

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი



ბერიანიძე თათია

**მოგების გადასახადის აღრიცხვისა და ანალიზის აქტუალური  
საკითხები საანალიზო საწარმოების მაგალითზე**

სამაგისტრო ნაშრომი შესრულებულია ბიზნესის ადმინისტრირების  
მაგისტრის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

ხელმძღვანელი: ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი,  
ასოცირებული პროფესორი  
იზოლდა ჭილაძე

თბილისი

2019

## ანოტაცია

**თემის აქტუალობა:** მოგების გადასახადის სწორად და ობიექტურად აღრიცხვა მნიშვნელოვანია, როგორც საწარმოთა ფინანსური შედეგების, ასევე სახელმწიფო ბიუჯეტის ანალიზისათვის. საქართველოში აღნიშნული საკითხი განსაკუთრებით აქტუალური გახდა მას შემდეგ, რაც ქვეყანაში ამოქმედდა მოგების გადასახადის აღრიცხვის ახალი მოდელი, რომლის მიდგომები განსხვავებულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისაგან.

მოცემულ ნაშრომში **კვლევის მიზანია** განიხილოს ახალი რეგულაციების გავლენა მოგების გადასახადის მოსალოდნელი ხარჯის სიდიდეზე, ინვესტირებულ მოგებასა და საბოლოო ჯამში, ქვეყანაში ეკონომიკურ ზრდასა და უმუშევრობის შემცირებაზე.

**კვლევის ობიექტს** წარმოადგენს საქართველოში რეგისტრირებული სამი სააქციო საზოგადოება: სს „სილქნეტი“, სს საქართველოს რკინიგზა“ და სს „თელასი“.

**კვლევის შედეგები:** შემუშავებულია გარკვეული დასკვნები და რეკომენდაციები, იმისათვის, რომ აღმოიფხვრას აღნიშნული რეფორმის ნაკლოვანებები და კიდევ უფრო დაიხვეწოს აღრიცხვის არსებული მეთოდოლოგია.

# Current issues of profit tax calculation and analysis on the example of analytical enterprises

## Annotation

**Berianidze Tatia**

**The importance of the present work:** Proper and objective accounting of profit tax is important for analyzing the financial results of enterprises as well as the state budget. This issue has become particularly relevant in Georgia since the new model of profit tax accounting has been introduced in the country, the approaches of which differ from the international accounting standards.

**The purpose of this study** is to examine the impact of the new regulations on the magnitude of expected income tax expense, investment return and ultimate economic growth and unemployment reduction in the country.

**The object of the study** is three joint stock companies registered in Georgia: JSC Silknet, JSC Georgian Railway and JSC Telasi.

**Research Findings:** Some conclusions and recommendations have been developed to eliminate the shortcomings of this reform and further sophisticate the existing accounting techniques.

## შინაარსი

შესავალი .....	5
თავი 1. მოგების გადასახადის აღრიცხვის მეთოდოლოგია აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით.....	7
1.1 ბასს 12 მოგებიდან გადასახადები - ძირითადი მოთხოვნები .....	7
1.2 გადავადებული საგადასახადო აქტივის (ვალდებულების) აღრიცხვა .....	25
თავი 2. მოგების გადასახადის აღრიცხვის საკითხები საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნების შესაბამისად .....	42
2.1 მოგების გადასახადის გადამხდელი .....	42
2.2 მოგების გადასახადის დაბეგვრის ობიექტი და აღრიცხვის საკითხები.....	50
თავი 3. მოგებისა და მოგების გადასახადის მაჩვენებლების ტენდენციების საწარმოთაშორისო ანალიზი .....	68
3.1 მოგებისა და მოგების გადასახადის მაჩვენებლების დინამიკის შედარებითი ანალიზი საანალიზო საწარმოთა მაგალითზე .....	68
3.2 მოგების გადასახადის ახალი რეგულაციების შედეგების საწარმოთაშორისო ანალიზი.....	79
დასკვნა .....	96
გამოყენებული ლიტერატურა.....	100
დანართი.....	103

## შესავალი

**თემის აქტუალობა:** სახელმწიფო ბიუჯეტის დაფინანსების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან წყაროს მოგების გადასახადი წარმოადგენს. შესაბამისად, მისი ობიექტური და რეალური შენატანები ქვეყნის ბიუჯეტში, საერთო სახელმწიფოებრივი და პირადი ინტერესების სფეროს მიეკუთვნება. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მის ზუსტ გაანგარიშებას დიდი მნიშვნელობა აქვს ფინანსური შედეგების ანალიზისათვის.

საქართველოში მოგების გადასახადის სამართლებრივ მხარეს არეგულირებს საგადასახადო კოდექსი. მისი მოთხოვნების დაცვა სავალდებულოა ყველა იურიდიული თუ ფიზიკური პირისათვის. შესაბამისად მოგების გადასახადის დროული და ობიექტური აღრიცხვა მნიშვნელოვანია საწარმოს ფინანსური აღრიცხვისა და მართვისათვის. ეს საკითხები განსაკუთრებით **აქტუალური** გახდა 2017 წლის 1 იანვრიდან რადგან, სწორედ ამ დროიდან საქართველოში ძალაში შევიდა მოგების გადასახადის ახალი მოდელი, რომელიც „ბასს 12-მოგებიდან გადასახადები“-ს მიდგომებისგან განსხვავდება და რომელსაც „ესტონური მოდელი“ ეწოდა. როგორც წესი, პრაქტიკოსების მოვალეობაა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის სააღრიცხვო და სამართლებრივი მოთხოვნების დაცვა, ხოლო თეორეტიკოსების მოვალეობაა, მოქნილი, მარტივი სააღრიცხვო მეთოდიკა დაამუშაოს და შესთავაზოს მათ.

მოცემულ ნაშრომში **კვლევის მიზანია** განიხილოს მოგების გადასახადის ახალი რეგულაციების გავლენა მოგების გადასახადის მოსალოდნელი ხარჯის სიდიდესა და ინვესტირებულ მოგებაზე .

ჩვენი მთავარი **ამოცანაა** დავადგინოთ, იქონია თუ არა დადებითი გავლენა ესტონურმა მოდელმა კომპანიების რეინვესტირებულ მოგებაზე და გამართლდა თუ არა ახალი რეფორმის მთავარი მიზანი, ხელი შეეწყო ბიზნესის გაფართოებისა და შესაბამისად ქვეყნის ეკონომიკური წინსვლისთვის.

როგორც ცნობილია, დასახელებულ მოდელს დიდი წარმატება აქვს ესტონეთში. იგი 15 წლის წინ გადავიდა ამ მოდელზე და როგორც ეკონომისტები წერენ, ამან იქ ეკონომიკური წინსვლა გამოიწვია. ესტონური მოდელის მომხრეები ვარაუდობენ, რომ

საქართველოში ბიზნესის განვითარება და გაფართოება მოხდება, რაც თავის მხრივ ხელს შეუწყობს ეკონომიკისა და დასაქმების ზრდას.

**კვლევის საგანს** წარმოადგენს საწარმოთა მაგალითზე მოგების გადასახადისა და მომგებიანობის მაჩვენებელთა შესწავლა, მათი დინამიკური ანალიზი და აღნიშნულის ფონზე, მოგების გადასახადის ახალი რეგულაციების შედეგების შედარებითი ანალიზის გაკეთება. ნაშრომში განხილული გვაქვს მოგების გადასახადის აღრიცხვის მეთოდოლოგია, როგორც საერთაშორისო სტანდარტების, ასევე საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად. კერძოდ, საუბარი გვაქვს სტანდარტის ძირითად მოთხოვნებზე, გადავადებული საგადასახადო აქტივისა და ვალეზულების აღრიცხვის თავისებურებებზე. ასევე, დეტალურად არის განხილული ახალი რეფორმის მოთხოვნების შესაბამისად მოგების გადასახადის გადამხდელთა და დაბეგვრის ობიექტთა კატეგორია. საანალიზო საწარმოთა მაგალითზე წარმოდგენილია მოგების გადასახადის მაჩვენებელთა ანალიზის მეთოდოლოგია. ასევე, მოცემულია მსჯელობა ახალი რეგულაციების შედეგებზე არა მარტო საწარმოთა, არამედ სახელმწიფო ბიუჯეტის ანალიტიკური და სტატისტიკური მაჩვენებლების ანალიზის საფუძველზე.

**კვლევის ობიექტს** წარმოადგენს საქართველოში რეგისტრირებული სამი სააქციო საზოგადოება, კერძოდ: სს „სილქნეტი“, სს საქართველოს რკინიგზა“ და სს „თელასი“. მათი ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე გამოკვლეულია მოგების გადასახადის ახალი რეგულაციების შემდეგ რამდენად გააქტიურდა მოგების რეინვესტირების პოლიტიკა საწარმოებში.

