი კონკრეტული ძირითადი საშუალების ნარჩენ საბალანსო ღირებულებაზე მეტი თანხით გაყიდვისას.

## **6. რემონტის ხარჯები**

სსკ რემონტის ხარჯები ჩამოიწერება ყოველწლიურად, საანგარიშო წლის წინა წლის ბოლოსათვის ძირითად საშუალებათა ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის 5 %-მდე ოდენობის თანხა, რემონტის ხარჯების დასაფარავად გაწეული დანარჩენი თანხა კი ზრდის ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსს (სსკ. მუხლი 115).

## **7. წარმომადგენლობითი ხარჯები**

სსკ წარმომადგენლობითი ხარჯები ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი პირებისათვის გამოიქვითება არა უმეტეს საგადასახადო წლის განმავლობაში მიღებული ერთობლივი შემოსავლის 1 პროცენტის ოდენობით (სსკ. მუხლი 116).

ფასს წარმომადგენლობით ხარჯები ხარჯად აღიარდება სრული სიდიდით.

## **8. გეოლოგიური კვლევებისა და ბუნებრივი რესურსების მოპოვების მოსამზადებელი მომსახურების ხარჯები და მათი ექსპლუატაციის უფლების შეძენასთან დაკავშირებულ ხარჯები**

სსკ . გეოლოგიური კვლევებისა და ბუნებრივი რესურსების მოპოვების მოსამზადებელი მომსახურების ხარჯები გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან თანდათანობით საამორტიზაციო ანარიცხების სახით სსკ-ს 111-ე მუხლით დადგენილი 20 პროცენტის

ოდენობით, ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის მიხედვით და აღირიცხება ცალკე ჯგუფად (სსკ. მუხლი 119).

**ფასს .** გეოლოგიური კვლევებისა და ბუნებრივი რესურსების მოპოვების მოსამზადებელი მომსახურების ხარჯხარჯად აღიარდება ერთბაშად იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც ის ფაქტიურად იქნა გაწეული ან აღიარდება აქტივის სახით, თუ იგი აკმაყოფილებს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს. აღნიშნული ტიპის კაპიტალიზებული დანახარჯები ამორტიზაციას ექვემდებარება საწარმოს თვალსაზრისით დადგენილი ვადიდან გამომდინარე.

### **9. სესხით სარგებლობის ხარჯები**

სსკ კრედიტისათვის (სესხისათვის) გადახდილი ან/და გადასახდელი პროცენტები გამოიქვითება არა უმეტეს კრედიტის (სესხის) წლიური 24 პროცენტის ფარგლებში, შესაბამისი პერიოდის პროპორციით (სსკ. მუხლი 107).

**ფასს** საპროცენტო ხარჯები მთლიანად აღიარდება პერიოდის ხარჯად.

### **10. საურავები და ჯარიმები**

სსკ ბიუჯეტში შეტანილი ან შესატანი სანქციების თანხები (საურავები და ჯარიმები) არ გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლებიდან (სსკ. მუხლი 120).

**ფასს** ბიუჯეტში შეტანილი ან შესატანი სანქციების თანხები (საურავები და ჯარიმები) აღიარდება ხარჯებად.

### **11. აქტივების უსასყიდლოდ ან შემცირებული ფასით მიწოდება**

სსკ აქტივების უსასყიდლოდ ან თვითღირებულებაზე ნაკლები ფასით მიწოდებისას მიმწოდებელი პირის მოგება განისაზღვრება, როგორც დადებითი სხვაობა მიწოდებული აქტივების საბაზრო ფასსა და ამ სსკ-ის მიხედვით განსაზღვრულ აქტივების ღირებულებას შორის. ე. ი. ამ ოპერაციით მიღებული ფინანსური შედეგი განისაზღვრება მიწოდებული ქონების საბაზრო ფასსა და ამ აქტივის ღირებულებას შორის არსებული სხვაობით

**ფასს** ამ ოპერაციით მიღებული ფინანსური შედეგი აღიარდება ზარალად.

## **12. არაეკონომიკურ საქმიანობაზე გაწეული ხარჯები**

სსკ ის ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის ეკონომიკურ საქმიანობასთან არ გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან, გარდა კოდექსის 117-ე მუხლით გათვალისწინებული თანხისა (მუხლი 106).

ფასს არაეკონომიკურ საქმიანობაზე გაწეული ხარჯები აღიარდება პერიოდის ხარჯად.

## **13. გართობაზე გაწეული ხარჯები**

სსკ გართობაზე გაწეული ხარჯები არ ექვემდებარება გამოქვითვას ერთობლივი შემოსავლიდან, გარდა იმ შემთხვევის, როდესაც გადასახადის გადამხდელი ახორციელებს გართობითი ხასიათის ეკონომიკურ საქმიანობას.(მუხლი 106).

ფასს გართობაზე გაწეული ხარჯები აღიარდება პერიოდის ხარჯად.

## **14. საქველმოქმედო ორგანიზაციებზე გაცემული შეწირულობის თანხები**

სსკ ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება საწარმოს მიერ საქველმოქმედო ორგანიზაციებზე გაცემული შეწირულობის თანხა, მაგრამ არა უმეტეს ერთობლივი შემოსავლიდან ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების (ამ მუხლით გათვალისწინებული გამოქვითვების გარეშე) შემდეგ დარჩენილი თანხის 10 პროცენტისა (მუხლი 117).

ფასს საქველმოქმედო ორგანიზაციებზე გაცემული შეწირულობის თანხები მთლიანად აღიარდება პერიოდის ხარჯად.

## **15. სადაზღვეო შენატანების თანხები**

სსკ დაზღვევის ხელშეკრულების საფუძველზე დამზღვეველთა ან დაზღვეულთა მიერ გადახდილი/გადასახდელი (დარიცხის მეთოდით გამოყენების მიხედვით) ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული შენატანები ექვემდებარება გამოქვითვას ერთობლივი შემოსავლიდან (მუხლი 118).

ფასს სადაზღვეო შენატანების თანხები აღიარდება პერიოდის ხარჯად.

## **16. მივლინების ხარჯები**

სსკ აღიარდება საგადასახადო ხარჯად საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დამტკიცებული ნორმის ფარგლებში (საქართველოს შიგნით მივლინებისას მივლინების სადღეღამისო ნორმა განისაზღვრება 15 ლარით). მივლინების ხარჯებს თუ გავათანაბრებთ ხელფასთან, მაშინ იგი გამოიქვითება სრულად, მიუხედავად ნორმებისა.

ფასს მივლინების ხარჯები მთლიანად აღიარდება პერიოდის ხარჯად.

#### **17. სამეცნიერო-კვლევითი საპროექტო და საცდელ საკონსტრუქტორო მომსახურების ხარჯები**

სსკ გამოქვითვას ექვემდებარება ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული სამეცნიერო - კვლევითი, საპროექტო და საცდელ - საკონსტრუქტორო მომსახურების ხარჯები, გარდა ძირითად საშუალებათა შეძენასა და დადგმაზე გაწეული, აგრეთვე სხვა კაპიტალზირებადი ხარჯისა (მუხლი 110).

ფასს სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების დანახარჯები გაწევისთანავე აისახება ხარჯის სახით, ხოლო საცდელ-საკონსტრუქტორო მომსახურების დანახარჯები გაწევისთანავე აისახება ხარჯის სახით ან აღიარდება აქტივის სახით, თუ იგი აკმაყოფილებს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს. აქტივად აღიარება კი სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგებას შორის სხვაობას განაპირობებს.

#### **18. გასული წლების ზარალის დაფარვა**

სსკ საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების გადამეტება ერთობლივ შემოსავალზე გადაიტანება ხუთ წლამდე ვადით და დაიფარება მომავალი პერიოდების ერთობლივი შემოსავლების ხარჯზე (მუხლი 121).

ამრიგად, წინა წლებში მიღებული ზარალის ჩამოწერა შეზღუდულია - მომავალ პერიოდებში მისაღები შემოსავლების ხარჯზე დაიფარება მხოლოდ ის ზარალი, რომელიც მიღებულია ბოლო ხუთი წლის განმავლობაში.

საგადასახადო კოდექსით წინა წლების დაუფარავი ზარალი შემოსავლებიდან გამოიქვითება საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული მოგების ფარგლებში, დარჩენილი თანხა ანალოგიურად ჩამოიწერება მომავალ წლებში.

ფასს საანგარიშგებო პერიოდის დასაბეგრ მოგებას არ აკლდება წინა წლების დაუფარავი ზარალი და ის იბეგრება მოგების გადასახადით.

ფასს-ის შესაბამისად განსაზღვრული მოგება/ზარალი -ითვალისწინებს საანგარიშგებო პერიოდში მიღებულ ფინანსურ შედეგს, რომელიც განისაზღვრება ყველა ხარჯის გათვალისწინებით, ყოველგვარი საგადასახადო შეზღუდვების გარეშე. ეს ის სიდიდეა, რომელიც შემდომში დაყვანილი უნდა იქნეს საგადასახადო მოგებაზე ანუ დაკორექტირდეს საგადასახადო კანონმდებლობის გათვალისწინებით - ხარჯების შეზღუდული აღიარებით.

კონკრეტულ მაგალითზე განვიხილოთ მაკორექტირებელი მუხლები, დავადგინოთ მათი სააღრიცხვო და საგადასახადო სიდიდე, გავიანგარიშოთ სხვაობის თანხა, დავაკორექტიროთ სააღრიცხვო მოგება სხვაობის თანხით და დავადგინოთ საგადასახადო (დასაბეგრი) მოგება.

კომპანია “Georgian hotel managment”-ის 2016 წლის საანგარიშგებო პერიოდი ხასიათდება შემდეგი სააღრიცხვო მაჩვენებლებით:

ფასს-ით განსაზღვრული მოგება შეადგენს 180,000 ლარს.

**1. შემოსავლები რეალიზაციიდან** კომპანიამ მიიღო ერთნაირი შემოსავლები რეალიზაციიდან ფასს-ით და სსკ-ით 520,000 ლარი.

**2. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ჩამოფასება**

მთლიანად გამოუსადეგარი მარაგები ჩამოფასდა 800 ლარი. (ე.ი. ეს ის სიდიდეა, რომლის ზარალად აღიარება ნებადართულია სსკ-ით) და საბაზრო ფასის დაცემის გამო 2,200 ლარის ღირებულების მარაგები ჩამოფასდა ნეტო-სარეალიზაციო ღირებულებამდე, რაც ნებადართულია ფასს-ით, სხვაობა შეადგენს +1400 ლარი.  $(-800 + 2,200)$ .

**3. არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია** შეადგენს 500 ლარი, ხოლო სსკ-ით ნებადართულია ამორტიზაციის დარიცხვა პირვალდელი ღირებულების 15%, რაც შეადგენს 300 ლარს., სხვაობა შეადგენს +200 ლარს.  $(-300 + 500)$ .

4. ძირითადი საშუალებების ცვეთა - კომპანია იყენებს ცვეთის დარიცხვის წრფივ მეთოდს, რომლის მიხედვით ცვეთის თანხამ შეადგინა 3,500 ლარი, სსკ-ით ცვეთის თანხა უდრის 1,800 ლარს., სხვაობა შეადგენს +1,700 ლარს.  $(-1,800 + 3,500)$ .

5. ძირითადი საშუალებების გასვლიდან მიღებული ზარალი - კომპანიამ გაყიდა დანადგარი 4,425 ლარი, მათ შორის დღგ 675 ლარი, მისი ნარჩენი ღირებულება შეადგენს 4,000 ლარს. გაყიდვის შემდეგ ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი შეადგენს 800 ლარს. ფასს-ით მიღებულია ზარალი 250 ლარი.  $(4,425-675-4,000)$ , სსკ-ით მიღებულია ზარალი 800 ლარი. სხვაობა შეადგენს - 550 ლარი.  $(-800+250)$ .

6. ძირითადი საშუალებების გასვლიდან მიღებული მოგება - კომპანიამ გაყიდა ქსეროქსი 4,130 ლარი., მათ შორის დღგ 630 ლარი., მისი ნარჩენი ღირებულება შეადგენს 1,600 ლარი. ქსეროქსის გაყიდვის შემდეგ ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი შეადგენს 2,050 ლარს. ფასს-ით მოგება შეადგენს 1,900 ლარს.  $(4,130-630-1,600)$ , ხოლო სსკ-ით მოგება შეადგენს 1,450 ლარს  $(4,130-630-2,050)$  სხვაობა შეადგენს - 450 ლარს.  $(+1,450-1,900)$ .

7. საექვო ვალების კორექტირება და უიმედო ვალების გამოქვითვა - კომპანიის დებიტორული დავალიანების სიდიდემ სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოსათვის შეადგინა 120,000 ლარი, საიდანაც სავარაუდოდ 12,000 ლარი არ იქნება მიღებული. საექვო ვალების ეს თანხა დადგენილი იქნა დებიტორული დავალიანების ხანდაზმულობის ანალიზის შედეგად. ამრიგად, კომპანიამ სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოსათვის შექმნა 12,000 ლარის საექვო ვალების რეზერვი. ამასთან ერთად, კომპანიამ მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში ჩამოწერა და ფინანსურ დოკუმენტებში ასახა 3,000 ლარი.

ე.ი. ფასს-ით საექვო ვალების ხარჯი შეადგენს 12,000 ლარს, ხოლო სსკ-ით ხარჯად აღიარდება მხოლოდ 3,000 ლარი ანუ დავალიანების ის თანხა, რომელიც ჩამოწერილია და ასახულია გადასახადის გადამხდელის საბუღალტრო ანგარიშგებაში. სხვაობა შეადგენს + 9,000 ლარს  $(-3,000+12,000)$ .

**8. რემონტის ხარჯები** - კომპანიამ საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ჩაატარა მიმდინარე რემონტი, რაშიც დაიხარჯა 1,850 ლარი, რომელიც ფასს-ით მთლიანად აღიარდება ხარჯად. გასული წლის ბოლოსათვის ძირითად საშუალებათაჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი შეადგენს 24,000 ლარს, აქედან გამომდინარე, სსკ-ით ხარჯად აღიარდება რემონტზე გაწეული დანახარჯების მხოლოდ ნაწილი 1,200 ლარი ( $24,000 \times 5\%$ ), სხვაობა შეადგენს + 650 ლარს ( $-1,200+1,850$ ).