ანალიზისათვის ნაშრომში გამოყენებულია მოგების მაჩვენებელთა სტრუქტურული და დინამიკური ანალიზის **მეთოდები**, გამოთვლილია რეინვესტირების კოეფიციენტები. ასევე საწარმოთა კრედიტუნარიანობისა და ფინანსური სტაბილურობის შესაფასებლად, გამოყენებული გვაქვს ალტმანისა და სპრინგეითის მრავალფაქტორიანი მოდელები.

**კვლევის შედეგები:** ბოლოს გადმოცემულია დასკვნები და შემუშავებულია გარკვეული რეკომენდაციები, რათა მოგების გადასახადის ახალი მოდელი საქართველოში უფრო ეფექტური გახდეს და გამართლდეს ის პოზიტიური მოლოდინები, რომელიც დღეს არსებობს.

# თავი 1. მოგების გადასახადის აღრიცხვის მეთოდოლოგია აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით

## 1.1 ბასს 12 მოგებიდან გადასახადები - ძირითადი მოთხოვნები.

მოგების გადასახადის აღრიცხვის საკითხებს არეგულირებს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“. იგი ერთმანეთისაგან განასხვავებს საგადასახადო და სააღრიცხვო მოგების მაჩვენებლებს. როგორც ასეთი, მოგება (ან ზარალი) შემოსავლებისა და ხარჯების სხვაობას წარმოადგენს. მოგების გადასახადის გაანგარიშების დროს გამოიყენება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნები, რომელიც ადგენს თუ რომელი სახის ხარჯის გამოიქვითვა დასაშვები შემოსავლებიდან და რომელი არა. აქედან გამომდინარე, ერთმანეთისაგან განსხვავდება სააღრიცხვო მოგებისა და საგადასახადო მოგების მაჩვენებლები.

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

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

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

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

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

**გადავადებული საგადასახადო აქტივი** არის მოგებიდან გადასახადების თანხა, რომელიც უნდა აღდგეს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში. თუმცა, აღსანიშნავია, რომ

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ამის შესახებ არაფერია ნათქვამი. სავარაუდოდ, გამომდინარე იქიდან, რომ რეალურად ბიუჯეტიდან დაბრუნებას ექვემდებარება მხოლოდ ზედმეტად გადამხდელი მოგების გადასახადის თანხები.

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

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

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

დროებითი სხვაობის მაგალითებია:

- გარკვეული ტიპის შემოსავლები და დანახარჯები, რომლებიც იბეგრება საკასო მეთოდის საფუძველზე, ნაცვლად დარიცხვის მეთოდისა;
- განსხვავება, გრძელვადიან აქტივზე (რომელზეც საგადასახადო შეღავათი ვრცელდება) დარიცხულ ცვეთის თანხასა და ფაქტობრივი ანარიცხების თანხას (საგადასახადო ცვეთა) შორის.

ეს უკანასკნელი, ფაქტობრივად, პრაქტიკაში ყველაზე გავრცელებული მაგალითია დროებითი სხვაობების.<sup>1</sup>

**აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო ბაზას** უწოდებენ იმ თანხას, რომელიც გამოიყენება მოცემული აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო მიზნებისათვის.<sup>2</sup>

**აქტივის საგადასახადო ბაზა არის** ის თანხა, რომელიც საგადასახადო მიზნებისათვის გამოიქვითება დასაბეგრი ეკონომიკური სარგებლიდან (ანუ შემოსავლებიდან) და

<sup>1</sup>, „ფინანსური ანგარიშგება“ F7. ACCA. ინგლისის სერთიფიცირებულ ნაფიც ბუღალტერთა ასოციაცია. სახელმძღვანელო. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაგ. 2010. გვ. 323

<sup>2</sup> ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაგ. 2015. მუხლი 5

საწარმო მიიღებს ამ აქტივის საბალანსო ღირებულების დაბრუნების შემდეგ. თუ აღნიშნული ეკონომიკური სარგებელი არ იქნება დასაბეგრი, მაშინ აქტივის საგადასახადო ბაზა მისი საბალანსო ღირებულების ტოლია.

განვიხილოთ მაგალითი:

დავუშვათ მანქანა-დანადგარის თვითღირებულებაა 1 000 ლარი. საგადასახადო მიზნებისათვის, თუ მისი ღირებულებიდან მიმდინარე წელს უკვე გამოიქვითულია ცვეთა 200 ლარი, მაშინ ნარჩენი საბალანსო ღირებულება მომდევნო წლებში გამოიქვითება ცვეთის ანარიცხების სახით ან აქტივის გაყიდვასთან დაკავშირებით. აქტივის გაყიდვიდან მიღებული ამონაგები იბეგრება. ხოლო, აქტივის გაყიდვიდან მიღებული ზარალი უნდა გამოიქვითოს საგადასახადო დაბეგვრის დროს. საგადასახადო ბაზა შესაბამისად იქნება 800 ლარი.

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

დებიტორული დავალიანების საბალანსო თანხა არის 1 000 ლარი. შესაბამისი შემოსავალი უკვე ჩართულია საგადასახადო მოგების გამოთვლაში დარიცხვის პრინციპით. ამიტომ, დებიტორული დავალიანებების საგადასახადო ბაზა 1 000 ლარია.

მისაღები დივიდენდი 1 000 ლარია. მისაღები დივიდენდი არ იბეგრება და ეკონომიკური სარგებლიდან გამოიქვითება. შესაბამისად, მისაღები დივიდენდის საგადასახადო ბაზა 1 000 ლარია.

მისაღები სესხის მიმდინარე საბალანსო ღირებულებაა 1 000 ლარი. სესხის დაფარვისათვის მნიშვნელობა არა აქვს საგადასახადო ბეგარას. ამიტომ, სესხის საგადასახადო ბაზა 1 000 ლარია.<sup>3</sup>

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

---

<sup>3</sup> ჭილაძე ი. „მოგების გადასახადის აღრიცხვის სრულყოფის საკითხები“. თბილისი. „მერიდიანი“. 2012 გვ. 24-25.

ბაზა ტოლია მისი საბალანსო ღირებულებისა, შემოსავლების იმ თანხის გამოკლებით, რომელიც მომავალ პერიოდებში არ დაიბეგრება.

თუკი მიმდინარე ვალდებულებები მოიცავს დარიცხულ ხარჯებს 1 000 ლარს საბალანსო ღირებულებით. მათთან დაკავშირებული ხარჯი საგადასახადო მიზნებისათვის გამოიქვითება საკასო პრინციპით. დარიცხული ხარჯების საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია.

ავანსის სახით მიღებული შემოსავლის საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია.

დარიცხული მიმდინარე ვალდებულება 100 ლარია. ხარჯი უკვე გამოქვითულია დასაბეგრი ეკონომიკური სარგებლიდან. შესაბამისად, დაგადასახადო ბაზა არის 400 ლარი.

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

გადასახდელია 1 000 ლარის სესხი, საბალანსო ღირებულებით. ვინაიდან სესხის დაფარვა არ გამოქვითავს არავითარ საგადასახადო შედეგებს, სესხის საგადასახადო ბაზა ამ შემთხვევაში 1 000 ლარია.<sup>4</sup>

მაშასადამე, აქტივისა და ვალდებულებების საგადასახადო ბაზა დამოკიდებულია აქტივის (ვალდებულების) ამოღება-დაფარვის წესზე.

თუ გადახდილი არ არის მიმდინარე ან წინა საანგარიშგებო პერიოდების მიმდინარე გადასახადი, იგი უნდა აღიარდეს ვალდებულების სახით. თუ მიმდინარე და წინა საანგარიშგებო პერიოდების გადახდილი გადასახადების თანხა აღემატება საანგარიშგებო პერიოდში გადასახდელ გადასახადების თანხას, ეს ნამეტი (სხვაობა) უნდა აღიარდეს აქტივის სახით. საგადასახადო ზარალით გამოწვეული სარგებელი, რომელიც შეიძლება უკან დაბრუნდეს წინა საანგარიშგებო პერიოდში გადახდილი მიმდინარე გადასახადის ამოსაღებად, უნდა აღიარდეს აქტივის სახით.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup>ჭილაძე ი. „მოგების გადასახადის აღრიცხვის სრულყოფის საკითხები“. თბილისი. „მერიდიანი“. 2012 გვ. 25-26.

<sup>5</sup>ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაგ. 2015. მუხლი 12

საგადასახადო ზარალით გამოწვეული სარგებელი, რომელიც შეიძლება უკან დაბრუნდეს წინა საანგარიშგებო პერიოდში გადახდილი მიმდინარე გადასახადის ამოსაღებად, უნდა აღიარდეს აქტივის სახით.<sup>6</sup>

იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ზარალი წინა საანგარიშგებო პერიოდის მიმდინარე გადასახადის გადასახდელად გამოიყენება, სტანდარტი მოითხოვს, რომ საწარმომ აღნიშნული სარგებელი იმ საანგარიშგებო პერიოდის აქტივად აღიაროს, როდესაც ადგილი ჰქონდა საგადასახადო ზარალის მიღებას.

გადავადებული გადასახადის აღრიცხვის ორი მეთოდი არსებობს: აღრიცხვა გადავადების მეთოდის მიხედვით, რომელსაც ზოგჯერ მოგება/ზარალის ანგარიშგების ვალდებულების მეთოდს უწოდებენ და ვალდებულების მეთოდის მიხედვით, რომელსაც, ბალანსის ვალდებულების მეთოდად მოიხსენიებენ.

აღსანიშნავია, რომ ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“ საწარმოებისაგან მეორე მეთოდის გამოყენებას მოითხოვს.

**მოგება/ზარალის ანგარიშგების ვალდებულების მეთოდი** დროით სხვაობებზეა ორიენტირებული, ხოლო ბალანსის ვალდებულების მეთოდი კი დროებით სხვაობებზე.

**დროითი სხვაობა** არის დასაბეგრ მოგებასა და სააღრიცხვო მოგებას შორის სხვაობა, რომელიც წარმოიშვა ერთ პერიოდში და რომლის უკუგატარება ხდება შემდგომ პერიოდში ან პერიოდებში.

**დროებითი სხვაობა** წარმოადგენს ბალანსში წარდგენილი აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო ბაზასა და მის საბალანსო ღირებულებას შორის სხვაობას.

ყველა დროითი სხვაობა, დროებით სხვაობას წარმოადგენს, ხოლო დროებითი სხვაობა ყოველთვის არ წარმოადგენს დროით სხვაობას. მაგალითად, დროებითი სხვაობები, რომლებიც წარმოიშვება მაშინ, როდესაც არაფულადი აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასება ხდება სამუშაო ვალუტაში, ხოლო დასაბეგრი მოგება განისაზღვრება სხვა ვალუტაში, ან აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულება თავდაპირველი აღიარებისას განსხვავდება მისი თავდაპირველი საგადასახადო ბაზისაგან.

---

<sup>6</sup> ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2015. მუხლი 13

როგორც ავლნიშნეთ, დროებითი სხვაობა შეიძლება წარმოიშვას აქტივის ან ვალდებულების თავდაპირველ აღიარებასთან დაკავშირებით. მაგალითად, თუ აქტივის მთლიანი თვითღირებულება ან მისი ნაწილი არ გამოიქვითება საგადასახადო დაბეგვრის მიზნით. ასეთი დროებითი სხვაობის სააღრიცხვო მეთოდი დამოკიდებულია იმ ოპერაციის ხასიათზე, რომელმაც გამოიწვია აქტივის თავდაპირველი აღიარება:

ა) საწარმოთა გაერთიანების დროს საწარმომ უნდა აღიაროს ნებისმიერი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება ან აქტივი, რაც გავლენას ახდენს გუდვილის ან იმ თანხის სიდიდეზე, რითაც მყიდველი საწარმოს წილი შეძენილი საწარმოს იდენტიფიცირებადი აქტივების ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების ნეტო რეალურ ღირებულებაში აღემატება საწარმოთა გაერთიანების ღირებულებას.

ბ) თუ ოპერაცია გავლენას ახდენს სააღრიცხვო ან საგადასახადო მოგებაზე, საწარმომ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში უნდა აღიაროს ყველა გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება და აქტივი, აგრეთვე ამის შედეგად წარმოშობილი გადავადებული ხარჯი ან შემოსავალი.

გ) იმ შემთხვევაში, როდესაც სამეურნეო ოპერაცია არ არის საწარმოთა გაერთიანებას, და იგი გავლენას არ ახდენს არც სააღრიცხვო და არც საგადასახადო მოგების თანხაზე, საწარმო მოახდენდა წარმოშობილ გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას ან აქტივს და იმავე თანხით შეასწორებდა აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულებას, ამგვარი კორექტირება ნაკლებად გასაგებს გახდიდა ფინანსურ ანგარიშგებას. ამიტომ, წინამდებარე სტანდარტით ნებადართული არ არის, რომ საწარმომ აღიაროს თავდაპირველი აღიარებისას ან შემდგომში წარმოშობილი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება ან უფრო მეტიც, საწარმომ არ უნდა აღიაროს არც აუღიარებელი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებისა და აქტივის შემდგომი ცვლილებები, თუ აქტივი ამორტიზებულია.<sup>7</sup>

ამის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ მაგალითი:

საწარმო „X“ აპირებს 3000 ლარის თვითღირებულების მქონე აქტივის გამოყენებას, რომლის სასარგებლო მომსახურების ვადა ხუთი წელია. სალიკვიდაციო ღირებულება

---

<sup>7</sup> ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2015. მუხლი 22

ნულის ტოლია. საგადასახადო განაკვეთი 15 %-ია. დაბეგვრის დროს ცვეთა გამოქვითვას არ ექვემდებარება. აქტივის გაყიდვიდან მისაღები მოგება არ იბეგრება და ზარალი არ გამოიქვითება. აქტივის საბალანსო ღირებულების ამოსაღებად, საწარმომ უნდა მიიღოს 3 000 ლარის საგადასახადო შემოსავალი და გადაიხადოს 450 ლარის (3000\*15%) გადასახადი. რადგან 450 ლარის ვალდებულება წარმოშობილია აქტივის თავდაპირველი აღიარების შედეგად, საწარმომ არ უნდა აღიაროს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება. მომდევნო წელს აქტივის საბალანსო ღირებულება შესაბამისად იქნება 2400 ლარი (3000-3000/5). 2400 ლარის ტოლი საგადასახადო შემოსავლის მიღებისას, საწარმო გადაიხდის 360 ლარის (2400\*15%) გადასახადს. საწარმომ მოცემულ შემთხვევაშიც არ უნდა აღიაროს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება 360 ლარის, რადგან ეს ვალდებულება წარმოიშვა აქტივის თავდაპირველი აღიარების დროს.

მე-12 სტანდარტის თანახმად, საწარმოებს მოეთხოვებათ გადავადებული საგადასახადო აქტივისა და ვალდებულებების აღიარება ყველა დროებითი სხვაობისათვის, გამონაკლისი შემთხვევების გარდა, როგორცაა:

- თუ აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულება თავდაპირველი აღიარებისას განსხვავდება მათი საგადასახადო ბაზისაგან;
- შვილობილი და მეკავშირე საწარმოების გაუნაწილებელ მოგებაზე გადასახდელი გადასახადის აღიარება;
- გუდვილის თავდაპირველი აღიარების შედეგად წარმოშობილი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების აღიარება;
- იკრძალება ასევე, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და აქტივების დისკონტირება;
- იკრძალება გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაცია გრძელვადიან და მოკლევადიან ჯგუფებად.

კომპანიის საქმიანობის შედეგების შეფასების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან მაჩვენებელს წარმოადგენს მოგება, რომელიც ორი ელემენტით შემოსავლებითა და ხარჯებით განისაზღვრება. შესაბამისად, მოგება/ზარალის აღრიცხვა უპირველეს ყოვლისა, შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის საკითხებს უკავშირდება. აქედან გამომდინარე, განვიხილოთ შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის საკითხები.

ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლების მიხედვით 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 კომერციული ბანკებისათვის ძირითადი ამონაგებია).<sup>8</sup>

შემოსულობა გულისხმობს ისეთ მუხლებს, რომლებიც აკმაყოფილებენ შემოსავლის განმარტებას, მაგრამ შეიძლება წარმოიშვას ან არ წარმოიშვას საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში. შემოსულობა აგრეთვე ზრდის საწარმოს ეკონომიკურ სარგებელს და ამ თვალსაზრისით არ განსხვავდება შემოსავლისაგან. ამიტომ, შემოსულობები განიხილება შემოსავლებთან ერთად.<sup>9</sup>

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

---

<sup>8</sup> „ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2010 მუხლი 4.29

<sup>9</sup> „ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2010 მუხლი 4.30

შემოსავლის ხარჯზე შესაძლებელია აქტივების მიღება ან არსებულის გაუმჯობესება. მაგალითად, ფულადი სახსრები, მოთხოვნები, საქონელი და მომსახურება, რომლებიც მიიღება საქონლის გაცვლისა და გაწეული მომსახურების შედეგად. ასევე, შემოსავალი შეიძლება წარმოიშვას ვალდებულების დაფარვით. მაგალითად, საწარმოს შეუძლია კრედიტორული დავალიანების დასაფარავად კრედიტორს მიაწოდოს საქონელი ან მომსახურება.<sup>10</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. აღსანიშნავია, რომ ხარჯებისა და ზარალის ცნებებს შორის არსებითი განსხვავებაა. კერძოდ, 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-მატერიალური ფასეულობები, ძირითადი საშუალებები) შემცირებით ან საწარმოდან გასვლით გამოიხატება.<sup>11</sup>

მოცემულ განსაზღვრებასთან დაკავშირებით, აღსანიშნავია, რომ ხელფასისა და ცვეთის ხარჯებში სავარაუდოდ, შინაარსობრივად მოიაზრება ის არასაწარმოო ხარჯები, რომლებიც არ შედის საქონლისა და პროდუქციის თვითღირებულებაში. მაგალითად: კომერციული და ადმინისტრაციული ხარჯები.