**9. წარმომადგენლობითი ხარჯები** - პირმა ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში გაწია შემდეგი სახის ხარჯები: კომპანიის სახელით გამართული ღონისძიებებისათვის (პრეზენტაციები, მიღებები) პროტოკოლით გათვალისწინებულ (მინერალური წყლები, წვენები, ჩაი, ყავა, საუზმე, სადილი, ვახშამი) ხარჯებისათვის დაიხარჯა 1,200 ლარი; საექსკურსიო და კულტურულ-სანახაობითი ღონისძიებების ხარჯებმა შეადგინა 1,500 ლარი; სუვენირების შეძენის ხარჯებმა შეადგინა 500 ლარი; სტუმრების მომსახურების უზრუნველყოფისათვის კი დაიხარჯა - 3,800 ლარი. კომპანიის მიერ გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯების სრული თანხა შეადგენს 7,000 ლარს, რომელიც ფასს-ით მთლიანად აღიარდება ხარჯად. სსკ-ით კომპანიის მიერ გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯები აღიარდება ხარჯად მხოლოდ საგადასახადო წლის განმავლობაში მიღებული ერთობლივი შემოსავლის 1 პროცენტის ოდენობითანუ 5,200 ლარი ( $520,000 \times 1\%$ ). სხვაობა შეადგენს + 1,800 ლარს ( $-5,200+7,000$ ).

**10. გეოლოგიური კვლევებისა და ბუნებრივი რესურსების მოპოვების მოსამზადებელი მომსახურების ხარჯები და მათი ექსპლუატაციის უფლების შეძენასთან დაკავშირებულ ხარჯები**

კომპანიამ გეოლოგიურ კვლევებზე დახარჯა 2,200 ლარი, რაც ფასს-ით აღიარდება ხარჯად, ხოლო სსკ-ით ხარჯად აღიარდება მხოლოდ 440 ლარი ამორტიზაციის დარიცხვის გზით. სხვაობა შეადგენს + 1,760 ლარს ( $-440+2,200$ ).

**11. სესხით სარგებლობის ხარჯები** კომპანიამ აიღო 50,000 ლარის ტოლი სესხი წლიური 28% -ანი განაკვეთით. ფასს-ით საპროცენტო ხარჯები მთლიანად აღიარდება პერიოდის ხარჯად. აქედან გამომდინარე, ფასს-ით წლიური საპროცენტო ხარჯი შეადგენს 14,000

ლარს, სსკ-ით კი - ხარჯად აღიარდება მხოლოდ 12,000 ლარი ( $50,000 \times 24\%$ ). სხვაობა შეადგენს + 2,000 ლარს ( $-12,000+14,000$ ).

**12. საურავები და ჯარიმები** კომპანიას საგადასახადო დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენისათვის დაეკისრა 400 ლარის ტოლი ჯარიმა და 850 ლარის ტოლი საურავი მოგების გადასახადის გადახდის დაგვიანებისათვის, სულ 1,250 ლარი.

ფასს-ით ბიუჯეტში შეტანილი ან შესატანი სანქციების თანხები (საურავები და ჯარიმები) სრულად აღიარდება ხარჯებად. სსკ-ით ბიუჯეტში შეტანილი ან შესატანი სანქციების თანხები (საურავები და ჯარიმები) არ აღიარდება ხარჯად. სხვაობა შეადგენს + 1,250 ლარს ( $0+1,250$ ).

**13. აქტივების უსასყიდლოდ ან შემცირებული ფასით მიწოდება** კომპანიამ გაყიდა საქონელი 1,180 ლარად დღგ-ის ჩათვლით, რომლის თვითღირებულება შეადგენს 1,200 ლარს. ამ საქონლის საბაზრო ფასია 1,500 ლარი. ფასს-ით კომპანიამ მიიღო 200 ლარის ტოლი ზარალი. სსკ-ით საქონლის გაყიდვით მიღებულია 300 ლარის ტოლი მოგება. სხვაობა შეადგენს + 500 ლარს ( $(+300 + 200)$ ).

**14. არაეკონომიკურ საქმიანობაზე გაწეული ხარჯები** კომპანიამ საანგარიშგებო პერიოდში გაწია შემდეგი სახის არაეკონომიკური დანიშნულების ხარჯი:

არასამთავრობო ორგანიზაციებზე გაცემული თანხა 2,100 ლარი, თანამშრომლების შვილების სწავლის ქირა 1,500 ლარი, თანამშრომლების სამედიცინო დისპანსერიზაციაზე 600 ლარი, საქველმოქმედო ორგანიზაციებზე გაცემული შეწირულობის თანხა 1,550 ლარი, სულ 5,750 ლარი. ეს არის მთლიანად ფასს-ით აღიარებული ხარჯი, ხოლო სსკ-ით ხარჯად აღიარდება მხოლოდ 1,550 ლარი. სხვაობა შეადგენს +4,200 ლარს.

**15. გართობაზე გაწეული ხარჯები** კომპანიამ საანგარიშგებო პერიოდში გაწია შემდეგი სახის ხარჯები: ოპერის ბილეთების შეძენა 300 ლარი დედებისა და ქალთა დღეებთან დაკავშირებულ საზეიმო საღამოებისათვის 2,100 ლარი, სულ 2,400 ლარი. ეს არის მხოლოდ ფასს-ით აღიარებული ხარჯი, სხვაობა შეადგენს +2,400 ლარს.

**16. დაზღვევა** კომპანიამ ნებაყოფლობით დააზღვია ავტომანქანები 2,500 ლარად. ეს არის მხოლოდ ფასს-ით აღიარებული ხარჯი, სხვაობა შეადგენს +2,500 ლარს.

**17. მივლინების ხარჯები** მივლინების ხარჯებმა შეადგინა 3,000 ლარი. აქედან საგადასახადო ხარჯად აღიარდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დამტკიცებული ნორმის ფარგლებში მხოლოდ 2,100 ლარი. სხვაობა შეადგენს +900 ლარს.

**18. გასული წლების ზარალის დაფარვა** კომპანიას აქვს დაგროვილი წინა ორი წლის ზარალი 36,000 ლარის ოდენობის, რაც სსკ-ით აღიარდება საგადასახადო ხარჯად. ვინაიდან, საგადასახადო კოდექსის თანახმად წინა წლების დაუფარავი ზარალი შემოსავლებიდან გამოიქვითება საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული მოგების ფარგლებში. ფასს-ით საანგარიშგებო პერიოდის დასაბეგრ მოგებას არ აკლდება წინა წლების დაუფარავი ზარალი და ის იბეგრება მოგების გადასახადით. სხვაობა შეადგენს - 36,000 ლარს.

**ფინანსური აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად გამოთვლილი მოგება შეადგენს + 156,000 ლარს. მოცემული მონაცემების ხაფუძველზე გამოვთვალოთ საგადასახადო მოგება**

ფინანსური მოგების საგადასახადო მოგებაზე კორექტირება

**ფინანსური მოგება + 156,000 ლარი**

**საგადასახადო მოგების დასაანგარიშებლად საჭირო კორექტირებები** - ჩამოთვლილია ის მუხლები, როლებიც საგადასახადო კოდექსისაგან განსხვავებულად იქნენ დაანგარიშებულნი. ეს მაჩვენებლები აისახება შემდეგ სვეტებში: A სვეტში - შემოსავლები და ხარჯები საგადასახადო კოდექსის მიხედვით; B სვეტში - შემოსავლები და ხარჯები ფასს-ის მიხედვით; C სვეტში - ჩაიწერება მაკორექტირებელი თანხა - A სვეტის და B სვეტის ალგებრული ჯამი ( $C = A + B$ ). A სვეტში შემოსავლები აღინიშნება (+) ნიშნით, ხარჯები (-) ნიშნით; B სვეტში პირიქით, შემოსავლები აღინიშნება (-) ნიშნით, ხარჯები (+) ნიშნით; ჩ სვეტში ჩაიწერება A და B სვეტებს შორის წარმოქმნილი სხვაობა.

საგადასახადო მოგების დასაანგარიშებლად საჭირო კორექტირებები	A შემოსავლები და ხარჯები საგადასახადო კოდექსის მიხედვით	B შემოსავლები და ხარჯები ფინანსური ანგარიშგების მიხედვით	A+B=C
1. შემოსავლები რეალიზაციიდან	+520,000	-520,000	-
2. სასაქონლო-მატერიალური მარაგების გადაფასებით მიღებული მოგება/ზარალი	-800	+2,200	+1,400
3. არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია	-300	+500	+200
4. ძირითადი საშუალებების ცვეთა	-1,800	+3,500	+1,700
5. ძირითადი საშუალებების გასვლით მიღებული ზარალი	-800	+250	-550
6. ძირითადი საშუალებების გასვლით მიღებული მოგება	+1,450	-1,900	-450
7. საექვო და უიმედო ვალები	-3,000	+12,000	+9,000
8. რემონტის ხარჯები	-1,200	+1,850	+650
9. წარმომადგენლობითი ხარჯები	-5,200	+7,000	+1,800
10. გეოლოგიური კვლევებისა და ბუნებრივი რესურსების მოპოვების მოსამზადებელი მომსახურების ხარჯები	-440	+2,200	+1,760
11. სესხით სარგებლობის ხარჯები	-12,000	+14,000	+2,000
12. საურავები და ჯარიმები	-	+1,250	+1,250
13. აქტივების უსასყიდლოდ ან შემცირებული ფასით მიწოდება	+300	+200	+500
14. არაეკონომიკურ საქმიანობაზე გაწეული ხარჯები	-1,550	+5,750	+4,200
15. გართობაზე გაწეული ხარჯები	-	+2,400	+2,400
16. ნებაყოფლობითი და მაგროვებადი დაზღვევა	-	+2,500	+2,500

17. მივლინების ხარჯები	-2,100	+3,000	+900
მაკორექტირებელი თანხების ჯამი	+ 492,560	- 463,300	+29,260
დასაკორექტირებელი მოგება წინა წლების ზარალის გამოქვითამდე (+156,000+29,260)			+185,260
18. გასული წლების ზარალის დაფარვა			-36,000
დასაბეგრი საგადასახადო მოგება			149,260

ყველა შემთხვევაში საგადასახადო და სააღრიცხვო მოგება გაიანგარიშება ფორმულით:

$$\text{მოგება (ზარალი)} = \text{შემოსავლები} - \text{ხარჯები}$$

რამდენადაც, სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგება ფორმირდება სხვადასხვანაირად, შეიძლება ერთი აღემატებოდეს მეორეს ან პირიქით, წარმოიქმნის დადებით ან უარყოფით საგადასახადო ეფექტს, რომლის გაუთვალისწინებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაში უარყოფითად იმოქმედებს საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

ფასს-ით ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ფუნდამენტალური კონცეფციაა დარიცხვის 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, შემოსავლებისა 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 ანგარიშგებაში, პირდაპირ მიეკუთვნებიან საკუთარ კაპიტალს და ამავდროულად, ჩაირთვებიან დასაბეგრი 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.<sup>9</sup>

<sup>9</sup> ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები 12

ღარიცხვისა და შესაბამისობის პრინციპზე დაფუძნებით, ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“-ს მთავარი მოთხოვნა მდგომარეობს იმაში, რომ ფინანსური ანგარიშგებაში აისახოს არა მხოლოდ მიმდინარე, არამედ იმ ოპერაციების მომავალი საგადასახადო შედეგები, რომელიც განხორციელდა მიმდინარე საანგარიშგებო წელს.<sup>10</sup>

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 ინვესტორებზე. მათ აინტერესებთ შეძლებს თუ არა საწარმო დივიდენდების, პროცენტების, სესხების, მოგების გადასახადის გადახდას. ეს კი დამოკიდებულია საწარმოს მომავალ შემოსავლებსა და ხარჯებზე, მათ შორის მოსალოდნელ მოგების გადასახადის ვალდებულებაზეც. 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 ბლანსში 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.

---

<sup>10</sup> ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები 12- მოგებიდან გადასახადები

### 1.3 მიმდინარე და გადავადებული გადასახადის აღიარება, შეფასება

#### გამოყენება და დაფარვა

აქტივების აღიარების 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.<sup>11</sup> როდესაც საწარმო აქტივის საბალანსო ღირებულების თანხას ამოიღებს, დასაბეგრი დროებითი სხვაობა ანულირდება (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 შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში დაბანდებულ ინვესტიციებთან და ერთობლივ საქმიანობაში წილობრივ მონაწილეობასთან, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც სრულდება ორივე პირობა:

- ა) სათავო საწარმოს, ინვესტორს ან სრულფლებიან მონაწილეს შეუძლია გააკონტროლოს დროებითი სხვაობების ცვლილების ქრონომეტრულობა; და
- ბ) თუ მოსალოდნელია, რომ დროებითი სხვაობა არ ამოიწურება უახლოეს მომავალში.

---

<sup>11</sup> ხორავა ა. კვატაშიძე ნ. გოგრიჭიანი ზ.- ფინანსური აღივცხვა მეორე დონე. თბილისი 2017

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 ვალდებულების 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 არსებობა, 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.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 12. მოგებიდან გადასახადები

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;
2. ყველა აქტივებისა და ვალდებულებების საგადასახადო ბაზის განსაზღვრა;
3. საგადასახადო ბაზიდან საბალანსო ღირებულების გამოკლებით სხვაობების განსაზღვრა:
  - დროებითი, რომელიც ღებულობს მონაწილეობას გადავადებული გადასახადების გაანგარიშებაში;
  - მუდმივი, რომელიც არ ღებულობს მონაწილეობას გადავადებული გადასახადების გაანგარიშებაში;
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.

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 პირდაპირად იარებულება საკუთარ კაპიტალში; ან
- ბ) საწარმოთა გაერთიანების გამო.

გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება აისახება ანგარიშზე 4210 - „გადავადებული მოგების გადასახადი“. ამ ანგარიშის კრედიტში აისახება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში გადასახდელი მოგების გადასახადი, დებეტში კი - მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში გადასახდელი მოგების გადასახადის უკუგატარება/ გამოყენება. საგადასახადო ხარჯი აისახება ანგარიშზე 9210 - „საალრიცხვო მოგების გადასახადი“. საგადასახადო ხარჯი არის საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალის განსაზღვრისას გამოყენებული მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების მთლიანი თანხა.

**გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების წარმოქმნა და გამოყენება აისახება შემდეგი გატარებებით:**

№	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		

გადავადებული საგადასახადო აქტივი აისახება ანგარიშზე 2340 - „გადავადებული საგადასახადო აქტივი“. ამ ანგარიშის დებეტში აისახება წარმოქმნილი აქტივი, ხოლო კრედიტში კი - აქტივის გამოყენება, აღდგენა.

**გადავადებული საგადასახადო აქტივის წარმოქმნა და გამოყენება აისახება შემდეგი**

**გატარებებით:**

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		

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.

საწარმოს მოგება მოწყობილობის ცვეთის ხარჯის გამოკლებამდე ხუთი წლის განმავლობაში უცვლელია და შეადგენს 135,000 ლარს. მოწყობილობის 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 საჟურნალოგატარე ბეზით.

სხვაობა საბალანსო ღირებულებასა და საგადასახადო ბაზას შორის (ლარი)

მაჩვენებლები	წ ლ ე 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	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 მოწყობილობაზე განსხვავებული ცვეთის დარიცხვა, დავადგინოთ მოწყობილობის საბალანსო ღირებულებასა და საგადასახადობაზას შორის სხვაობები - მათი არსიდა სიდიდე.

**გადავადებული 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%	
გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (აქტივი)	(600)	(1,200)	1,800	900	0
		[600+600]	[1,200+600]	[1,800-900]	[900-900]

ცხრილიდან ირკვევა, რომ პირველი წლის ბოლოს მოწყობილობის 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) გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების თანხა. მეოთხე და

მეხუთე წელს სიტუაცია შეიცვალა - მოწყობილობის საგადასახადო ბაზა აღმატება საბალანსო ღირებულებას, რის გამოც ბიუჯეტში მეტია გადასახდელი, ვიდრე ბუღალტრული მონაცემებით. ამ მდგომარეობამ გამოიწვია გადავადებული ვალდებულების გამოყენება, ყოველწლიურად 900 ლარის ოდენობით. ხოლო მეხუთე წლის ბოლოსათვის სრულად იქნა ამოწურული 1,800 ლარის გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება.

საქურნალო გატარებებისათვის მოვამზადოთ ინფორმაცია ბიუჯეტში შესატანი გადასახადის, გადავადებული ვალდებულებისა და სააღრიცხვო ხარჯის შესახებ

**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:

ანგარიშის დასახელება და ოპერაციის შინაარსი	დებიტი	კრედიტი	ლარი
მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		18,750
		3310	18,750
<b>1 მიმდინარე მოგების გადასახადის დარიცხვა</b>			
მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		600
გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება		4210	600
გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების სიდიდით სააღრიცხვო მოგების გადასახადის ხარჯის გაზრდა			

	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		18,750
	მიმდინარე მოგების გადასახადი		3310	18,750
<b>2</b>	<b>მიმდინარე მოგების გადასახადის დარიცხვა</b>			
	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		600
	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება		4210	600
<b>3</b>	<b>გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების სიდიდით სააღრიცხვო მოგების გადასახადის ხარჯის გაზრდა</b>			
	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		19,350
	მიმდინარე მოგების გადასახადი		3310	19,350
	<b>მიმდინარე მოგების გადასახადის დარიცხვა</b>			
	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		600
	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება		4210	600
<b>4</b>	<b>გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების სიდიდით სააღრიცხვო მოგების გადასახადის ხარჯის გაზრდა</b>			
	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		20,250
	მიმდინარე მოგების გადასახადი		3310	20,250
<b>5</b>	<b>მიმდინარე მოგების გადასახადის დარიცხვა</b>			
	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება	4210		900
	მოგების გადასახადის ხარჯი		9210	900
<b>6</b>	<b>საგადასახადო ხარჯის შემცირება გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების ხარჯზე (ვალდებულების გამოყენება/დაფარვა)</b>			
	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		20,250
	მიმდინარე მოგების გადასახადი		3310	20,250
<b>7</b>	<b>მიმდინარე მოგების გადასახადის დარიცხვა</b>			
	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება	4210		900
	მოგების გადასახადის ხარჯი		9210	900

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: 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 საანგარიშგების 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 ( $25,000 - 3,000$ ).

დავუშვათ, 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 ამოიწურება 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.

როგორც წესი, გადავადებული გადასახადები აღიარდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში - გადავადებული მოგების გადასახადი ან ზრდის ან ამცირებს მოგების გადასახადის ხარჯს. მაგრამ, მიმდინარე გადასახადი და გადავადებული

გადასახადი პირდაპირ უნდა აისახოს საკუთარკაპიტალში, 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 ქვეგანაყოფის ფინანსური ანგარიშგების 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.

საწარმომ მოახდინა მოწყობილობის აფასება 50,000 ლარით. აფასების თანხა საგადასახადო მიზნებისათვის არ აღიარდება. მიმდინარე წლის ბოლოსათვის გადავადებულმა საგადასახადო ვალდებულებამ შეადგინა 5,000 ლარი. მოგების გადასახადის განაკვეთია 15%.

**განვსაზღვროთ:**

**1) განვსაზღვროთ გადავადებული მოგების გადასახადი;**

**2) ავსახოთ საჟურნალო 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:

	ანგარიშის დასახელება და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი	ლარი
	მანქანა დანადგარები	2150		50,000
1	ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი		5420	50,000
<b>მოწყობილობის აფასება</b>				
	ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	5420		7,500
	გადავადებული მოგების გადასახადი		4210	7,500
<b>გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების აღიარება</b>				
	გადავადებული მოგების გადასახადი	4210		2,500

2	ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი		5420	2,500
<b>ვალდებულების კორექტირება (შემცირება) კაპიტალის მუხლით</b>				

როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის საგადასახადო ბაზას, დასაბეგრი ეკონომიკური სარგებლის თანხა გადაარჭარბებს დასაბეგრი მიზნებისათვის დასაშვებ გამოსაქვით თანხას. ეს თანხა არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობა, რომელიც წარმოადგენს გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას.

განვიხილოთ შემთხვევა როდესაც წარმოიქმნება გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება.

კომპანიის პირველი ორი წლის მოგებამ საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების გამოქვითვამდე შეადგენს 105,000 ლარს. მიმდინარე წელს კაპიტალიზებულია საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ხარჯები 40,500 ლარის ოდენობით. ამ ხარჯების ამორტიზაციის წლიური თანხა შეადგენს 8,500 ლარს. საგადასახადო მიზნებისათვის ეს ხარჯები გამოიქვითება გაწევის პერიოდში. მეორე წელს ხელმძღვანელობამ გადაწყვიტა საცდელ-საკონსტრუქტორო დანახარჯების საბალანსო ღირებულების ჩამოწერა.

მაჩვენებლები	1 წელი		2 წელი	
	სსკ-ით	ბასს-ით	სსკ-ით	ბასს-ით
მოგება ამორტიზაციის თანხის გამოკლებამდე	105,000	105,000	105,000	105,000
საცდელ საკონსტრუქციო სამუშაოების ამორტიზაცია	40,500	8,500	0	32,000
მოგება	64,500	96,500	105,000	73,000
მოგების გადასახადი	9,675		15,750	
არამატერიოალური აქტივის ღირებულება	0	32,000	0	0
დროებითი სხვაობა		32,000 (40,500-8,500)		0
გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება		4,800(32,000*15%)		

საგადასახადო ხარჯი		14,475(4,800+9,675 )		10,950(15,750-4,800)
წმინდა მოგება		85,025(96,500-14,475)		62,050(73,000-10,950)

პირველ წელს აქტივის საბალანსო ღირებულება საგადასახადო ბაზაზე მეტი იყო 32,000 ლარით, რის გამოც წარმოიქმნა საგადასახადო ვალდებულება 4,800 ლარის ოდენობით.

ავსახოთ ანგარიშებზე

ანგარიშის დასახელება და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი	თანხა
<b>გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების წარმოქმნა</b>			
სააღრიცხვა მოგების გადასახადი	9210		4,800
გადავადებული მოგების გადასახადი		4210	4,800
<b>მოგების გადასახადის დარიცხვა</b>			
სააღრიცხვო მოგების გადასახადი	9210		9,675
გადასახდელი მოგების გადასახადი		3310	9,675

საგადასახადო ხარჯმა შეადგინა **14,475**

**მეორე წელს** გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა აღმოიფხვა და დაიხურება გადავადებული მოგების გადასახადის ანგარიში უკუგატარებით:

ანგარიშის დასახელება და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი	თანხა
გადავადებული მოგების გადასახადი	4210		4,800

სააღრიცხვო მოგების გადასახადი		9210	4,800
<b>მოგების გადასახადის დარიცხვა</b>			
სააღრიცხვო მოგების გადასახადი		9210	15,750
გადავადებული მოგების გადასახადი		3310	15,750

საგადასახადო ხარჯმა შეადგინა 10,950 ლარი

გადავადებული საგადასახადო აქტივის აღიარება ხდება საგადასახადო ზარალის შემთხვევაში თუ კანონით ნებადართულია საგადასახადო ზარალის გამოქვითვა მომდევნო პერიოდში. ზარალთან დაკავშირებული საგადასახადო აქტივის აღიარება უნდა დაექვემდებაროს განსჯას, რათა განისაზღვროს შეძლებს თუ არა საწარმო საგადასახადო ზარალის გამოყენებას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი უშვებს კომპანიის მიერ მირებული ზარალის გამოქვითვას საანგარიშგების მომდევნო ხუთი წლის განმავლობაში.

არსებობს ისეთი სხვაობა, რომელიც არ წარმოქმნის დროებით სხვაობას, რადგან აქტივების და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულება თავდაპირველი აღიარებისას განსხვავდება მისი თავდაპირველი საგადასახადო ბაზისგან. სხვა სიტყვებით ეს იმას ნიშნავს, რომ მტელი რიგი სააღრიცხვო ხარჯებისა საგადასახადო შემოსავლებიდან არ გამოიქვითება. მაგალითად წარმომადგენლობითი ხარჯები, საბიუჯეტო ჯარიმები და სხვა. ამ მიზეზით წარმოქმნილი სხვაობა არ არის დროებითი, ის არ აღიარდება და არ ხდება მისი გადავადება.

გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების 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;

ბ) მოგებიდან გადასახადთან დაკავშირებული გადავადებული საგადასახადო აქტივები და ვალდებულებები დაკავშირებულია მოგებიდან გადასახადთან, რომელსაც ერთი და იგივე საგადასახადო ორგანო განსაზღვრავს :

I) ერთი და იმავე გადამხდელისათვის, ან

II) სხვადასხვა გადამხდელისათვის, 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.

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
- საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) თანხა, რომელიც უკავშირდება ცვლილებებს სააღრიცხვო პოლიტიკაში და შეცდომებს და ბასს 8-ით გათვალისწინებულია მათი საანგარიშგებო 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), გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და გამოუყენებელი 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 რომელთათვისც გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებები არ არის აღიარებული;

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

შპს „Georgian hotel management“-ის მოგების გადასახადი შეადგენს 37,809 ლარს. კომპანია „Georgian hotel management“ ის მიერ არ ხდება ფინანსური მოგების გამოთვლა, რაც განსხვავებულია საგადასახადო მოგებისაგან. შემოსავლები და ხარჯები განსხვავებულად აღიარდება ფინანსურ და საგადასახადო აღრიცხვაში.

გამოვთვალთ შპს „Georgian hotel management“ ფინანსური მოგება და 2016 წელს სანგარიშგებო პერიოდში არსებული მონაცემების საფუძველზე განვსაზღვროთ გადავადებული საგადასახადო აქტივი და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება.

კომპანიის მიერ 2016 წელს მიღებული ერთობლივი შემოსავალი შეადგენს 5 636 012 ლარს . ერთობლივი შემოსავალი მოიცავს:

1. საქონლის მიწოდებით მიღებული შემოსავალი 5,595,730 ლარი
2. მომსახურების მიწოდებით მიღებული შემოსავალი 20,000 ლარი
3. ქონების იჯარით გაცემით მიღებული შემოსავალი 20,282 ლარი

დებეტი-1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 6,650,494

კრედიტი-3330 გადასახდელი დღგ 1,014,482

კრედიტი -6110 შემოსავალი რელალიზაციიდან 5,595,730

კრედიტი -8190 სახვა არასაოპერციო შემოსავლები 40, 282

2016 წელს საწყისი სასაქონლო მატერიალური მარაგების ნაშთმა 522,553 ლარი, ხოლო საბოლოო სასაქონლო მატერიალური მარაგების ნაშთმა 517,023 ლარი შეადგინა. საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში შესყიდულია 4,575,139 ლარის საქონელი.

**რელიზებული საქონლის თვითღირებულება** = საანგაროშგებო პერიოდის დასაწყისში არსებული სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები+ შესყიდული სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები- საანგაროშგებო პერიოდის ბოლოსთვის არსებული სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები

**საქონლის შესყიდვა:**

დებეტი - 1610 საქონელი	4 575 139
დებეტი- 3340 გადახდილი დღგ	823 525
კრედიტი 3110 ვალდებულება მიწოდებითა და მომსახურებით	5 398 664

გაყიდული პროდუქციის თვითღირებულებით ჩამოწერა 4 610 669 ლარის.

რ.ს.თ = 522 553 + 4 575 139 - 517 023 = 4 610 669

დებეტი - 7210 რელიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	4 610 669
კრედიტი -1610 საქონელი	4 610 669

**ძირითდი საშუალებების ცვეთა**

შენობა ნაგებობების საბალანსო ღირებულება საანგარიშგები პერიოდის დასაწყისში შეადგენს 629,325 ლარს. ფასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად ცვეთა ფინანსური კუთხით ერიცხება წრფივი მეთოდით საექსპლუატაციო პერიოდის შესაბამისად, ხოლო საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად შენობა ნაგებობის ამორტიზაციის ნორმა ტოლია 5%-ის. ფასს-ით ცვეთის ხარჯი შეადგენს 13,194 ლარს(629,325/50), ხოლო სსკ-ით ხარჯად აღიარდება 31,466 ლარი (629,325 \* 5%)

დებეტი-7455 ცვეთის ხარჯი	13 194
კრედიტი-2230 შენობების ცვეთა ცვეთა	13 194

**ძირითდი საშუალებები-** საოფისე ინვენტარი და მანქანა დანადგარები საბალანსო ღირებულება საანგარიშგები პერიოდის დასაწყისში შეადგენს 426,000 ლარს.ფასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად ცვეთა ფინანსური კუთხით ერიცხება წრფივი მეთოდით

საექპულატავიო პერიოდის შესაბამისად, ხოლო საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად მოცემული ჯგუფის ამორტიზაციის ნორმა ტოლია 20%-ის. ფასს-ით ცვეთის ხარჯი შეადგენს 173,000 ლარს, ხოლო სსკ-ით ხარჯად აღიარდება 85,200 ლარი (426,000 \*20%)

დებეტი-7455 ცვეთის ხარჯი 173 000

კრედიტი-2250 მანქანა დანადგარების ცვეთა 173 000

**რემონტის ხარჯები** - კომპანიამ საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ჩაატარა მანქანა-დანადგარების მიმდინარე რემონტი, რაშიც დაიხარჯა 28,000 ლარი, რომელიც ფასს-ით მთლიანად აღიარდება ხარჯად. გასული წლის ბოლოსათვის ძირითად საშუალებათა მოცემული ჯგუფის ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი შეადგენს 426,000 ლარს, აქედან გამომდინარე, სსკ-ით ხარჯად აღიარდება რემონტზე გაწეული დანახარჯების მხოლოდ ნაწილი 21,300 ლარი (426,000× 5 %)

დებეტი-7440 რემონტის ხარჯი 28 000

დებეტი-3340 გადახდილი დღგ 5 040

კრედიტი-3110 ვალდებულება მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 33 040

კომპანიის მიერ საანგარიშგებო პერიოდში დარიცხულია 473,975 ლარის ხელფასი, რომელიც გაცემულია სრულად.იგი როგორც ფასს-ით ასევე სსკ-ით მთლიანად აღიარდება ხარჯად.