ზარალი გულისხმობს სხვა მუხლებს, რომლებიც აკმაყოფილებენ ხარჯების შესახებ არსებულ განმარტებას და შეიძლება წარმოიქმნას ან არ წარმოიქმნას საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში. ზარალი ასახავს საწარმოდან ეკონომიკური

---

<sup>10</sup> „ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2010 მუხლი 4.32

<sup>11</sup> „ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2010 მუხლი 4.33

სარგებლის გასვლას და ამდენად, თავისი ბუნებით არ განსხვავდება სხვა ხარჯებისაგან, ამიტომ ცალკე არ განიხილება.<sup>12</sup>

ზარალი შეიძლება წარმოიშვას საწარმოს არაორდინალური საქმიანობის პირობებშიც რაიმე სტიქიური უბედურების ან კატასტროფის გამო (წყალდიდობა, ხანძარი და სხვა). ხარჯების ცნება აგრეთვე მოიცავს ფარულ ზარალს. მაგალითად, იგი შეიძლება წარმოიშვას უცხოური სავალუტო კურსის ზრდის გამო ეროვნულთან შედარებით, თუ საწარმოს ჰქონდა სავალუტო კრედიტორული დავალიანება. როდესაც ზარალი აღიარებული იქნება მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში, მისი ასახვა ხდება ცალკეული მუხლების მიხედვით, რომლებიც ზემოთ იყო ჩამოთვლილი. ამგვარი ინფორმაცია სჭირდება ინფორმაციის მომხმარებლებს სწორი ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად. ზარალი მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში უფრო ხშირად აისახება მასთან დაკავშირებული შემოსავლების გარეშე.<sup>13</sup> შესაბამისად, აღნიშნული ცნებების ერთმანეთთან გაიგივება მართებულად არ მიმაჩნია. მაგალითად, როცა შესყიდულია 1000 ლარის მასალა, მართალია ფულადი რესურსი გავიდა, მაგრამ სანაცვლოდ, საწყობში შემოვიდა იმავე ღირებულების მასალა. ეკონომიკური სარგებელი არ შემცირებულა. საწყობიდან წარმოებაში მასალის გადაცემისას, 1000 ლარის მასალის ხარჯი გადავა მზა პროდუქციის თვითღირებულებაში და ეკონომიკური სარგებელი არც ახლა შემცირდება. აქტივები არც იზრდება და არც მცირდება. დამზადებული პროდუქციის რელიზაციის შედეგად მიიღება მოგება ანუ წარმოების დანახარჯების გაწევის შედეგად, შესაძლებელი გახდა ეკონომიკური სარგებლის ზრდა. თუკი, რესურსები არაეფექტურად იყო გამოყენებული, ამის დამადასტურებელი იქნება პროდუქციის რელიზაციიდან ზარალის მიღება, რაც უდაოდ იქნება საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირება და არა ხარჯი, როგორც ასეთი.

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

---

<sup>12</sup> „ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2010 მუხლი 4.34

<sup>13</sup> „ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2010 მუხლი 4.35

ნებისმიერი ბიზნესის სიცოცხლისუნარიანობის გარანტი, პირველ რიგში არის ხარჯების გაწევის შესაძლებლობა და არა ზარალის გაწევა. ხარჯების გაწევა წარმოადგენს პროცესს, რომლის გარეშე ვერც ერთი სახის საქმიანობა ვერ განხორციელდება. ზარალი კი ამა თუ იმ საქმიანობის შედეგია. მაშასადამე, საქმიანობაზე გაწეული ხარჯები (აქტივის შესყიდვის ხარჯები ან პროდუქციის დამზადების და მართვის ხარჯები) გარდაუვალი ხარჯებია და არ შეიძლება ჩაითვალოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირებად, რაც მხოლოდ ზარალის დამახასიათებელი ნიშანია. მაშასადამე ზარალი არ არის ხარჯი. ხარჯი მოგების მიღების მიზნით, საქმიანობაში (ვთქვათ, საქონელში ან მომსახურებაში) განივთებული მატერიალური, შრომითი და ფულადი რესურსების ღირებულებაა. ხოლო ზარალი, როგორც ეკონომიკური მაჩვენებელი, რესურსების არაეფექტური გამოყენების შედეგად მიღებული დანაკარგია. ასე რომ, ზარალი თავისი ბუნებით, სწორედ რომ განსხვავდება ჩვეულებრივი ხარჯების ბუნებისაგან და ამდენად, ხარჯისა და ზარალის ცნებების გაიგივება გაუმართლებელია.<sup>14</sup>

მოგება/ზარალის ანგარიშგება, როგორც წესი, გვიჩვენებს საწარმოს ფინანსური საქმიანობის შედეგს მოცემული დროის განმავლობაში.

მოგება/ზარალის (ანუ სრული შემოსავლების) ანგარიშგების მომზადება ხდება დარიცხვის კონცეფციის საფუძველზე, რომლის თანახმად, სამეურნეო ოპერაციების შედეგებისა და სხვა მოვლენების აღიარება ხდება მათი მოხდენისთანავე (და არა ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების მიღებისა და გადახდის დროს).<sup>15</sup> ამასთან ისინი გატარდება სათანადო ბუღალტრულ დოკუმენტებში და აისახება იმ პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელსაც განეკუთვნება. დარიცხვის მეთოდით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება მომხმარებელს გააცნობს არა მხოლოდ წარსულ სამეურნეო ოპერაციებს, რომლებიც მოიცავს ფულადი საშუალებების მიღებას და გადახდას, არამედ მომავალში გასანადგებელ ვალდებულებებსა და მომავალი პერიოდის მოთხოვნებსაც. დარიცხვის მეთოდის თანახმად, შემოსავლების ასახვის

---

<sup>14</sup> ჭილაძე ი. „მოგების გადასახადის აღრიცხვის სრულყოფის საკითხები“. თბილისი. „მერიდიანი“. 2012 გვ.8.

<sup>15</sup> „ფინანსური აღრიცხვა“. ACCA. წიგნი F3. ინგლისის სერთიფიცირებულ ნაფიც ბუღალტერთა ასოციაცია. სახელმძღვანელო. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2010. გვ. 10;15

საფუძველია საქონლისა და მომსახურების გაყიდვის მომენტი, იმის მიუხედავად, გაყიდვა განხორციელდება ნაღდი თუ უნაღდო წესით.

ხარჯების აღიარება ხდება შესაბამისობისა და დარიცხვის პრინციპის საფუძველზე, რომელიც მოითხოვს ერთი და იმავე სამეურნეო ოპერაციით ან მოვლენით გამოწვეული ხარჯებისა და შემოსავლების ერთდროულად აღიარებას, მიუხედავად იმისა, გადახდილია თუ არა ფული.<sup>16</sup>

ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებლებისათვის მნიშვნელოვანია საწარმოს საქმიანობის ფინანსური შედეგების კომპონენტები, რომლებიც ერთმანეთისაგან განსხვავდება სტაბილურობის, ამონაგებისა და ზარალის პოტენციალის მიხედვით. ამიტომ ბასს-ის მიხედვით საწარმოებმა ხარჯების კლასიფიკაცია უნდა მოახდინონ სხვადასხვა ნიშნის მიხედვით, კერძოდ:

1. ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით - დანახარჯები კლასიფიცირდება, როგორც მასალები, შრომითი დანახარჯები ან გასავლები (ხარჯები);
2. შინაარსის მიხედვით - დანახარჯები კლასიფიცირდება, როგორც პირდაპირი და არაპირდაპირი;
3. ქცევის მიხედვით - დანახარჯები კლასიფიცირდება, როგორც მუდმივი, ცვლადი, ნახევრადცვლადი ან ეტაპობრივად მუდმივი;
4. ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით - დანახარჯები კლასიფიცირდება, როგორც საწარმოო და არასაწარმოო.<sup>17</sup>

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

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

ბ). კომერციული ხარჯები, რომელსაც მიეკუთვნება მზა პროდუქციის შეფუთვის, რეკლამის, გაგზავნის და დისტრიბუციის ხარჯები.

<sup>16</sup> ჭილაძე ი. „მოგების გადასახადის აღრიცხვის სრულყოფის საკითხები“. თბილისი. „მერიდიანი“. 2012 გვ.9.

<sup>17</sup> „მმართველობითი აღრიცხვა“. ACCA. წიგნი F2. ინგლისის სერთიფიცირებულ ნაფიც ბუღალტერთა ასოციაცია. სახელმძღვანელო. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2016. გვ. 20-21

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

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

არსებობს დანახარჯებისა და შემოსავლების აღრიცხვის შემდეგი მეთოდика:

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

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

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

ყოველი თვის ბოლოს, ხარჯებისა და შემოსავლების აღმრიცხველი ბუღალტრული ანგარიშები მოგება/ზარალის ანგარიშით იხურება.