**ხელფასის დარიცხვა:**

დებეტი-7410 ხელფასის ხარჯი 473 975

კრედიტი-3130 გადასახდელი ხელფასი 473 975

**საშემოსავლო გადასახადის დარიცვა(473,975 \*20%):**

დებეტი-3130 გადასახდელი ხელფასი 94 795

კრედიტი-3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი 94 795

**საშემოსავლო გადასახადი გადარიცხვა:**

დებეტი-3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი	94 795
კრედიტი-1210 ფული ბანკში	94 795

**ხელფასის გაცემა (473,975 \*80%):**

დებეტი-3130 გადასახდელი ხელფასი	379 180
კრედიტი-1210 ფული ბანკში	379 180

**საექვო ვალების კორექტირება და უიმედო ვალების გამოქვითვა**

კომპანიის დებიტორული დავალიანების სიდიდემ სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოსათვის შეადგინა 120,000 ლარი, საიდანაც სავარაუდოდ 12,000 ლარი არ იქნება მიღებული. **საექვო ვალების** ეს თანხა დადგენილი იქნა დებიტორული დავალიანების ხანდაზმულობის ანალიზის შედეგად. ამრიგად, კომპანიამ სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოსათვის შექმნა 12,000 ლარის **საექვო ვალების რეზერვი**. ამასთან ერთად, კომპანიამ მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში ჩამოწერა და ფინანსურ დოკუმენტებში ასახა 3,000 ლარი

ე.ი. ფასს-ით საექვო ვალების ხარჯი შეადგენს 12,000 ლარს, ხოლო სსკ-ით ხარჯად აღიარდება მხოლოდ 3,000 ლარი ანუ დავალიანების ის თანხა, რომელიც ჩამოწერილია და ასახულია გადასახადის გადამხდელის საბუღალტრო ანგარიშგებაში.

დებეტი -7460 საექვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები 12 000

კრედიტი-1410 მოთხოვნებით მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 12 000

**წარმომადგენლობითი ხარჯები** - პირმა ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში გაწია შემდეგი სახის ხარჯები: კომპანიის სახელით გამართული ღონისძიებებისათვის (პრეზენტაციები, მიღებები) პროტოკოლით გათვალისწინებულ (მინერალური წყლები, წვენები, ჩაი, ყავა, საუზმე, სადილი, ვახშამი) ხარჯებისათვის დაიხარჯა 1,500 ლარი; საექსკურსიო და კულტურულ-სანახაობითი ღონისძიებების ხარჯებმა შეადგინა 1,800 ლარი; სტუმრების მომსახურების უზრუნველყოფისათვის კი დაიხარჯა - 4 700 ლარი. კომპანიის მიერ გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯების სრული თანხა შეადგენს 8, 000 ლარს, რომელიც ფასს-ით მთლიანად აღიარდება ხარჯად. სსკ-ით კომპანიის მიერ

გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯები აღიარდება ხარჯად მხოლოდ საგადასახადო წლის განმავლობაში მიღებული ერთობლივი შემოსავლის 1 პროცენტის ოდენობით ანუ 5,636 ლარი ( $5,636,012 \times 1\%$ ).

დებეტი -7491 წარმომადგენლობითი ხარჯები	8 000
დებეტი -3340 გადახდილი დღგ	1 440
კრედიტი-3110 ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	9 440

სესხით სარგებლობის ხარჯები კომპანიამ საანგარიშგებო პერიოდში აიღო 50,000 ლარის ტოლი სესხი წლიური 28 % -ანი განაკვეთით. ფასს-ით საპროცენტო ხარჯები მთლიანად აღიარდება პერიოდის ხარჯად. აქედან გამომდინარე, ფასს-ით წლიური საპროცენტო ხარჯი შეადგენს 14,000 ლარს, სსკ-ით კი - ხარჯად აღიარდება მხოლოდ 12,000 ლარი ( $50,000 \times 24\%$ ).

დებეტი -8210 საპროცენტო ხარჯი	14 000
კრედიტი-3410 გადასახდელ პროცენტები	14 000

საურავები და ჯარიმები კომპანიას საგადასახადო დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენისათვის დაეკისრა 200 ლარის ტოლი ჯარიმა, საგადასახადო ორგანოს მიერ მოთხოვნილი ინფორმაციის წარუდგენლობისათვის დაეკისრა ჯარიმა 200 ლარის ოდენობით.

ფასს-ით ბიუჯეტში შეტანილი ან შესატანი სანქციების თანხები (საურავები და ჯარიმები) სრულად აღიარდება ხარჯებად. სსკ-ით ბიუჯეტში შეტანილი ან შესატანი სანქციების თანხები (საურავები და ჯარიმები) არ აღიარდება ხარჯად.

დებეტი -7465 საგადასახადო ხარჯები	4 00
კრედიტი-3380 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები	400

**არაეკონომიკურ საქმიანობაზე გაწეული ხარჯები** კომპანიამ საანგარიშგებო პერიოდში გაწია შემდეგი სახის არაეკონომიკური დანიშნულების ხარჯი:

არასამთავრობო ორგანიზაციებზე გაცემული თანხა 2,100 ლარი., თანამშრომლების შვილების სწავლის ქირა 1,500 ლარი., თანამშრომლების სამედიცინო დისპანსერიზაციაზე 2,600 ლარი, საქველმოქმედო ორგანიზაციებზე გაცემული

შეწირულობის თანხა 3,500 ლარი., სულ 9,700 ლარი. ეს არის მთლიანად ფასს-ით აღიარებული ხარჯი, ხოლო სსკ-ით ხარჯად აღიარდება მხოლოდ 3,500 ლარი.

დებეტი - 8290სხვა არასაოპერაციო ხარჯები 9 700

კრედიტი- 3190 სხვა ვალდებულებები 9 700

**საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში გაწეულია სხვადასხვა ხარჯები მათ შორის:**

- კომუნიკაციის ხარჯი 6, 738
- ელექტროენერგია,ბუნებრივი აირი , წყალი 82,462
- საიჯარო ქირა 48,000

**კომუნიკაციის ხარჯი:**

დებეტი -7430 კომუნიკაციის ხარჯი 6 738

დებეტი - 3340 გადახდილი დღგ 1 212

კრედიტი-3110 ვალდებულებები (სილქნეტი) 9 700

**ელექტროენერგია,ბუნებრივი აირი , წყალი:**

დებეტი -7490-ელექტრო ენერგიის ხარჯი 82 462

დებეტი - 3340 გადახდილი დღგ 14 843

კრედიტი-3110 ვალდებულებები 97 305

**საიჯარო ქირა :**

დებეტი -7420 საიჯარო ქირა 48 000

დებეტი - 3340 გადახდილი დღგ 8 640

კრედიტი-3110 ვალდებულებები 56 64

**მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება და მოგების გადასახადის დეკლარაცია  
(ლარი)**

მაჩვენებლები	მოგება ზარალის ანგარიშგება	საგადასახადო დეკლარაცია
<b>შემოსავალი</b>	<b>5,636,012</b>	<b>5,636,012</b>
სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები	4,610,669	4,610,669
მოწყობილობების ცვეთის ხარჯი	173,000	85,200
შენობებიც ცვეთის ხარჯი	13,194	31,466
რემონტის ხარჯები	28,000	21,300
ხელფასის ხარჯი	473,975	473,975
საექვო ვალების ანარიცხი	12,000	3,000
წარმომადგენლობითი ხარჯები	8,000	5,636
სესხის სარგებლობის ხარჯები	14,000	12,000
საბიუჯეტო ჯარიმები	400	0
არაეკონომიკურ საქმიანობაზე გაწეული ხარჯები	9,700	3,500
სხვა ხარჯები	137,200	137,200
<b>სულ ხარჯები</b>	<b>5,480,138</b>	<b>5,383,946</b>
მოგება დაბეგვრამდე	155,874	252,066
<b>მოგების გადასახადი</b>	<b>0</b>	<b>37,809</b>

### სააღრიცხვო და საგადასახადო ბალანსი

საბალანსო მუხლი	საბალანსო ღირ.	საგად. ბაზა	დროებითი სხვაობა	
				დასაბეგრი

ძირითადი საშუალებები				
შენობა	616,131	597,859	<b>18,272</b>	
მოწყობილობები	253,000	340,800		<b>87,800</b>
სულ	869,131			
მიმდინარე აქტივები				
მარაგი	4,610,669	4,610,669		
მოთხოვნები მიწოდებიდან	80,000	89,000		<b>9,000</b>
ფულადი სახსრები	525,000	525,000		
სულ	605,000			
სულ აქტივები	1,474,131			
საკუთარი კაპიტალი	684,167	684,167		
სულ კაპიტალი	684,167			
გრძელვადიანი ვალდებულებები				
ბანკის სესხი	36,000	36,000		

სულ გრძელვადიანი ვალდებულებები	36,000			
მოკლევადიანი ვალდებულებები				
კრედიტორული დავალიანება	745,000	745,000		
დარიცხვები	10,964	0		
სულ	755,964			
მოკლევადიანი ვალდებულებები				
სულ ვალდებულებები	91,964			
სულ კაპიტალი და ვალდებულებები	1,476,131		18,272	96,800

დარიცხული ვალდებულება მოიცავს ბიუჯეტში გადასახდელ ჯარიმებს და საგადასახადოკანონმდებლობით გაანგარიშებულ ზენორმატიულ საპროცენტო ხარჯ, წარმომადგენლობით ხარჯსა და არაეკონომიკურ საქმიანობაზე გაწეული ხარჯებს. ეს არის მუდმივი სხვაობა, მისი გადავადება არ ხდება და საგადასახადო ბაზა უტოლდება საბალანსო ღირებულებას.

განვსაზღვროთ გადავადებული მოგების გადასახადი

გადავადებული მოგების გადასახადი (ათასი ლარი)

მაჩვენებელი	დროებითი სხვაობა	გადასახადის განაკვეთი	გადავადებული გადასახადი
გადავადებული საგადასახადო აქტივი	96,800	15%	14,520
გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება: მოგება ზარალში	18,272	15%	2,740

განვსაზღვროთ სააღრიცხვო და მიმდინარე მოგების გადასახადი, საწარმოს წმინდა მოგება მიმდინარე მოგების გადასახადი შეადგენს 37 809 ლარს (252 066\* 15%);

**სააღრიცხვო მოგების გადასახადის ხარჯი გაიანგარიშება ფორმულით:**

საგადასახადო ხარჯი = 37 809 + 2 740 – 14 520 = 26 029 ლარი;

**წმინდა მოგება შეადგენს:** სააღრიცხვო მოგება დაბეგვრამდე - მოგების გადასახადის ხარჯი = 155 874 – 26 029 = 129 845

**მიმდინარე და გადავადებული მოგების გადასახადების დარიცხვა აისახება შემდეგი გატარებებით:**

ანგარიშის დასახელება და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი	ლარი
მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		37 809
მიმდინარე მოგების გადასახადი		3310	37 809

მიმდინარე მოგების გადასახადის დარიცხვა			
გადავადებული საგადასახადო აქტივი	2340		14 520
მოგების გადასახადის ხარჯი		9210	14 520
მოთხოვნების და მოწყობილობების დროებითი სხვაობიდან მოგების გადასახადის ხარჯის შემცირება და გადავადებული საგადასახადო აქტივის წარმოქმნა (96 800* 15%)			
მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		2 740
გადავადებული მოგების გადასახადი		4210	2 740
შენობის დროებითი სხვაობით მოგების გადასახადის ხარჯის ზრდა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების წარმოქმნა (18 272 * 15%)			

**სიტუაციური მაგალითი (რეინვესტირება)**

სამედიცინო საქმიანობის განმახორციელებელი პირი ახორციელებს ყოველი საანგარიშო წლის განმავლობაში სამედიცინო საქმიანობიდან მიღებული მოგების ნაწილის რეინვესტირებას, რეაბილიტაციისთვის და ტექნიკური ბაზის უზრუნველყოფისთვის, რაც გამოიხატება საქმიანობისთვის განკუთვნილი ძირითადი საშუალებების შესყიდვაში და სხვადასხვა დანადგარების თუ მოწყობილობების ლიზინგით აღებაში.

კომპანია სარგებლობს დღეისთვის მოქმედი სსკ-ის 99-ე მუხლის პირველი ნაწილის „რ“ ქვეპუნქტით, რომელიც მოხმარდება რეინვესტირებას განთავისუფლებულია მოგების გადასახადით დაბეგვრისგან.

კომპანია მოგების გაანგარიშებას ახდენს, როგორც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით, ისე საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად. კომპანიის მიერ ფინანსური მოგების გაანგარიშების და მოგების მომავალი რეინვესტირების თაობაზე გადაწყვეტილების მიღების შემდგომ, კომპანია რეზილიტაციისთვის და ტექნიკური ბაზის უზრუნველყოფისთვის განკუთვნილი ფინანსური მოგების ოდენობით ანთავისუფლებს შესაბამისი წლის საგადასახადო დასაბეგრ მოგებას.

**ფაქტობრივი გარემოება (1)**

ცხრილში ჩანს 2012-2015 წლების განმავლობაში თითოეული წლის შედეგების მიხედვით, კომპანიას გააჩნდა როგორც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით დადგენილი ფინანსური მოგება, ასევე საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად ქონდა საგადასახადო დასაბეგრი მოგება.

წელი	ფინანსური მოგება/ზარალი	საგადასახადო მოგება/ზარალი	ფინანსური მოგების ნაწილი რომელიც მოხმარდება რეინვესტირებას	ფინანსური მოგების ნაწილი რომლითაც შემცირდა საგადასახადო მოგება (გათავისუფლებული)	დასაბეგრი მოგება
1	2	3	4	5	6
2012	300,000	200,000	150,000	150,000	50,000
2013	(50,000)	25,000	-	-	25,000
2014	100,000	-	50,000	-	-
2015	350,000	400,000	370,000	370,000	30,000
<b>ჯამი</b>	<b>700 000</b>	<b>625 000</b>	<b>570 000</b>	<b>520 000</b>	<b>105 000</b>

განვიხილოთ თითოეული წელი:

- 2012 წელს კომპანიის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით დაანგარიშებულმა სამედიცინო საქმიანობიდან მიღებულმა ფინანსურმა მოგებამ შეადგინა 300,000 ლარი და კომპანიას სრული შესაძლებლობა

ჰქონდა შემდგომ წლებში მოეხდინა ფინანსური მოგების ნაწილის 150,000 ლარის რეინვესტირება.