დანახარჯების აღმრიცხველი ბუღალტრული ანგარიშების დახურვის ოპერაციები შემდეგნაირად აღრიცხება:

დებეტი - მოგება/ზარალი (5330)

კრედიტი - ხარჯების აღმრიცხველი ანგარიშები (71-82 ჯგუფების ანგარიშები)  
შემოსავლების აღმრიცხველი ბუღალტრული ანგარიშების დახურვა:

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

კრედიტი - მოგება/ზარალი (5330)

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

ამასთან, თუკი საწარმო მოგება/ზარალის ანგარიშგებას წარადგენს დანახარჯთა ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით, მაშინ თითოეული სახის პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯის ანგარიში და სასაქონლო-მატერიალური მარაგების კორექტირების ანგარიშები, მოგება/ზარალის ანგარიშით დაიხურებიან. ხოლო, თუკი საწარმო მოგება/ზარალის ანგარიშგებას წარადგენს დანახარჯთა ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით, მაშინ, პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯების ანგარიშები ჯერ დაიხურება რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების საკონტროლო (ნაერთი) ანგარიშით და ეს უკანასკნელი კი მოგება/ზარალის ანგარიშით დაიხურება.<sup>18</sup>

როგორც წესი, მოგება/ზარალის ანგარიშგება გვიჩვენებს თუ რამდენად აქტიურია ბიზნესი გარკვეული პერიოდის განმავლობაში. მისი მეშვეობით შესაძლებელია შესწავლილ იქნეს საწარმოს საქმიანობის ფინანსურ-ეკონომიკური ეფექტიანობა, ვინაიდან მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში მოცემულია საწარმოს საქმიანობის ფინანსური შედეგი. როგორც უკვე ავლინებთ, მოგება/ზარალის ანგარიშგება მზადდება დარიცხვის პრინციპით. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებში შეტანილი ცვლილებების თანახმად, მოგება/ზარალის ანგარიშგებას „სრული შემოსავლების ანგარიშგება“ ეწოდება. თუმცა, ცალსახად იმაზე შეთანხმება თუ რამდენად მართებულია სახელწოდების ამგვარი ცვლილება, გარკვეულწილად რთულია. ანგარიშგების ამა თუ იმ კომპონენტის სახელწოდების შეცვლა მხოლოდ მაშინაა მიზანშეწონილი, თუკი მასში გადმოცემული ინფორმაცია არსებითად იცვლება. რასაც მოცემულ შემთხვევაში ადგილი

<sup>18</sup>ჭილაძე ი. „მოგების გადასახადის აღრიცხვის სრულყოფის საკითხები“. თბილისი. „მერიდიანი“. 2012 გვ. 10-12.

არა აქვს. მოგება/ზარალის გამოთვლა მოითხოვს საწარმოს ყველა შემოსავლისა და ხარჯის აღიარებასა და წარდგენას. ასე რომ, სიახლე ამაში არაფერია. ამასთან, საწარმოში ადგილი არა აქვს მხოლოდ შემოსავლებს. გაიწევა ხარჯები, რომელთა გამოქვითვის შემდეგ მიიღება ფინანსური შედეგი: მოგება ან ზარალი. ახალი სახელწოდებიდან კი ისეთი შთაბეჭდილება რჩება, თითქოს აქ მოცემულია მხოლოდ შემოსავლები მთლიანად და არა ხარჯები. მიგვაჩნია, რომ ადგილი აქვს ეკონომიკური მაჩვენებლების ტერმინების: „შემოსავალი“ და „მოგება/ზარალი“ - აღრევას.<sup>19</sup>

მოგება/ზარალის ანგარიშგება შეიძლება ორი მეთოდით მომზადდეს. პირველი, როცა დანახარჯები დაჯგუფებულია ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით და მეორე, როცა დანახარჯები კლასიფიცირებულია ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით.

პირველი მეთოდის დროს, საოპერაციო ხარჯები წარმოდგენილია ერთგვაროვანი სახის ხარჯების ელემენტების სახით. მაგალითად, საწარმოში სულ რამდენი ლარის მასალა დაიხარჯა, მიუხედავად მისი მიზნობრიობისა; სულ რამდენი ლარის შრომითი ხარჯია გაწეული კომპანიაში, მიუხედავად იმისა, რა მიზნით იხარჯებოდა იგი და ა.შ. დანახარჯთა ელემენტების მიხედვით მოგება/ზარალის ანგარიშგების წარდგენა ძირითადად ევალება მატერიალური წარმოების (მრეწველობის, სოფლის მეურნეობის და მშენებლობის) სექტორის საწარმოებს. თუკი, მატერიალური წარმოების სფეროს საწარმოები მოგება/ზარალის ანგარიშგებას წარადგენენ დანახარჯთა ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით, აუცილებელია დანახარჯთა ელემენტები, ფინანსური ანგარიშგების წერილობით განმარტებებში გადმოსცენ.

ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით წარმოდგენილ მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში დანახარჯები კლასიფიცირებულია საწარმოო და არასაწარმოო დანახარჯებად. საწარმოო დანახარჯები: პირდაპირი მასალის, პირდაპირი შრომის და საწარმოო ზედნადები ხარჯების ჯამი წარმოდგენილია რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების სახით. ხოლო მარკეტინგის და საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები საოპერაციო, მაგრამ არასაწარმოო ხარჯებია.

---

<sup>19</sup> ჭილაძე ი. სტატია: მოგების გადასახადის აღრიცხვის ოპტიმალური სქემა“. პაატა გუგუშვილის ეკ. ინსტიტუტის საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენციის შრომები.თბ. 2015, გვ: 289-292.  
[http://www.pgie.tsu.ge/contentimage/konferenciebi/2015\\_.pdf](http://www.pgie.tsu.ge/contentimage/konferenciebi/2015_.pdf)

აღსანიშნავია, რომ საქართველოში მოგების გადასახადის ახალი რეგულაციების საფუძველზე, საწარმოებში აღარ იარსებებს გაუნაწილებელი მოგების ნაშთი, რადგან მოგება მთლიანად განაწილდება სახელმწიფო ბიუჯეტს, საწარმოთა მესაკუთრეებსა და საწარმოებს შორის.

კომპანიებმა მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში აგრეთვე უნდა აჩვენონ ერთი აქციის შემოსავლიანობის საბაზისო ან გაზავებული მაჩვენებელი. მოგება/ზარალის ანგარიშგება საშუალებას გვაძლევს გავანალიზოთ დანახარჯების სტრუქტურა, დანახარჯებისა და შემოსავლების მომგებიანობის სხვადასხვა მაჩვენებლები, შევძლოთ მოგების მაჩვენებლების შედარებითი დახასიათება. ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაციის საფუძველზე შევიძუშაოთ მოგების ზრდის ღონისძიებები.<sup>20</sup>

რაც შეეხება, კონსოლიდირებული მოგება/ზარალის ანგარიშგებას, იგი გვიჩვენებს იმ მოგებას, რომელიც შექმნილია შესაბამის კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახული ყველა რესურსიდან, ე.ი სათავო საწარმოსა და შვილობილი საწარმოების წმინდა აქტივები.

კონსოლიდირებული მოგება/ზარალის ანგარიშგება ეყრდნობა შემდეგ ძირითად პრინციპებს:

- ამონაგების მუხლიდან დაბეგვრის შემდგომი მოგების მუხლამდე მოიცავს სათავო საწარმოს ყველანაირ შემოსავალსა და ხარჯს პლუს შვილობილი საწარმოების ყველანაირი შემოსავალი და ხარჯი;
- დაბეგვრის შემდგომი მოგების შემდეგ გამოკლებულია არამაკონტროლებელ წილზე მისაკუთვნილებელი მოგების ნაწილი.

მაშასადამე, კონსოლიდირებული მოგება/ზარალის ანგარიშგება გვიჩვენებს საანგარიშგებო პერიოდში სათავო საწარმოსა და შვილობილი საწარმოების მიერ ერთობლივად განხორციელებული ვაჭრობის შედეგებს.<sup>21</sup>

როდესაც შემოსავლებისა და ხარჯების მუხლი არსებითია, საწარმომ ისინი უნდა ასახოს განცალკავებულად. შემოსავლებისა და ხარჯების მუხლები განცალკავებულად აისახება შემდეგი გარემოებების დადგომის დროს:

<sup>20</sup> ჭილაძე ი. „ფინანსური ანალიზი“. თბილისი. 2018. გვ: 115-117

<sup>21</sup> „ფინანსური ანგარიშგება“. ACCA. წიგნი F7. ინგლისის სერთიფიცირებულ ნაფიც ბუღალტერთა ასოციაცია. სახელმძღვანელო. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაგ. 2010. გვ. 118

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

ამონაგები საწარმოში შემოსული ეკონომიკური სარგებლის საერთო თანხაა, რომელიც მიიღება საწარმოს ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან და გამოიხატება საკუთარი კაპიტალის ზრდით, მესაკუთრეთა მხრიდან დამატებითი ინვესტირების გარეშე. ამონაგები უნდა შეფასდეს მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების რეალური ღირებულების მიხედვით. ხოლო, რეალური ღირებულება ეს ის თანხაა, რომლითაც აქტივი შეიძლება გაიყიდოს ან ვალდებულება დაიფაროს დაინტერესებულ და საქმის მცოდნე მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძლის პრინციპით“.

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

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

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

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

საპროცენტო შემოსავლის აღიარება ხდება დარიცხვის მეთოდით.

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

დივიდენდების აღიარება ხდება მაშინ, როგორც კი ძალაში შევა აქციონერის უფლება დივიდენდების მიღების შესახებ.<sup>22</sup>

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

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

ამ უკანასკნელის შემთხვევაში, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება უშუალოდ წინ უნდა უსწრებდეს ანგარიშგებას, სადაც წარმოდგენილია სრული შემოსავალი და უნდა იწყებოდეს მოგებით, ან ზარალით.<sup>23</sup>

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ცალ-ცალკე უნდა აისახოს საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) ძირითადი კომპონენტები.

საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) კომპონენტებია:

- მიმდინარე საგადასახადო ხარჯი (შემოსავალი);
- მიმდინარე საგადასახადო პერიოდში აღიარებული, წინა საანგარიშგებო პერიოდების მიმდინარე გადასახადების ნებისმიერი კორექტირება;

<sup>22</sup> ჭილაძე ი. „მოგების გადასახადის აღრიცხვის სრულყოფის საკითხები“. თბილისი. „მერიდიანი“. 2012 გვ 16-18

<sup>23</sup> ბასს 1 „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“.თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2015. მუხლი 10ა.

- დროებითი სხვაობების წარმოშობასა და ამოწურვასთან დაკავშირებული გადავადებული საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) თანხა;
- საგადასახადო განაკვეთის ცვლილებასთან ან ახალი გადასახადების წარმოშობასთან დაკავშირებული გადავადებული საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) თანხა;
- წინა საანგარიშგებო პერიოდებში აუღიარებელ საგადასახადო ზარალთან, საგადასახადო შეღავათებსა და დროებით სხვაობებთან დაკავშირებით წარმოშობილი შეღავათის თანხა, რომელიც გამოიყენება მიმდინარე საგადასახადო ხარჯის შესამცირებლად;
- სარგებლის თანხა, რომელიც დაკავშირებულია საგადასახადო ზარალთან, საგადასახადო შეღავათსა (კრედიტსა) და დროებით სხვაობასთან, რომელიც არ აღიარდა წინა საანგარიშგებო პერიოდებში და გამოიყენება გადავადებული საგადასახადო ხარჯის შესამცირებლად;
- საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) თანხა, რომელიც უკავშირდება სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებებს და შეცდომებს და ბასს 8-ით გათვალისწინებულია მათი ჩართვა მოგებაში ან ზარალში, რადგან შეუძლებელია მათი რეტროსპექტულად ასახვა.<sup>24</sup>

## 1.2 გადავადებული საგადასახადო აქტივის (ვალდებულების) აღრიცხვა.

აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით და ქვეყნის კანონმდებლობით დადგენილი დასაბაგერი მოგების მაჩვენებლები ერთმანეთს არსდროს ემთხვევა. ბიუჯეტში რეალურად გადასახდელი თანხა კი საგადასახადო მოგებიდან გაიანგარიშება. შესაბამისად ჩნდება სხვაობა სააღრიცხვი და საგადასახადო მოგებას შორის, რომლის საფუძველზეც ადგილი აქვს გადავადებული საგადასახადო აქტივის ან გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობას. მათი აღრიცხვისა და აღიარების საკითხებს ასევე არეგულირებს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 12 „მოგებიდან გადასახადები“.

<sup>24</sup> ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაგ. 2015. მუხლი 79-80.

გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება უნდა აღიარდეს ყველა დასაბეგრი დროებითი სხვაობის მიხედვით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება წარმოშობილია:

ა) გუდვილის თავდაპირველ აღიარებასთან დაკავშირებით, ან

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

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

აღნიშნული გამონაკლისი შემთხვევების გარდა, სტანდარტი მოითხოვს, რომ ყველა გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება უნდა აღიარდეს, ვინაიდან, როგორც ვიცით, თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება მის საგადასახადო ბაზას აღემატება, დასაბეგრი ეკონომიკური სარგებლის თანხაც გადააჭარბებს დაბეგვრის მიზნებისათვის დასაშვებ გამოსაქვით თანხას. ეს სხვაობა არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობა და მოგებიდან გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებული ვალდებულება, რომელსაც უწოდებენ გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას. როდესაც საწარმო აქტივის საბალანსო ღირებულების თანხას აინაზღაურებს, დასაბეგრი დროებითი სხვაობა ანულირდება და შესაბამისად, საწარმოში გაჩნდება დასაბეგრი მოგება, რაც იმას ნიშნავს, რომ საწარმოდან ეკონომიკური სარგებელი გავა გადასახადის გადახდის სახით.

მაგალითი:

აქტივის თვითღირებულება შეადგენს 20 000 ლარს, ხოლო მისი საბალანსო ღირებულება 18 000 ლარია. საგადასახადო დაბეგვრის მიზნებისათვის აკუმულირებული ცვეთის ანარიცხები 4 000 ლარს შეადგენს. საგადასახადო განაკვეთია 20%.

აქტივის საგადასახადო ბაზა არის 16 000 ლარი(20000-4000). იმისათვის, რომ საწარმომ ამოიღოს აქტივის საბალანსო ღირებულება 18 000 ლარი, საწარმომ უნდა მიიღოს 18 000 ლარის შემოსავალი, თუმცა საწარმო ამ შემთხვევაში მხოლოდ 16 000 ლარის ცვეთის ანარიცხების გამოქვითვას. შესაბამისად საწარმომ უნდა გადაიხადოს 400 ლარის მოგებიდან გადასახადი (2 000\*20%), როდესაც ამოიღებს აქტივის საბალანსო

ღირებულებას. განსხვავება აქტივის საბალანსო ღირებულებასა (18 000) და საგადასახადო ბაზას (16 000) შორის წარმოადგენს დასაბეგრ დროებით სხვაობას (2 000 ლარი). ამიტომ საწარმომ უნდა აღიაროს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება 400 ლარის ოდენობით, რომელიც წარმოადგენს მოგებიდან გადასახადს, რომლის გადახდაც მოხდება მაშინ, როდესაც ამოიღება აქტივის საბალანსო ღირებულება.<sup>25</sup>

გადავადებული საგადასახადო აქტივი უნდა აღიარდეს ყველა გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის მიხედვით, იმ პირობით, რომ მომავალში, მოსალოდნელია საგადასახადო მოგების წარმოშობა, რომლის მიმართაც შესაძლებელი იქნება გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის გამოყენება, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც გადავადებული საგადასახადო აქტივი წარმოიშობა აქტივის ან ვალდებულების თავდაპირველი აღიარებისას ისეთი ოპერაციის შედეგად, რომელიც:

ა) არ წარმოადგენს საწარმოთა გაერთიანებას

ბ) ოპერაციის შესრულების მომენტში გავლენას არ ახდენს არც სააღრიცხვო და არც საგადასახადო მოგებაზე (საგადასახადო ზარალზე).<sup>26</sup>

განვიხილოთ მაგალითი:

საწარმო აღიარებს 1000 ლარის ვალდებულებას, რომელიც წარმოიშვა პროდუქტის საგარანტიო დანახარჯებიდან. დაბეგვრის მიზნებისათვის საგარანტიო დანახარჯები გამოქვითვას არ ექვემდებარება ვიდრე საწარმო არ დაფარავს ვალდებულებას.

დავუშვათ საგადასახადო განაკვეთი 20%-ია. ვალდებულების საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია ( 1000 ლარს გამოაკლდება საგადასახადო მიზნებისათვის გამოსაქვითი თანხა). ვალდებულების დასაფარავად საწარმომ უნდა შეამციროს მომავალი პერიოდის საგადასახადო მოგება 1000 ლარით, შესაბამისად შეამცირებს თავის გადასახადებს 200 ლარით. სხვაობა საგარანტიო ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა (1000 ლ) და ნულის ტოლ საგადასახადო ბაზას შორის, არის გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა (1000 ლ). ამგვარად, საწარმო აღიარებს 200 ლარ გადავადებულ საგადასახადო აქტივს იმ პირობით, რომ საწარმოს საკმარისი საგადასახადო მოგება ექნება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში გადასახადის შემცირების წყალობით.<sup>27</sup>

<sup>25</sup> ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2015. მუხლი 15-16.

<sup>26</sup> ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2015. მუხლი 24.