2012 წელს კომპანიას ასევე გააჩნდა საგადასახადო კოდექსის მიხედვით საგადასახადო მოგება 200,000 ლარი და ფინანსური მოგების რეინვესტირების თაობაზე კომპანიის ხემლძღვანელობის გადაწყვეტილებით შეეძლო კანონმდებლობასთან შესაბამისობაში მოეხდინა 2011 წლის საგადასახადო მოგების შემცირება და შედეგად 150,000 ლარის მოგების გადასახადის გათავისუფლება.

2. 2013 წელს კომპანიის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით დაანგარიშებულმა, სამედიცინო საქმიანობიდან მიღებულმა ფინანსურმა ზარალმა შეადგინა 50 000 ლარი და მას არ შეეძლო შემდგომ წლებში რეინვესტირებისთვის გამოეყო თანხა.

კომპანიას ამავე წელს გააჩნია საგადასახადო კოდექსით გამოთვლილი მოგება 25 000 ლარი, მაგრამ ვინაიდან ამ წელს კომპანიას ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებით ჰქონდა ზარალი არ შეიძლება 2013 წლის საგადასახადო მოგების შემცირება გათავისუფლება.

3. 2014 წელი:

კომპანიის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით დაანგარიშებულმა, სამედიცინო საქმიანობიდან მიღებულმა ფინანსურმა მოგებამ შეადგინა 100000 ლარი და კომპანიას სრული შესაძლებლობა ქონდა შემდგომ წლებში მოეხდინა 50 000 ლარის რეინვესტირება და დაწესებულების რეაბილიტაციისთვის გამოეყენება.

კომპანიას 2014 წელს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით არ გააჩნია საგადასახადო მოგება და შესაბამისად ვერც 2014 წლის საგადასახადო მოგება შემცირდებოდა.

4. 2015 წელი

კომპანიის მიდგომა არასწორია და არ შეესაბამება საგადასახადო კანონმდებლობას, ვინაიდან:

კომპანიის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით დაანგარიშებულა სამედიცინო საქმიანობიდან მიღებულმა ფინანსურმა მოგებამ 2015 წელს შეადგინა 350 000, ხოლო საგადასახადო მოგებამ 400 000 ლარი. კომპანიამ მიიღო გადაწყვეტილება რომ შემდგომ წლებში მოეხდინა 370 000 ლარის რეინვესტირება, რაც არასწორია ვინაიდან რეინვესტირებისთვის განკუთვნილი თანხა ვერ იქნებოდა ამავე წლის ფინანსურ მოგებაზე- 350 000 ლარზე მეტი.

საგადასახადო კოდექსის მიხედვით 2015 წლის საგადასახადო მოგება იყო 400 000 ლარი და ფინანსური მოგების რეინვესტირების თაობაზე კომპანიის ხემლძღვანელობის გადაწყვეტილებით კომპანიას შეეძლო კანონმდებლობასთან შესაბამისობაში მოეხდინა მაქსიმუმ 2015 წლის ფინანსური მოგების ტოლი თანხით საგადასახადო მოგების შემცირება (გათავისუფლება) ამრიგად 2015 წლის საგადასახადო მოგება უნდა დაკორექტირდეს და მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლდეს 350 000 ლარი, ნაცვლად 370 000 ლარისა.

აღწერილი ოპერაციის მიხედვით, როგორც ცხრილიდან ჩანს, კომპანიას 2012-2015 წლებში გააჩნია განსხვავებული ფინანსური შედეგი დაანგარიშებული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით, კომპანიამ ამავე წლებში აჩვენა განსხვავებული შედეგი საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად. გამომდინარე აქედან წლების მიხედვით განსხვავებულია, როგორც მოგების ნაწილის ოდენობა, რომელიც განკუთვნილი იყო რეინვესტირებისთვის, ისე მოგების გადასახადით დასაბეგრი მოგება.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. წინასწარი გადაწყვეტილება

## 2. ცვლილებები მოგების გადასახადის აღრიცხვაში (ესტონური მოდელი)

### 2.1 მოგების გადასახადის განსაზღვრის მეთოდოლოგია

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ **2016 წლის 13 მაისის # 5092-III კანონით** რადიკალურად შეიცვალა ცალკეული კატეგორიის საწარმოთა მოგების გადასახადით დაბეგვრის სისტემა. ამ ცვლილებების მიზანია ხელსაყრელი ბიზნეს გარემოს შექმნა, საწარმოთა რეინვესტირების წახალისება, ახალი თანამედროვე ტექნიკისა და ტექნოლოგიების დანერგვის სტიმულირება, შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნებში რეგისტრირებულ პირებთან განხორციელებული ოპერაციების უკეთ გაკონტროლება და მათთან განხორციელებული ოპერაციების ჯანსაღ ეკონომიკურ ჩარჩოებში მოქცევა.<sup>14</sup>

მოგების გადასახადის რეფორმა გულისხმობს საგადასახადო სისტემის ლიბერალიზაციას, რადგან დაბეგვრისაგან განთავისუფლდა მოგების ის ნაწილი, რომელიც რეინვესტირებულია საწარმოში. თუ მოგება განაწილდება დივიდენდების სახით, მაშინ მასზე არ იმოქმედებს აღნიშნული რეგულაცია და მოგებაც და განაწილებული დივიდენდები დაიბეგრება. რეფორმის შედეგად, გადასახადის განაკვეთები იგივე დარჩა, პრაქტიკულად არ შეიცვალა დაბეგვრის ობიექტიც, თუმცა გადავადდა მოგების პირველ ეტაპზე დაბეგვრის დრო - ფიზიკურ პირზე ან არარეზიდენტზე დივიდენდის გაცემის მომენტამდე.<sup>15</sup>

მოგების გადასახადი სახელმწიფოს ფისკალური პოლიტიკის მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს წარმოადგენს. მიუხედავად იმისა, რომ მისი წილი ბიუჯეტში სხვა გადასახადებთან შედარებით ნაკლებია, მისი სწორად რეგულირება გვაძლევს უნიკალურ შესაძლებლობას სტიმული მივცეთ საწარმოებს მოახდინონ მოგების რეინვესტირება.

ახალი საკანონმდებლო ცვლილება, მოგების გადასახადის რეფორმა 2017 წლის 1 იანვრიდან ამოქმედდა და შეიცვალა საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის არსებული მოდელი, მისი გაანგარიშებისა და აღრიცხვის წესი.

<sup>14</sup> როგავა ზ.(2017). გადასახადები. საგადასახადო სისტემა

<sup>15</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. 2019

დაბეგვრის რეჟიმი შეეცვალა ყველა რეზიდენტ საწარმოს და ყველა არარეზიდენტ საწარმოს, რომელიც საქართველოში საქმიანობას ახორციელებს მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით

**გარდა პირებისა, რომლებიც დაიბეგრებიან ძველი რეჟიმით:**

- ორგანიზაციები, რომლებსაც კანონმდებლობით ეკრძალებათ მოგების განაწილება
- „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული „არსებული ხელშეკრულებებიდან“ გამომდინარე, ნავთობისა და გაზის ოპერაციების განმახორციელებელი პირები

- ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მომწყობ პირი ამ საქმიანობის ნაწილში

- ბანკები, საკრედიტო კავშირები, სადაზღვევო, მიკროსაფინანსო ორგანიზაციები და ლომბარდები, ახალი წესით დაიბეგრებიან 2019 წლიდან;

**მოგების გადასახადით იბეგრება:**

- განაწილებული მოგება;
- გაწეული ხარჯი და სხვა გადახდები, რომელიც დაკავშირებული არ არის ეკონომიკურ საქმიანობასთან;
- ფულის, საქონლის/მომსახურების უსასყიდლოდ მიწოდება;
- განსაზღვრულ ზღვრულ ოდენობაზე მეტი ოდენობით გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯები.

**გადასახადით დაიბეგრება მოცემულ ნორმებზე გადამეტებული ხარჯები:**

კალენდარული წლის განმავლობაში გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯის ზღვრული ოდენობაა წინა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული შემოსავლის 1 პროცენტი, ხოლო თუ გაწეული ხარჯი აღემატება მიღებულ შემოსავალს – გაწეული ხარჯის 1 პროცენტი;

საწარმოს დაფუძნების კალენდარულ წელს გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯის ზღვრული ოდენობაა მიმდინარე კალენდარული წლის დასრულებამდე გაწეული ხარჯის 1 პროცენტი.

**მოგების განაწილებად განიხილება:**

- რეზიდენტი საწარმოს მიერ დივიდენდის განაწილება;
- არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების მიერ მოგების განაწილება;
- საწარმოს მიერ ურთიერთამოკიდებულ პირთან (გარდა, პირისა რომელიც იბეგრება ახალი წესით) განხორციელებული ოპერაცია, თუ მათ შორის დადებული გარიგების ფასი განსხვავდება საბაზრო ფასისაგან;
- კონტროლირებული ოპერაციის განხორციელება, თუ ამ ოპერაციის დადგენილი პირობები არ შეესაბამება საბაზრო პრინციპს;
- საწარმოს მიერ საშემოსავლო/მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებულ პირთან განხორციელებული ოპერაცია, თუ გარიგების ფასი განსხვავდება საბაზრო ფასისაგან.

**მოგების განაწილებად არ განიხილება:**

- საწარმოს ლიკვიდაციისას ან აქციის/წილის გამოსყიდვისას ფულადი ან ნატურალური ფორმით განხორციელებული გადახდა/განაცემი, რომელიც კაპიტალში (საწესდებოსა და საემისიოში) პარტნიორის მიერ განხორციელებული შენატანის ოდენობას არ აღემატება; საწარმოს პარტნიორზე განხორციელებული გადახდა ამავე საწარმოს აქციის/წილის საკუთრებაში გადაცემით;
- შპს-ზე, სს-ზე, კს-ზე, სპს-ზე და კოოპერატივზე დივიდენდის განაწილება;
- საწარმოს მიერ კაპიტალის შემცირებით სახელმწიფოსათვის ან/და მუნიციპალიტეტისათვის აქტივების გადაცემა, თუ ამ საწარმოს აქციების/წილის 50 პროცენტზე მეტი სახელმწიფოს ან/და მუნიციპალიტეტის საკუთრებაშია;
- საწარმოს მიერ უცხოური საწარმოსგან (გარდა შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებული პირისა) მიღებული დივიდენდის განაწილება;

**გადასახადით იბეგრება :**

- ხარჯი, რომელიც არ არის დოკუმენტურად დადასტურებული;
- ხარჯი, რომლის გაწევის მიზანი არ არის მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღება;
- ზოგიერთი სხვა ხარჯი, რომელიც დღეს მოქმედი კანონმდებლობით არ იქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან (მიკრო ბიზნესი, ფიქსირებული, პროცენტები, სპეციალური სავაჭრო კომპანია);
- ფიზიკური პირისათვის ან არარეზიდენტისათვის სესხის გაცემა ან/და ამ პირების მიერ მესამე პირისაგან აღებული სესხის დეპოზიტით უზრუნველყოფა;

- არარეზიდენტის, აგრეთვე მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული პირის კაპიტალში შენატანის ან აქციის/წილის შესაძენად განხორციელებული გადახდა.

**შენიშვნა:** დასაბეგრ ხარჯად/განაცემად არ ითვლება ის, რაც იბეგრება მოგების განაწილებად და ფულის, საქონლის/მომსახურების უსასყიდლო მიწოდებად; აგრეთვე, გადახდის წყაროსთან დაბეგრილი განაცემის განსახორციელებლად გაწეული ხარჯი.

დადგინდა შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნებად მიჩნევის კრიტერიუმები;

**ოფშორად ჩაითვლება ქვეყანა ან მისი ტერიტორია, სადაც:**

- არ არის დაწესებული მოგების გადასახადი;
- საგადასახადო ტვირთი სულ ცოტა სამჯერ ნაკლებია საქართველოში არსებულზე.
- მთავრობის დადგენილებით განისაზღვრება ქვეყნები, რომლებიც ჩაითვლება ოფშორებად (2016 წლის 29 დეკემბრის საქართველოს მთავრობის N615 დადგენილება).

**მოგების გადასახადით ასევე იბეგრება:**

- საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა, რომლის მიზანი არ არის მოგების შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღება;
- სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ან/და ძირითადი საშუალების დანაკლისი; კალენდარული წლის განმავლობაში საქველმოქმედო ორგანიზაციაზე გაცემული შემოწირულება, რომელიც მის მიერ წინა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული წმინდა მოგების 10 პროცენტზე მეტია;
- ფიზიკური პირისათვის 1000 ლარამდე თანხის ჩუქება;
- ფიზიკური პირისათვის ან არარეზიდენტისათვის სესხის გაცემა ან/და ამ პირების მიერ მესამე პირისაგან აღებული სესხის დეპოზიტით უზრუნველყოფა;
- არარეზიდენტის, აგრეთვე მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული პირის კაპიტალში შენატანის ან აქციის/წილის შესაძენად განხორციელებული გადახდა.

(შენიშვნა: დასაბეგრ ხარჯად/განაცემად არ ითვლება ის, რაც იბეგრება მოგების განაწილებად და ფულის, საქონლის/მომსახურების უსასყიდლო მიწოდებად; აგრეთვე, გადახდის წყაროსთან დაბეგრილი განაცემის განსახორციელებლად გაწეული ხარჯი.)

**მოგების გადასახადით არ იბეგრება :**

- უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება, მომსახურების გაწევა ან ფულადი სახსრების გადაცემა, რომელიც იბეგრება გადახდის წყაროსთან;

- სახელმწიფოსათვის, მუნიციპალიტეტისათვის ან საჯარო სამართლის იურიდიული პირისათვის უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება, მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა;
- საქველმოქმედო ორგანიზაციისათვის უძრავი ქონების უსასყიდლოდ მიწოდება; უსასყიდლო თავდებობისა და სერვიტუტის მომსახურება;  
პირი უფლებამოსილია მოგების გადასახადის ოდენობით ჩაითვალოს და ამ კოდექსით დადგენილი წესით დაიბრუნოს ადრე გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა:
- ფიზიკურ პირზე და არარეზიდენტზე გაცემული სესხის ძირითადი თანხის დაბრუნება ან სანაცვლო აქტივის მიღება;
- შეძენილი (ოფშორისგან, მოგებისგან გათავისუფლებული პირისგან) მოთხოვნის ან/და სასესხო ფასიანი ქაღალდის მიწოდების შედეგად განხორციელებული ანაზღაურება ან სანაცვლო აქტივის მიღება;
- შეძენილი (არარეზიდენტის, მოგებისგან გათავისუფლებული პირისგან) კაპიტალში მონაწილეობის უფლების (აქციის/წილის) მიწოდების შედეგად განხორციელებული ანაზღაურება ან სანაცვლო აქტივის მიღება;
- ოფშორის, აგრეთვე მოგებისგან გათავისუფლებული პირისთვის გადახდილი ავანსის თანხის დაბრუნება ან სანაცვლო აქტივის მიღება;
- სესხის დეპოზიტით უზრუნველყოფის გაუქმება.