<sup>27</sup> ჭილაძე ი. „მოგების გადასახადის აღრიცხვის სრულყოფის საკითხები“. თბილისი. „მერიდიანი“. 2012

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

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

გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებები და აქტივები უნდა შეფასდეს იმ საგადასახადო განაკვეთებით, რომლებიც შეესაბამება აქტივის რეალიზაციას ან ვალდებულებების დაფარვის საანგარიშგებო პერიოდს და გამომდინარეობს იმ საგადასახადო განაკვეთებიდან (და საგადასახადო კანონიდან), რომელიც უკვე შესულია ძალაში ან ამოქმედდება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.<sup>28</sup>

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

---

<sup>28</sup> ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2015. მუხლი 46,47

(შეფასება) უნდა მოხდეს საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) მიმართ გამოსაყენებელი საგადასახადო განაკვეთების საშუალო სიდიდით.<sup>29</sup>

გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და გადავადებული საგადასახადო აქტივების სიდიდის გაანგარიშებებმა უნდა ასახოს ის საგადასახადო შედეგები, რომლებიც გამომდინარეობს საწარმოს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების ამოღების ან დაფარვის წესიდან, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის.<sup>30</sup>

მაგალითი:

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

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

განვიხილოთ მეორე მაგალითი:

დავუშვათ, აქტივის თვითღირებულება 1000 ლარია, საბალანსო ღირებულება - 800 ლარი, ხოლო მისი გადაფასებული ღირებულება 1100 ლარია. საგადასახადო მიზნებისათვის არ განხორციელებულა არავითარი კორექტირება. საგადასახადო დაბეგვრის მიზნების შესაბამისი ცვეთის თანხაა 850 ლარი და საგადასახადო განაკვეთია 15%. თუ აქტივი გაიყიდება მის თვითღირებულებაზე მაღალი ფასით, დაგროვილი ცვეთა უნდა ჩაირთოს საგადასახადო შემოსავლის თანხაში, მაგრამ დადებითი სხვაობა გასაყიდ ფასსა და აქტივის თვითღირებულებას შორის არ იბეგრება.<sup>31</sup>

გადავადებული საგადასახადო აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა გადაისინჯოს ბალანსის შედგენის ყოველი თარიღისათვის. საწარმომ უნდა შეამციროს

<sup>29</sup> ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2015. მუხლი 49

<sup>30</sup> ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2015. მუხლი 51

<sup>31</sup> ჭილაძე ი. „მოგების გადასახადის აღრიცხვის სრულყოფის საკითხები“. თბილისი. „მერიდიანი“. 2012 გვ. 32-33

გადავადებული საგადასახადო აქტივის საბალანსო ღირებულება იმ შემთხვევაში, თუ დიდხანს მოსალოდნელი არ არის საკმარისი საგადასახადო მოგების მიღება, რომლისთვისაც დასაშვები იქნება გადავადებული საგადასახადო აქტივის გამოყენებით გარკვეული შეღავათის განხორციელება. ამგვარი შემცირება უნდა დასრულდეს მაშინ, როდესაც მოსალოდნელი იქნება საკმარისი საგადასახადო მოგების მიღება.<sup>32</sup>

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

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

ან

ბ. საწარმოთა გაერთიანების გამო.

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

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

ბ. არამატერიალურ აქტივებზე გაწეული ხარჯების კაპიტალიზაცია ხდება ბასს 38-ის „არამატერიალური აქტივები“-ს თანახმად და მათი ამორტიზება ხდება მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში. მაგრამ, დაბეგვრის მიზნებისათვის, მათი გამოქვითვა ხდება დანახარჯების გაწევისთანავე.

ამასთან, გადავადებული საგადასახადო აქტივის და ვალდებულების საბალანსო ღირებულება შეიძლება შეიცვალოს მაშინ, როცა შესაბამისი დროებითი სხვაობები

---

<sup>32</sup> ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბავ. 2015. მუხლი 56

უცვლელი რჩება. ეს შეიძლება გამოიწვიოს საგადასახადო განაკვეთების შეცვლამ, გადავადებული აქტივების ამოღების შეფასების შეცვლამ ან აქტივის ღირებულების ამოღების წესში შეტანილმა ცვლილებამ.

ამის შედეგად წარმოქმნილი გადავადებული გადასახადის აღიარება ხდება მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში, გარდა წინა პერიოდში საკუთარი კაპიტალის დებეტსა და კრედიტში გატარებული მუხლებისა.<sup>33</sup>

როდესაც საწარმო დივიდენდებს გასცემს პარტნიორებზე, მას შეიძლება მოსთხოვონ პარტნიორთა სახელით დივიდენდის ნაწილის საგადასახადო ორგანოებისათვის გადახდა. მრავალი ქვეყნის კანონმდებლობით ამ თანხას დაკავებული გადასახადი ეწოდება. ასეთი თანხა, რომელიც ექვემდებარება გადახდას საგადასახადო ორგანოებისათვის, აისახება საკუთარი კაპიტალის დებეტში (ე.ი. გაუნაწილებელი მოგების ბუღალტრულ ანგარიშზე - ავტორი), როგორც დივიდენდების ნაწილი.<sup>34</sup>

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

მაგალითი:

საწარმომ შეიძინა შვილობილი საწარმო 300 ლარის გამოსაქვითი დროებითი სხვაობით. შეძენის თარიღისათვის საგადასახადო განაკვეთი 30%-ია. შესაბამისი გადავადებული საგადასახადო აქტივი 90 ლარი აღიარებული არ იყო მატერიალური აქტივის სახით, შეძენის გუდვილის 500 ლარად თავდაპირველი აღიარებისას. შეძენიდან ორი წლის შემდეგ საწარმომ გაიანგარიშა, რომ მომავალი პერიოდის საგადასახადო მოგება საკმარისი იქნება იმისათვის, რომ ამოღებულ იქნეს ყველა გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის შეღავათი. საწარმო აღიარებს გადავადებულ საგადასახადო აქტივს 90 ლარს და გადავადებული მოგებიდან გადასახადს 90 ლარს მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში. საწარმომ აგრეთვე უნდა შეამციროს გუდვილის ღირებულება 90 ლარით და ხარჯის სახით აღიაროს მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში. შესაბამისად, გუდვილის

<sup>33</sup> ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2015. მუხლი 58-60

<sup>34</sup> ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2015. მუხლი 65ა.

ღირებულება შემცირდება 410 ლარამდე, რომელიც მიიღებოდა იმ შემთხვევაში, თუ 90 ლარის გადავადებული საგადასახადო აქტივი აღიარებული იქნება მატერიალური აქტივის სახით საწარმოთა გაერთიანების ოპერაციის თარიღით.

თუ საგადასახადო განაკვეთი გაიზარდა 40%-მდე, საწარმომ უნდა აღიაროს გადავადებული საგადასახადო აქტივი 120 ლარი (300-ის 40%) და მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში - გადავადებული მოგებიდან გადასახადი 120 ლარი. თუ საგადასახადო განაკვეთი შემცირდება 20%-მდე, საწარმომ უნდა აღიაროს გადავადებული საგადასახადო აქტივი 60 ლარი (300-ის 20%) და გადავადებული მოგებიდან გადასახადი. ორივე შემთხვევაში ასევე საწარმომ უნდა შეამციროს გუდვილის თვითღირებულება 90 ლარით და ხარჯის სახით აღიაროს მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში.<sup>35</sup>

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

ა). აღიარებული თანხების ჩათვლას მოითხოვს შესაბამისი კანონმდებლობა;

ბ). საწარმო აქტივების რეალიზაციას და ვალდებულებების დაფარვას აპირებს ერთდროულად ან, როდესაც საგადასახადო აქტივები და ვალდებულებები ასახულია ნეტო სიდიდით.<sup>36</sup>

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

ა) საწარმოს იურიდიული უფლება აქვს, მიმდინარე საგადასახადო აქტივებით გადაფაროს მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებები; და

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

➤ ერთი და იმავე გადამხდელისათვის, ან

➤ სხვადასხვა გადამხდელისათვის, რომელთაც განსაზღვრული აქვთ, რომ მიმდინარე საგადასახადო აქტივები და საგადასახადო ვალდებულებები დაფარონ განაშთების საფუძველზე, ან აქტივების გაყიდვა და ვალდებულებების დაფარვა

<sup>35</sup> ჭილაძე ი. „მოგების გადასახადის აღრიცხვის სრულყოფის საკითხები“. თბილისი. „მერიდიანი“. 2012 გვ. 36-37.

<sup>36</sup> ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2015. მუხლი 71.

განახორციელონ ერთდროულად ყოველ მომდევნო პერიოდში, რომელშიც მოსალოდნელია გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების მნიშვნელოვანი თანხების ანაზღაურება და დაფარვა.<sup>37</sup>

მრავალი ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობით არ არის დაშვებული საგადასახადო მოგების გაანგარიშებისას გუდვილის საბალანსო ღირებულების, როგორც გამოსაქვითი ხარჯის შემცირება. მეტიც, ასეთი კანონმდებლობით გუდვილის თვითღირებულება ხშირად არ გამოიქვითება, როდესაც შვილობილი საწარმო გაყიდის თავის ძირითად საქმიანობას. ასეთ შემთხვევაში გუდვილს აქვს ნულოვანი საგადასახადო ბაზა, ხოლო მის საბალანსო ღირებულებასა და საგადასახადო ბაზას შორის განსხვავება წარმოადგენს დასაბეგრ დროებით სხვაობას. ამის მიუხედავად, სტანდარტის თანახმად, რადგანაც გუდვილი შეფასებულია, როგორც ნარჩენი (სხვაობის) თანხა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების აღიარება გამოიწვევს გუდვილის საბალანსო ღირებულების გადიდებას, ნებადართული არ არის გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების აღიარება.<sup>38</sup>

სტანდარტი მოითხოვს, რომ დასაბეგრ დროებით სხვაობებთან მიმართებით, რომლებიც დაკავშირებულია შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილ ინვესტიციებთან, ან ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობასთან, საწარმომ გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებები უნდა აღიაროს იმ გამონაკლისი შემთხვევების გარდა, როდესაც სრულდება ორივე პირობა:

ა) მშობელი საწარმოს, ინვესტორს, ერთობლივ მეწილეს ან ერთობლივ ოპერატორს შეუძლია გააკონტროლოს დროებითი სხვაობების ცვლილების ქრონომეტრულობა;

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

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

<sup>37</sup> ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2015. მუხლი 74.