თუ პირს გააჩნია მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული მოგება, მისი იდენტიფიცირებისათვის ითვლება, რომ საწარმოს მიერ დივიდენდის განაწილებისას პირველ რიგში ეს თანხა გაიცემა.

ახალი რეგულაციებით:

- ნარჩუნდება მოგების გადასახადის განაკვეთი - **15 პროცენტი**;
- ნარჩუნდება პროცენტზე, როიალტზე და დივიდენდზე არსებული განაკვეთი - **5 პროცენტი**;
- საწარმოს მოგების გადასახადის საანგარიშო პერიოდი იქნება - კალენდარული თვე. საწარმოებს, რომლებიც დაიბეგრებიან ახალი რეჟიმით, არ ექნებათ მიმდინარე (საავანსო) გადასახდელების გადახდის ვალდებულება;

- ახალი მოგების გადასახადით გათვალისწინებული ხარჯების გაწევის და სხვა გადახდების/განაცემების განხორციელების მომენტად ითვლება მათი ფაქტობრივად გაწევის/განხორციელების მომენტი.

**ამოქმედების ვადები:**

- ახალი მოგების გადასახადი ამოქმედდება 2017 წლიდან
- თუ საწარმო დივიდენდს გაანაწილებს კანონის ამოქმედებამდე მიღებული მოგებიდან, იგი ჩაითვლის ამ პერიოდამდე დარიცხულ და გადახდილ გადასახადს;

ჩასათვლელი თანხა გამოიანგარიშება ფორმულით  $A \times B / (C - D)$

**A** - დივიდენდის სახით გასანაწილებელი თანხის ოდენობა;

**B** - 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდების მიხედვით დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა;

**C** - 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდებში მიღებული წმინდა მოგების ოდენობა;

**D** - 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდებში მიღებული წმინდა მოგების ხარჯზე დივიდენდის სანაცვლოდ საწარმოს მიერ პარტნიორისთვის გადაცემული ამ საწარმოს აქციების/წილის ღირებულება.

(შენიშვნა: ამ ფორმულით ჩათვლა შესაძლოა გართულდეს გაუნაწილებელი მოგების სისდიდის (ანუ C-ს) კომპანიათა უმეტესობაში არ ცოდნის გამო, რის გამოც კომპანიათა ნაწილმა შესაძლოა მიიღოს მოგების გადასახადით მეორედ დაბეგვრის გადაწყვეტილება).

ფინანსური ანგარიშგებისათვის აუცილებელია გადასახდელი მოგების ბუღალტრული აღრიცხვა. ბასს ანგარიშთა გეგმის მიხედვით გადასახდელი მოგების საგადასახადო ვალდე- ბულებების აღრიცხვისათვის გამოიყენება ანგარიში 3310 „გადასახდელი მოგების გადასახადი.“ ამ ანგარიშზე აღირიცხება საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად გაანგარიშებული მოგების გადასახადი. 3310 ანგარიში პასიური ანგარიშია, რომლის კრედიტში აისახება ბიუჯეტში გადასახდელი მოგების თანხა, ხოლო დებეტში ვალდებულების დაფარვა, თანხის გადარიცხვა.

დავუშვათ კომპანია ეწევა სავაჭრო საქმიანობას და 2017 წლის დეკემბრის თვეში მიღებული მოგებიდან დამფუძნებელზე დივიდენდი. კომპანია ვალდებულია 2018 წლის

15 იანვრის ჩათვლით დაადეკლარიროს და გადაიხადოს მოგების გადასახადი და შეადგინოს შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

**მოგების გადასახადის დარიცხვა აისახება გატარებით:**

დ - 9210 „მოგების გადასახადი“

კ - 3310 „გადასახდელი მოგების გადასახადი.“

**ბიუჯეტში მოგების გადასახდის გადახდა**

დ - 3310 „გადასახდელი მოგების გადასახადი.

კ - 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“

**დივიდენდის დარიცხვა:**

დ- 5310 „გაუნაწილებელი მოგება“

კ - „გადასახდელი დივიდენდები“

**დივიდენდიდან საშემოსავლო გადასახადის დაკავება:**

დ - „გადასახდელი დივიდენდები“

კ - „გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი

**ბიუჯეტში საშემოსავლო გადასახდის გადახდა:**

დ - 3310 „გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი

კ - 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“

**დივიდენდის გაცემა:**

დ - „გადასახდელი დივიდენდები“

კ - 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“

აღნიშნული გატარებებით ნათლად ჩანს, რომ საქართველოში მოგების გადასახადის რეფორმამდე მოქმედებდა მოგების გადასახადის კლასიკური - ორეტაპიანი დაბეგვრის სისტემა. სადაც პირველ ეტაპზე, გადასახადი 15% გადაიხდება, როდესაც საწარმოს წარმოეშობა მოგება. დივიდენდის გაცემა დამფუძნებელ რეზიდენტ საწარმოზე არ

იბეგრებოდა. მეორე ეტაპზე დაბეგვრა 5 %-ით ხდებოდა დივიდენდის საბოლოო განაწილებისას ფიზიკური პირისათვის ან არარეზიდენტისათვის. რეფორმის შედეგად, გადასახადის განაკვეთები იგივე დარჩა, პრაქტიკულად არ შეიცვალა დაბეგვრის ობიექტიც, თუმცა გადავადდა მოგების პირველ ეტაპზე დაბეგვრის დრო-ფიზიკურ პირზე ან არარეზიდენტზე დივიდენდის გაცემის მომენტამდე.

მოგების გადასახადით დაბეგვრას ექვემდებარება ასევე ცალკეული კონკრეტული შემთხვევები, მაგალითად, საწარმოს მიერ ურთიერთდამოკიდებულ პირთან (გარდა, პირისა რომელიც იბეგრება ახალი წესით) განხორციელებული ოპერაცია, თუ მათ შორის დადებული გარიგების ფასი განსხვავდება მისი საბაზრო ფასისაგან და მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას ახდენს გარიგების შედეგზე. ასეთ შემთხვევაში განაწილებული მოგების ოდენობა შეადგენს: **A.** გარიგების საბაზრო ფასსა და მიღებულ/მისაღებ შემოსავალს შორის სხვაობას, თუ გარიგების საბაზრო ფასი აღემატება მიღებულ/მისაღებ შემოსავალს; **B.** გარიგების შედეგად გაწეულ ხარჯსა და გარიგების საბაზრო ფასს შორის სხვაობას, თუ გარიგების შედეგად გაწეული ხარჯი აღემატება გარიგების საბაზრო ფასს.

**ახალი საკანონმდებლო ცვლილებით მოგების განაწილებად არ განიხილება შემდეგი:**

- საწარმოს ლიკვიდაციისას ან აქციის/წილის გამოსყიდვისას ფულადი ან ნატურალური ფორმით განხორციელებული გადახდა/განაცემი, რომელიც კაპიტალში (საწესდებოსა და საემისიოში) პარტნიორის მიერ განხორციელებული შენატანის ოდენობას არ აღემატება;
- საწარმოს პარტნიორზე განხორციელებული გადახდა ამავე საწარმოს აქციის/წილის საკუთრებაში გადაცემით;
- შპს-ზე, სს-ზე, კს-ზე, სპს-ზე და კოოპერატივზე (გარდა ინდივიდუალური საწარმოსი და ამ კოდექსის შესაბამისად მოგების გადასახადისაგან განთავისუფლებული პირისა) დივიდენდის განაწილება; აქვე უნდა ავღნიშნოთ, რომ კომერციულ ბანკზე, საკრედიტო კავშირზე, სადაზღვევო ორგანიზაციაზე, მიკროსაფინანსო ორგანიზაციაზე და ლომბარდზე დივიდენდის განაწილება ითვლება მოგების განაწილებად.
- საწარმოს მიერ უცხოური საწარმოსაგან (გარდა შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებული პირისა) მიღებული დივიდენდის განაწილება; (ამ

ჩანაწერით გათვალისწინებული თანხის იდენტიფიცირებისათვის ითვლება, რომ საწარმოს მიერ დივიდენდის განაწილებისას პირველ რიგში ეს თანხა გაიცემა.)

განაწილებული მოგების გადასახადის გამოთვლა არ მოითხოვს ცალკეული შემოსავლებისა და ხარჯების დეტალურ ანალიზს და აქცენტი გადატანილია ფულადი განაცემების კონტროლზე, მასზე დაფუძნებული მოდელი მნიშვნელოვნად გაამარტივებს გადასახადების ადმინისტრირებას. მართალია, საჭიროა კონტროლი, რომ არ მოხდეს მოგების ხარჯებად შენიღბვა, მაგრამ, მოგების გადასახადის კლასიკური მოდელისგან განსხვავებით, საერთოდ არ არსებობს ისეთი ხარჯების კონტროლის საჭიროება, რომლებიც კომპანიიდან ფულის გადინებას არ უკავშირდება. ასეთ ხარჯებს მიეკუთვნება: ცვეთა და ამორტიზაცია.

ახალი რეგულაციების დაწესებამდე “საგადასახადო კოდექსის” 2017 წლამდე მოქმედი რედაქცია მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებას ითვალისწინებდა სასოფლო-სამეურნეო და სამედიცინო სფეროს იმ ნაწილში, რომელიც მიმართული იქნებოდა რეინვესტირებაზე. მიმდინარე ცვლილებით ნებისმიერი ტიპის საწარმოს მოგება გათავისუფლებულია მანამდე სანამ არ განაწილდება დივიდენდის სახით.

განვიხილოთ, რეინვესტირების მოდელი ცვლილებებამდე, რათა ნათლად დავინახოთ თუ რა გავლენას ახლდენა კომპანიის მიერ მიღებული ფინანსური და საგადასახადო მოგება რეინვესტირებული თანხის ოდენობაზე.

## 2.2 მოგების გადასახადის აღრიცხვა ახალი მოთხოვნების შესაბამისად

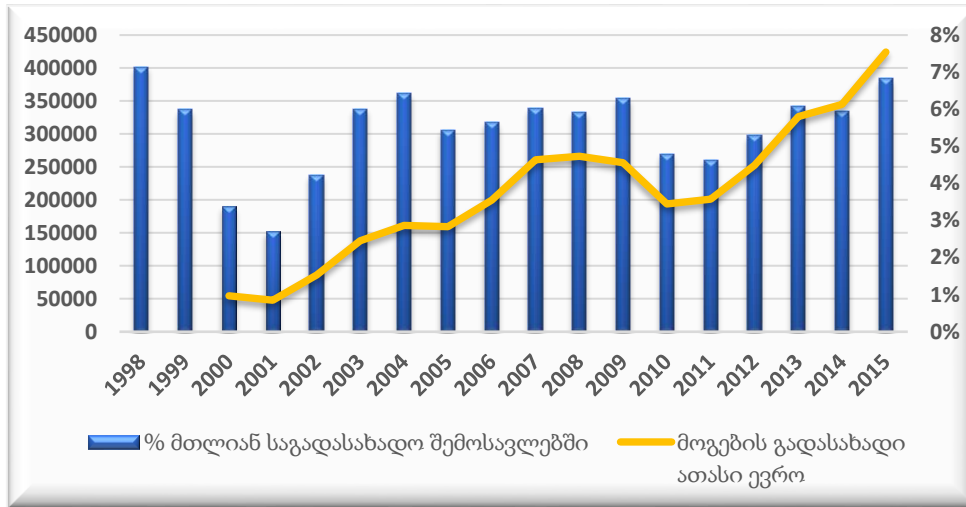
2017 წლის იანვრიდან ესტონური მოდელი ძალაში შევიდა. ქვეყანაში ეკონომიკური წინსვლა-განვითარების ყველაზე სანდო და პოპულარულ ინდიკატორად მთლიანი შიდა პროდუქტის (მშპ) ზრდის ტემპი განიხილება.

საგადასახადო კოდექსში ამ ცვლილებებს თან სდევს უამრავი კითხვა, მათ შორის მოახდენს თუ არა ესტონური მოდელი მთლიანი შიდა პროდუქტის წახალისებას და რა გამოწვევების წინაშე დადგა ქვეყანა 2017 წლიდან.

მოგების გადასახადს სტაბილური წილი ეჭირა ქვეყნის საბიუჯეტო შემოსავლებში, მისი პროცენტული წილი ბოლო წლების მონაცემებით საშუალოდ 11 %-ს შეადგენდა. (წყარო: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო).

აღნიშნულ კანონპროექტთან მიმართებაში, მოსალოდნელი შედეგების განხილვისას, მნიშვნელოვანია ესტონეთის გამოცდილებისა და პრაქტიკული შედეგების ანალიზი. როგორც ცნობილია, ესტონეთმა მოგების გადასახადის რეფორმა 2000 წელს განახორციელა. რეფორმის პირველი ორი წლის განმავლობაში ბიუჯეტში გადახდილი მოგების გადასახადი წინა წლებთან შედარებით ორჯერ შემცირდა, ხოლო მესამე და მეოთხე წელს რეფორმამდელ დონეს გადააჭარბა. საბოლოო ჯამში, რეფორმის შედეგად შემცირდა გარე ფინანსური შეზღუდვები, გაიზარდა აქტივების ლიკვიდურობა, კაპიტალის ოდენობა, პროდუქტიულობა და გაუმჯობესდა ზოგადი კეთილდღეობა.

დიაგრამა №1 მოგების გადასახადის სახით მიღებული შემოსავლის წილი, ესტონეთი (1998-2015)



წყარო: Statistics Estonia, GF01: STATE BUDGET TAX REVENUES by Indicator and Year, <http://www.stat.ee/>; 2016<sup>16</sup>

აღსანიშნავია ისიც, რომ ესტონეთმა რეფორმის შედეგად, მსოფლიო ფინანსური კრიზისის დროს მოახერხა და შეინარჩუნა ეკონომიკური სტაბილურობა. დღეის მდგომარეობით კი ესტონეთი ეკონომიკური წინსვლითა და საგადასახადო სისტემის თავისებურებებით გამორჩეულია. კომპანიებს მთელი წლის განმავლობაში შეუზღუდავად შეუძლიათ განახორციელონ საინვესტიციო პროექტები და არაერთხელ შეცვალონ მოგების განაწილების გეგმები. „ესტონეთში ნებისმიერი სახის (მცირე, საშუალო და მსხვილ) კომპანიას თანაბარი უფლება აქვს მოგების ხარჯზე, შეუზღუდავად განახორციელონ რეინვესტიცია - გააფართოონ, გადაიარაღონ წარმოება ან საბანკო დეპოზიტებზე შეინახონ თანხა“.<sup>17</sup>

გამომდინარე იქიდან, რომ თითოეული კომპანიის საქმიანობის სფერო ინდივიდუალურია, შეუძლებელია განისაზღვროს ქვეყანაში რეინვესტირების ერთიანი ნორმა. მოსალოდნელი ეფექტების შესაფასებლად საბიუჯეტო ოფისმა გააკეთა მაკროეკონომიკური პროგნოზები, სადაც საგადასახადო შემოსავლების შემცირებები წლებისა და პროცენტულობის მიხედვით არის ნაჩვენები. „მიუხედავად ეკონომიკური სტიმულისა, 40%-იანი რეინვესტირების პირობებშიც კი მესამე წელს საგადასახადო

<sup>16</sup> ესტონეთის ფინანსტა სამინისტრო საგადასახადო განაკვეთები (2015)

<sup>17</sup> პაპასქუა ი. ფუტკარაძე ს. საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე 2017

შემოსავლები 100 მილიონ ლარზე მეტით მცირდება“- აღნიშნულია საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისის კვლევით პუბლიკაციაში.<sup>18</sup>

მოგების გადასახადის ცვლილების კანონპროექტი განსაკუთრებულია და საგადასახადო ლიბერალიზაციის კუთხით მნიშვნელოვან სიახლეებს ითვალისწინებს. რეფორმის შედეგად შემცირდება გარე ფინანსური შეზღუდვები, გაიზრდება ბიზნესის კრიზისისადმი მდგრადობა, როგორც ეს ესტონეთის შემთხვევაში მოხდა, რადგან კომპანიებს ჰქონდათ დამატებითი რესურსი, რომელიც გადარჩენაში დაეხმარათ.

რაც შეეხება საგადასახადო აღრიცხვასა და ადმინისტრირებას, ამ მხრივაც უფრო გამარტივდა ანგარიშგება, გამომდინარე იქიდან, რომ სისტემა დაფუძნებულია საკასო მეთოდზე, ანუ ფულად მოძრაობაზე. აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენება გადამხდელისათვის ბევრად უფრო მარტივია, ვიდრე დარიცხვის მეთოდი, რომლის მიხედვითაც შემოსავლები და ხარჯები უნდა აღირიცხოს მათი მიღების უფლების მოპოვებისა და ხარჯების აღიარების მომენტის მიხედვით. გარდა ამისა, საგადასახადო დეკლარაციაც არის ბევრად უფრო მარტივი სახის და ძირითადად მოცემულია ინფორმაცია იმის შესახებ, თუ რა თანხა გავიდა კომპანიიდან. გადასახადის გადამხდელისათვის დეკლარირებისა და ანგარიშგების გამარტივება ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი კომპონენტია საგადასახადო სისტემის სრულყოფისათვის.

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ დაბეგვრის ახალი რეჟიმის ძალაში შესვლის შემდეგ შეიცვალა დეკლარაციის წარდგენის ვადებიც. საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის შესახებ კანონპროექტის მიხედვით, სსკ-ის 153-ე მუხლის მე-10 ნაწილი ჩამოყალიბდა შემდეგი რედაქციით: „მეწარმე ფიზიკური პირი, ორგანიზაცია და საწარმო ვალდებულია, არაუგვიანეს საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს დეკლარაცია საანგარიშო თვის მიხედვით გაცემული შრომის ანაზღაურების თანხების და დაკავებული გადასახადის შესახებ.“<sup>19</sup>

საანგარიშო პერიოდი მოგების გადასახადისათვის გახდა ერთი თვე, თუმცა მიუხედავად ამისა დეკლარაციის წარდგენა კომპანიებისათვის მაინც გამარტივდა.

<sup>18</sup> საქართველოს პარლამენტი. კანონმდებლობა. (2017)

<sup>19</sup> საქართველოს კანონის პროექტი საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ, მუხლი 163, ნაწილი მე-10

გაცილებით მოქნილი გახდა მოგების გადასახადის გადახდის მექანიზმი, იქიდან გამომდინარე, რომ აღარ არის საჭირო ფინანსური/საბუღალტრო შემოსავლებისა და ხარჯების კორექტირება და წლიური დეკლარაციის მომზადება, რაც ძალიან დიდ დროს მოითხოვს. ამასთანავე აღსანიშნავია, რომ ამორტიზაცია საგადასახადო მიზნებისათვის ცალკე დასათვლელი აღარაა. კომპანიებს არ უწევთ მიმდინარე გადასახდელების გადახდაც, რაც ბიზნესისათვის დიდი შეღავათია.

დაბეგვრის ახალ სისტემაზე გადასვლა ბიზნესისათვის მასტიმულირებელია და კომპანიებს უბიძგებს რაც შეიძლება მომგებიანი ინვესტიციები განახორციელონ და განვითარებაზე ორიენტირებული საქმიანობა აწარმოონ.

საყურადღებოა მოგების გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციების კუთხით გაკონტროლდეს: ხარჯის მიზნობრიობა და დოკუმენტურად დადასტურება, ოპერაციები დაკავშირებულ მხარეებთან და შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნებში რეგისტრირებულ პირებთან, ფიზიკურ პირებზე და არარეზიდენტებზე სესხების გაცემა.

საგადასახადო რეფორმის არსი მდგომარეობს იმაში, რომ მეწარმეები არ გადაიხადიან მოგების გადასახადს, თუ კომპანიის შემოსავლების ინვესტირებას მოახდენენ ბიზნესში, არ დახარჯავენ ფულს სამეწარმეო საქმიანობის მიღმა და არ გაწევენ სამეწარმეო საქმიანობისთვის დადგენილ წარმომადგენლობით ე.წ სადღესასწაულო ხარჯებს ნორმაზე მეტად, არ შეამცირებენ ურთიერთდამოკიდებულ (ნათესავები და სხვა ახლო ურთიერთობის მქონე პირები) და ოფშორულ კომპანიებთან საბაზრო გარიგებებით დადგენილ საბაზრო ფასს, არ შეიძენენ უსაბუთოდ საქონელს ან მომსახურებას, ნაკლები საბაზრო ურთიერთობები ექნებათ ოფშორულ და მოგების გადასახდისგან განთავისუფლებულ პირებთან და სხვა.

### **პრობლემური საკითხები ახალ საგადასახადო რეჟიმთან დაკავშირებით**

- ცალკეულ შემთხვევებში შესაძლებელია რეფორმამ გამოიწვიოს, საგადასახადო ტვირთის გაზრდა გადასახადის გადამხდელთა გარკვეული წრისათვის, მაგალითად ვისაც საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად დარჩათ გამოუყენებელი ზარალი, რაც შეიძლება ეწინააღმდეგებოდეს საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლს, რომლის მიხედვითაც საგადასახადო ცვლილება, არ უნდა ზრდიდეს გადამხდელის საგადასახადო ტვირთს, აღნიშნულიდან გამომდინარე იმ გადამხდელებისთვის

რომლებმაც არ აირჩიეს 100 % - იანი ძირითადი საშუალებების გამოქვითვის უფლება ან დაჩქარებული ცვეთის მოდელი, ეკარგებათ აკუმულირებული ამორტიზაცია, რომელიც უმცირებდათ მათ გადასახდელ თანხებს, ან საქმიანობა რომელიც ახალი რეჟიმით დაბეგვრადი გახდა ან შეღავათი აღარ ვრცელდებასეთ ეკონომიკურ საქმიანობაზე.

- გადასახადის გადამხდელები არ არიან მიჩვეულები მოგების გადასახადის ყოველთვიურ დეკლარირებას, რაც მოითხოვს მნიშვნელოვან ყურადღებას, რომ თავი აარიდონ შეცდომებს, შესაბამისად საგადასახადო ჯარიმებს. მეორეს მხვრივ, დამკვიდრებული პრაქტიკის მიხედვით საბუთების შეგროვება ბიზნესისთვის სირთულეს წარმოადგენს, იმის გათვალისწინებით, რომ 30 რიცხვში განხორცილებიულ ოპერაციაზე შეიძლება ვერ გქონდეს თვის ბოლომდე შესაბამისი საბუთი.

- რეფორმის შედეგად მიკრო ბიზნესი, ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელები და მთის კანონის შესაბამისად შექმნილი საწარმოები შედარებით მეორეხარისხოვან ბიზნეს სუბიექტებად შეიძლება ჩაითვალოს, რადგან, მათთან ბიზნეს გარიგებების დროს მოგებით დასაბეგრი ოპერაცია ჩნდება. ამასთან მცირე ბიზნესის წილი, მთლიან ეკონომიკაში და დასაქმებაში გვაფიქრებინებს, რომ საგადასახადო შეღავათები მცირე ბიზნესის განვითარებას ყველაზე მეტად ჭირდება, კითხვის ნიშანს აჩენს მთის კანონით განასაზღვრული ბიზნეს შეღავათების არსებობა.

- შესადგენია მოგებისა და საშემოსავლო გადასახადისგან განთავისუფლებულ პირთა რეესტრზე ღია წვდომა, რათა ბიზნესისთვის ცნობილი იყოს იმ პირთა სტატუსი ვისთანაც ბიზნესს ურთიერთობის შედეგად გაუზრდის საგადასახადო ვალდებულებებს.

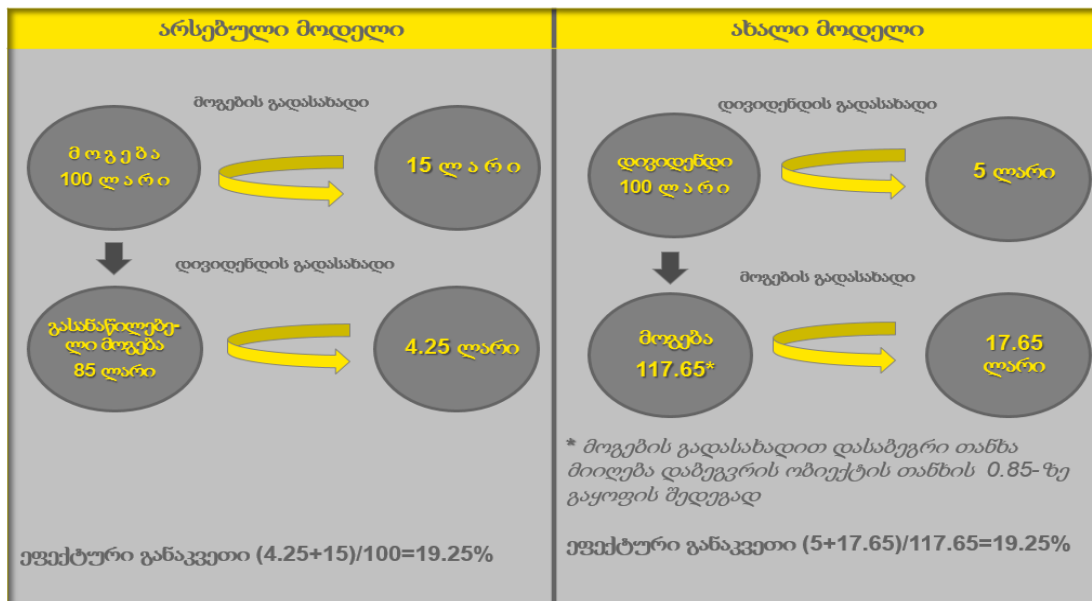
- რეფორმის შედეგად, ურთერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგებები და ოფშორებში არსებული გარიგებების საბაზრო ფასით შეფასების აუცილებლობა აძვირებს გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულებებების შესრულების და საგადასახადო ადმინისტრირების ხარჯებს.

- რეფორმის შედეგად გაიზარდა ფინანსურ სტანდარტებზე ცოდნის მოთხოვნა, რაც პრობლემებს შეუქმნის ბიზნესს, გამომდინარე ბიზნეს განათლების არსებული დონისა.

- ფულის დროითი ღირებულებიდან გამომდინარე ავანსების დღგ-ით დაბეგვრა, რაც ესტონური მოდელის ამოქმედებასთან ერთად შეიცვალა, გადამხდელებს უძვირებს

ფულს დროში, მიუხედავად იმისა, რომ ავანსის დადასტურება მომავალში ჩათვლის მიღების უფლებას უტოვებს.

## საილუსტრაციო მაგალითი 1. მოგების გადასახადით დასაბეგრი ბაზის გაანგარიშება<sup>20</sup>



ზემოაღნიშნული კანონპროექტის მიხედვით, უქმდება სუსტი კაპიტალიზაციის მარეგულირებელი ნორმა (სსკ-ის 123-ე მუხლი). მოქმედი კანონმდებლობის მიზნებისათვის, „სუსტი კაპიტალიზაცია არის პირის მიერ აღებული ვალის თანაფარდობა პირის კაპიტალთან, როდესაც ამ პირის ვალის მისივე კაპიტალთან შეფარდება 3/1-ზე მეტია, ხოლო სალიზინგო კომპანიის შემთხვევაში – ამ კომპანიის ვალის მისივე კაპიტალთან შეფარდება 5/1-ზე მეტია“.<sup>21</sup> „სუსტ კაპიტალიზაციას იყენებენ იმ მდგომარეობის აღსაწერად, როდესაც საწარმოს სასესხო ვალდებულებების ოდენობა მნიშვნელოვნად აღემატება საწარმოს კაპიტალის ოდენობას. ასეთ შემთხვევებში, ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობა საპროცენტო ხარჯების გამოქვითვის მიმართ ადგენს გარკვეულ შეზღუდვებს“<sup>22</sup>. იმ შემთხვევაში, თუ კომპანიას აქვს სავალო ვალდებულებები ნებისმიერი ფორმით, რომელზეც ახორციელებს ვალის გადახდას და

<sup>20</sup> ეკატერინე კიკნაძე, „ესტონური მოდელის ქართული თავისებურებანი“, პრეზენტაცია (მაისი, 2017).

<sup>21</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 2016 წლის მარტის ცვლილებების გათვალისწინებით, მუხლი 123, ნაწილი I, (თბილისი, 2010 წლის 17 სექტემბერი. N 3591 – III).

<sup>22</sup> USAID/CAUCASUS, „Tax Code Commentary“, Final Guidebook (October 3, 2012),640.

სახეზე გვაქვს სუსტი კაპიტალიზაციის შემთხვევა, მოქმედი კანონმდებლობით ორგანიზაციას უფლება არ აქვს გამოქვეითოს სესხზე დარიცხული პროცენტის ხარჯი, ხოლო დაგეგმილი ცვლილების კანონპროექტი ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელებისათვის აღნიშნული შეზღუდვის გაუქმებას.

მოგების გადასახადის დაგეგმილი ცვლილება ბანკებს, საკრედიტო კავშირებს, სადაზღვევო ორგანიზაციებს, ლომბარდებს და მიკროსაფინანსო ორგანიზაციებს შეეხებათ 2021 წლიდან. მანამდე კი, მათთვის დაბეგვრის ობიექტი განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვეითების თანხებს შორის. დასაფიქრებელია საკითხი, იმასთან დაკავშირებით, საჭიროა თუ არა საგადასახადო შეღავათების გავრცელება საბანკო სექტორზე და მოიტანს თუ არა ეს დადებით შედეგებს. ვფიქრობ, ბანკების დამატებით წახალისება ეკონომიკის სტიმულირების თვალსაზრისით არასტრატეგიული ნაბიჯი იქნება, გამომდინარე იქიდან, რომ საქართველოში საბანკო სექტორის ზრდის ტემპი ისედაც მაღალია. თუმცა, მეორე მხრივ, ეს არის სფერო, რომლის მიმართაც უცხოელი ინვესტორების დაინტერესება დიდია და რეფორმიდან ამოვარდნის შემთხვევაში შესაძლოა არასასურველი შედეგი დადგეს.

**ცხრილი 1. ახალი პროექტის ცვლილებების შეჯამება<sup>23</sup>**

გამარტივება	საყურადღებო
<ul style="list-style-type: none"> <li>❑ არ არის საჭირო ფინანსური/საბუღალტრო შემოსავლების კორექტირება</li> <li>❑ არ არის საჭირო საგადასახადო ცვეთის დათვლა</li> <li>❑ არ არის საჭირო გარკვეული ხარჯების საკასო მეთოდით აღრიცხვა</li> <li>❑ არ არის საჭირო წლიური დეკლარაციის მომზადება</li> <li>❑ არ ხდება მიმდინარე გადასახდელების გადახდა</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>❑ ხარჯების დოკუმენტაცია</li> <li>❑ ხარჯების მიზნობრიობა</li> <li>❑ ოპერაციები დაკავშირებულ მხარეებთან</li> <li>❑ ოპერაციები შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნებში რეგისტრირებულ პირებთან</li> <li>❑ ფიზიკურ პირებზე და არარეზიდენტებზე სესხების გაცემა</li> </ul>

<sup>23</sup> ეკატერინე კვიციანი, „ესტონური მოდელის ქართული თავისებურებანი“, პრეზენტაცია (მაისი, 2018).

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ საქართველოში მოგების გადასახადის დაგეგმილი რეფორმის განხორციელებას დადებითი ეფექტი აქვს. ბოლო პერიოდში ეკონომიკური ზრდის ტემპის შემცირების პირობებში, შესაძლოა, რეფორმამ მნიშვნელოვანი როლი ითამაშოს ეკონომიკური ზრდის სტიმულირებაში. თუმცა, უნდა აღინიშნოს, რომ ეკონომიკური ზრდის პროცესი რთული, ერთმანეთთან დაკავშირებული ფაქტორებისაგან შედგება. გარდა ამისა, გაურკვეველობამ და ინსტიტუციურმა არასტაბილურობამ, შესაძლოა, გადაფაროს ის ეკონომიკური ზრდის წახალისება, რასაც რეფორმის შედეგები ითვალისწინებს. ამასთან, პირველ წლებში სავარაუდოა ბიუჯეტის შემოსულობების შემცირება, რაც წინასწარი შეფასებით გრძელვადიან პერიოდში საპირისპირო შედეგს მოიტანს. და ბოლოს, აღსანიშნავია, რომ ნებისმიერი რეფორმის წარმატება დამოკიდებულია მისი განხორციელების პროცესის ხარისხზე. საქართველოში მოგების გადასახადის რეფორმის მოსალოდნელი შედეგები ექსპერტების მხრიდან დადებითად ფასდება და ვიმედოვნებ ეკონომიკის ზრდის თვალსაზრისით კიდევ უფრო მნიშვნელოვან შედეგებს მოგვიტანს.

## დასკვნა

ქვეყნის ბიუჯეტის შევსების მთავარ წყაროს წარმოადგენს გადასახადები. ამ გადასახადებიდან კი ერთ–ერთი არის სწორედ მოგების გადასახადი. მნიშვნელოვანია რომ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად ხდებოდეს საწარმოს შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარებისა და აღრიცხვის მეთოდოლოგია; სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგების მაჩვენებლები; გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების კატეგორიები; მოგების მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებები და მათი სააღრიცხვო მეთოდოლოგია აღრიცხოს საქართველო საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნების შესაბამისად.

თემაში ჩანს რომ მოგებას ითვლიან არა ფასს-ით, არამედ საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა შესაბამისად რაც ცვლის რეალური მოგების სიდიდეს. საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად გამოთვლილი მოგების მაჩვენებელი გვაძლევს არასწორ სურათს კომპანიის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ. მოგება კი ის უმთავრესი მაჩვენებელია რაც განსაკუთრებით აინტერესებთ კომპანიის დამფუძნებლებს.

ყველა კომპანიის საქმიანობის მიზანს მოგება წარმოადგენს, რომელიც როგორც წესი განისაზღვრება, როგორც შემოსახლებსა და ხარჯებს შორის სხვაობით. მნიშვნელოვანია, რომ მოგების გადასახადის აღიარება და შეფასება უნდა მოხდეს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად მოთხოვნების შესაბამისად ხდებოდეს, რადგან:

- მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში გადმოცემული უნდა იყოს ობიექტური ინფორმაცია მესაკუთრეთათვის რეალურად განაწილებული წმინდა მოგების შესახებ;
- სრული შემოსავლის ანგარიშგებას (მოგება–ზარალი) მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი, სადაც გადმოცემული ინფორმაცია საწარმოს საქმიანობის შესახებ რაც მომხმარებლებს სწორი ეკონომიკური გადაწყვეტილების მიღებაში ეხმარება.

რაც შეეხება ცვლილებებს მოგების გადასახადის აღრიცხვაში, გადასახადის ადმინისტრირების კუთხითაც „ესტონური მოდელის“ შემოღება გარკვეულწილად მომგებიანი აღმოჩნდა. ვინაიდან, მოგების გადასახადის დათვლის პრობლემურობა საქართველოს ფინანსური სექტორისთვის უცხო არ არის, ესტონური მოდელმა რიგ შემთხვევებმა გაუმარტივა კომპანიებს ფინანსურ აღრიცხვა. მაგალითად, ესტონური მოდელი გულისხმობს იმას, რომ ზოგიერთი ხარჯი ან განაცემი, რომლებიც შინაარსობრივად არ უკავშირდება კომპანიის ბიზნესსაქმიანობას, დაიბეგროს მოგების გადასახადის განაკვეთით, რათა თავიდან აიცილონ მოგების შეფარული განაწილება ხარჯების სახით, ანუ ერთი მხრივ, კომპანიებსაც გაურთულდებათ მოგების გადასახადის შეფარვით განაწილება, ხოლო მეორე მხრივ, საგადასახადო სამსახურები შედარებით უფრო ზუსტად წარმართავენ თავიანთ საქმიანობას. ამ მოდელის დანერგვის შედეგად, მივიღეთ შედარებით უფრო ეფექტური და, ამავე დროს, სწრაფი ეკონომიკური განვითარებისთვის აუცილებელი საგადასახადო გარემო.

ბიზნესსექტორიდან ამოღებული გადასახადის მეშვეობით სახელმწიფო ახორციელებს დამწყები ბიზნესების მხარდაჭერას სხვადასხვა ფორმით, მათ შორის საგადასახადო შეღავათებით. საქართველოს ბიუჯეტში საგადასახადო შემოსავლების კუთხით მოგების გადასახადი ბოლო ოთხი წელია დამატებული ღირებულებისა და საშემოსავლო გადასახადების შემდეგ მესამე ადგილს იკავებს. 2012 წელს მისმა წილმა მთლიან საგადასახადო შემოსავლებში 12.76% შეადგინა; 2013-ში-12.11%; 2014-13.78% და 2015-ში-12.8%.

**შეჯამების სახით, შეიძლება ითაქვს, რომ ესტონური მოდელის დანერგვა დიდი წინგადადგმული ნაბიჯია ეკონომიკის სტიმულირების მიმართულებით.** ყველა თანხმდება რომ მოდელი განსაკუთრებით მიმზიდველი სწორედ მცირე და საშუალო ბიზნესისთვისაა. ასევე უნდა აღინიშნოს ისიც, რომ ესტონური მოდელის დანერგვით მიღებული ეფექტები საქართველოში უამრავ ფაქტორზეა დამოკიდებული და გარკვეულ დაშვებებს ეფუძნება. როგორც ეკონომისტები და ბიზნესის წარმომადგენლები აფასებენ მნიშვნელოვან დადებით შედეგებს მოდელი საშუალოვადიან და გრძელვადიან პერიოდში გამოიღებს, იქამდე კი მთვარობამ არ უნდა გაზარდოს მნიშვნელოვნად ადმინისტრაციული ხარჯები და ამგვარად იზრუნოს საბიუჯეტო დეფიციტის შევსებაზე

და არა გაზრდილი აქციზის გადასახადებით, რომლის ცვლილებაც სპონტანურად, ბიზნესთან კომუნიკაციის გარეშე განხორციელდა. მეორე უმთავრესი საკითხი არის ხარვეზები მოდელში და ბიზნესის მხრიდან მზაობა. მცირე და საშუალო ბიზნესის წარმომადგენლებს გარკვეულწილად გაუმარტივდათ დეკლარაციის შევსების პროცედურები, თუმცა თვისებრივად ახალ მოდელზე გადასვლა მათი მხრიდან დამატებით ხარჯებთან არის დაკავშირებული და სანამ კომპანიის ფინანსური მენეჯერები გაერკვევიან ახალ სისტემაში გარკვეული ადაპტაციის პერიოდი არის საჭირო.

როგორც ირკვევა, მოდელის დანერგვა გარკვეულ სირთულეებთან არის დაკავშირებული და მნიშვნელოვანია მთავრობის სწორი კომუნიკაცია ბიზნესის წარმომადგენლებთან. ნებისმიერი საკანონმდებლო ცვლილება რასაც მთავრობა გეგმავს, რომ განხორციელოს უნდა იყოს თანხვედრაში ბიზნეს სუბიექტების ინტერესებთან და უნდა მიიღებოდეს ბიზნესთან აქტიური თანამშრომლობის შედეგად.

ნაშრომის მიზანს წარმოადგენდა საკანონმდებლო ცვლილების პოზიტიური და ნეგატიური მხარეების გამოკვეთა და შემდგომი განვითარებისათვის რეკომენდაციების შემუშავება.

ნაშრომში მოცემული მსჯელობის, ჩატარებული კვლევებისა და ექსპერტთა შეფასებების გათვალისწინებით, უნდა ითქვას, რომ აუცილებელია საგადასახადო ლიბერალიზაცია, რაც უზრუნველყოფს წარმოების განვითარებისათვის სათანადო სტიმულების შექმნას. ასევე მნიშვნელოვანია, რომ კანონმდებლობაში დაგეგმილი ცვლილებები გამყარებული იყოს სხვა ქვეყნების გამოცდილებით და ეროვნული ინტერესების გათვალისწინებით. საჭიროა წარიმართოს ხანგრძლივი მუშაობის პროცესი, სადაც ჩართული იქნებიან როგორც ქართველი, ისე უცხოელი ექსპერტები და საბოლოოდ შემუშავდეს შესაბამისი სარეკომენდაციო დოკუმენტი, რადგან ეფექტური საგადასახადო სისტემის შექმნა შესაძლებელია მხოლოდ ეკონომიკური, სამართლებრივი, სოციალური და პოლიტიკური ფაქტორების ანალიზის საფუძველზე.

## გამოყენებული ლიტერატურა :

1. ზასს 12 მოგებიდან გადასახადები. თბ. 2017
2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 2016-2019 წლის
3. ნ.კვატაშიძე, ა.ხორავა, ზ.გოგრიჭიანი ფინანსური ანგარიშგება. გამომცემლობა “მერიდიანი” თბილისი 2015.
4. ა.ხორავა, ნ. კვატაშიძე, ზ გოგრიჭიანი-ფინანსური აღრიცხვა მე-2 დონე. თბილისი 2017
5. ფინანსური აღრიცხვა, სრული ტექსტი 2018, კაპლანის გამომცემლობა (acca)
6. ნ. ტერაშვილი საგადასახადო და საბაჟო პოლიტიკა. \_ თბ., 2016.გადასახადები და საგადასახადო სისტემა. მეორე გამოცემა, 2015წ. საქართველოს ახალგაზრდა ეკონომისტთა ასოციაციის მიერ;
7. ბახტაძე ლ., კაკულია რ., ჩიკვილაძე მ. (2007). საგადასახადო საქმე. თბილისი: ივ.ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი.
8. იმედაშვილი გ. (2016). საგადასახადო საქმე. სალექციო კურსი. თბილისი.
9. როგავა ზ. (2014). გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო *სამართალი*. თბილისი.
10. ჩიხლაძე ნ. (2004). *საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემები*. ქუთაისი: ”სარკმელი საქართველოსი”.
11. ფუტყარაძე ს. (2012). *საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე*, ბათუმი.
12. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. 17.09.2010. (2016 წლის 01 ივნისის მდგომარეობით).
13. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება №996 გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ.
14. საქართველოს ორგანული კანონი #4979-რს, 01/07/2011 „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“, 110714022, 14/07/2011.
15. გოგელია ვ., ნიკვაშვილი ზ., (2015). *გზა მოგების გადასახადის ლაბირინთიდან*. (05.07.2016). <http://forbes.ge/news/676/gza-mogebis-gadasaxadis-labirinTidan>
16. ესტონეთის ფინანსთა სამინისტრო. *საგადასახადო განაკვეთები*. (05.07.2016). <http://www.emta.ee/eng/business-client/income-expenses-supply-profits/tax-rates>
17. საქართველოს პარლამენტი. *კანონმდებლობა*. (05.07.2016). <http://www.parliament.ge/ge/kanonmdebloba>

18. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. *საგადასახადო შემოსავლები*. (05.07.2016).  
<http://www.mof.ge/4752>
19. საქართველოს შემოსავლების სამსახური. *მთავრობის დადგენილებები*. (05.07.2016).  
<http://www.rs.ge/4885>
20. საქართველოს შემოსავლების სამსახური. *საგადასახადო შეთანხმება*. (05.07.2016).  
[http://www.rs.ge/Default.aspx?sec\\_id=5932&lang=1](http://www.rs.ge/Default.aspx?sec_id=5932&lang=1)
21. International Monetary Fund. (2008). *Growing Apart? A Tale of Two Republics: Estonia and Georgia*. (05.07.2016). <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2008/wp08235.pdf>
22. The Tax Foundation. *Estonia has the Most Competitive Tax System in the OECD*. (05.07.2016).  
<http://taxfoundation.org/blog/estonia-has-most-competitive-tax-system-oecd>
23. Tomasz Kozluk. (2007). *Central Eastern Europe and the “Flat” Tax – a follow up*. (05.07.2016).  
<http://transitioneconomies.blogspot.com/>
24. <https://matsne.gov.ge/index.php?>
25. <http://www.nplg.gov.ge/dlibrary/>
26. <http://mof.ge/4203>
27. [www.accountingcoach.com/financial-accounting/](http://www.accountingcoach.com/financial-accounting/)