<sup>38</sup> ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2015. მუხლი 21.

იქნეს მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში. ცალკეული დროებითი სხვაობებისათვის თანდათანობითი ამოწურვის დეტალური გრაფიკის საჭიროების თავიდან აცილების მიზნით, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს რომ საწარმომ ერთი და იმავე საგადასახადო ელემენტთან დაკავშირებული გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვა განახორციელოს მხოლოდ მაშინ, როდესაც მოგებიდან გადასახადი უკავშირდება ერთი და იმავე საგადასახადო კანონს და საწარმოს მიმდინარე საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების ურთიერთჩათვლის უფლება კანონმდებლობით აქვს მინიჭებული.

გადავადებული საგადასახადო აქტივის თანხას და ინფორმაციას მათი აღიარების დასაბუთებული მტკიცების შესახებ, საწარმო მაშინ ასახავს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, როდესაც:

- გადავადებული საგადასახადო აქტივის გამოყენება დამოკიდებულია იმაზე, გადაამეტებს თუ არა მომავალი პერიოდის საგადასახადო მოგების თანხები მოგების იმ თანხას, რომელიც წარმოიშობა არსებული დასაბეგრი დროებითი სხვაობების ამოწურვის შედეგად;
- საწარმოს გააჩნია მიმდინარე ან წინა საანგარიშგებო პერიოდების ზარალი იმ საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, რომელსაც უკავშირდება გადავადებული საგადასახადო აქტივი.

თუ ქვეყნის კანონმდებლობით ხდება წმინდა მოგების დივიდენდების სახით მთლიანად ან ნაწილობრივ გაცემა პარტნიორებზე, ან მოგების გადასახადის გადახდა ხორციელდება მაღალი ან დაბალი განაკვეთით, ან ხდება მოგებიდან გადასახადის უკან დაბრუნება, მაშინ, სტანდარტი ითხოვს, რომ საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში ასახოს მოგებიდან გადასახადის პოტენციური ხასიათი, რაც გამოწვეულია აქციონერებზე დივიდენდების გაცემით. ასევე, საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს მოგებიდან გადასახადის პოტენციური შედეგების თანხა, რომელიც პრაქტიკულად განსაზღვრებადია ან არ არის განსაზღვრებადი.<sup>39</sup>

მაგალითის სახით განვიხილოთ მიმდინარე და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების შეფასება საწარმოებისათვის, რომლის ქვეყნის კანონმდებლობით

---

<sup>39</sup> ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2015. მუხლი 82-82ა.

მოგებიდან გადასახადი არის მაღალი განაკვეთით განსაზღვრული (50%) და ამ თანხის უკან დაბრუნება მოგების განაწილების დროს ხდება. დავუშვათ, გადასახადის განაკვეთი განაწილებული მოგებაზე შეადგენს 35%. ბალანსის შედგენის თარიღისათვის 2015 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, საწარმო არ აღიარებს ვალდებულებად ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ შეთავაზებულ ან გამოცხადებული დივიდენდებს. ამდენად არ ხდება დივიდენდის აღიარება 2015 წელს. დასაბეგრი შემოსავალი 2015 წლისათვის არის 100 000 ლარი, ხოლო წმინდა დასაბეგრი დროებითი სხვაობა - 40 000 ლარი. საწარმო აღიარებს მიმდინარე დასაბეგრ ვალდებულებას და მიმდინარე მოგებიდან გადასახადის ხარჯს 50 000 ლარს ( $100\ 000 \cdot 50\%$ ). არ ხდება აქტივის აღიარება იმ თანხისათვის, რომელიც პოტენციურად ექვემდებარება უკან დაბრუნებას მომავალში დივიდენდების შესაბამისად. საწარმო აღიარებს გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას 20 000 ლარის ოდენობით ( $40\ 000 \cdot 50\%$ ), რომელიც წარმოადგენს მოგების გადასახადს და საწარმომ უნდა გადაიხადოს აქტებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების ამოღებისას, გაუნაწილებელი მოგებისათვის გამოყენებული საგადასახადო განაკვეთების შესაბამისად.

შედგება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

დებეტი- მოგების გადასახადის ხარჯი- 50 000

კრედიტი- გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება- 30 000

კრედიტი- ვალდებულება ბიუჯეტთან- 20 000

ან, ორივე მარტივი მუხლი შეიძლება შედგეს შემდეგი სახით:

ა) დებეტი- მოგების გადასახადის ხარჯი- 50 000

კრედიტი- ვალდებულება ბიუჯეტთან- 50 000

ბ) დებეტი- ვალდებულება ბიუჯეტთან- 30 000

კრედიტი- გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება- 30 000

2016 წლის 15 მარტს საწარმო, წინა საოპერაციო მოგებიდან ვალდებულების სახით აღიარებს დივიდენდებს 10 000 ლარის ოდენობით.

2016 წლის 15 მარტს საწარმო აღიარებს მოგებიდან გადასახადის ამოღებას 1 500 ლარს ( $10\ 000 \cdot 15\%$ , ანუ ვალდებულებად აღიარებული დივიდენდის 15%), როგორც მიმდინარე საგადასახადო აქტივს და როგორც მოგებიდან გადასახადის შემცირებას 2016 წლისათვის.

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

ამრიგად, მოგების გადასახადთან დაკავშირებული ოპერაციები ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება გატარებებით:

1. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, მოგების გადასახადის დარიცხვა:

ა) თუ სააღრიცხვო მოგება და საგადასახადო მოგება ტოლია:

დ-ტი \_ მოგების გადასახადის ხარჯი;

კ-ტი – გადასახდელი მოგების გადასახადი;

ბ) თუ სააღრიცხვო მოგება მეტია საგადასახადო მოგებაზე, წარმოიქმნება გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება:

დ-ტი \_ მოგების გადასახადის ხარჯი (სააღრიცხვო მოგების მიხედვით);

კ-ტი – გადასახდელი მოგების გადასახადი (საგადასახადო მოგების მიხედვით);

კ-ტი – გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (სხვაობის თანხით).

გ) თუ სააღრიცხვო მოგება ნაკლებია საგადასახადო მოგებაზე, წარმოიქმნება გადავადებული საგადასახადო აქტივი:

დ-ტი \_ მოგების გადასახადის ხარჯი (სააღრიცხვო მოგების მიხედვით);

დ-ტი – გადავადებული საგადასახადო აქტივი (სხვაობის თანხით);

კ-ტი – გადასახდელი მოგების გადასახადი (საგადასახადო მოგების მიხედვით);

2. ბიუჯეტის კუთვნილი გადასახადის თანხის გადახდა:

დ-ტი – გადასახდელი მოგების გადასახადი;

კ-ტი – ეროვნული ვალუტა ბანკში.

მოგების გადასახადის აღრიცხვის საკითხების ნათელსაყოფად განვიხილოთ მაგალითი, რომლის საფუძველზეც დავინახავთ შედარებას აღრიცვის ამჟამინდელ და გამარტივებულ სქემას შორის. ქვემოთ მოცემულია ცხრილი, რომელშიც წარმოდგენილია ორი სხვადასხვა საანგარიშგებო წლის მოგების მაჩვენებლები (იხ. ცხრ.:№ 1.2.1<sup>40</sup>).

*ცხრილი №1.2.1*

**მოგებისა და მოგებიდან გადასახადების მაჩვენებლები**

მაჩვენებლები	I წელი	II წელი	III წელი
სააღრიცხვო მოგება	6000	7600	8000
მოგების გადასახადი 15%	(900)	(1140)	(1200)
წმინდა მოგება	5100	6460	6800
საგადასახადო მოგება	5700	7000	8500
მოგების გადასახადი 15%	(855)	( 1050)	(1275)
წმინდა მოგება	4845	5950	7225

როგორც ცნობილია, მოგების გადასახადის სიდიდე გავლენას ახდენს წმინდა მოგების მოცულობაზე, ანუ საწარმოს განაკარგულებაში დარჩენილი მოგების თანხაზე, რომელიდანაც შესაძლოა განაწილდეს დივიდენდები და პრემიები მესაკუთრეებსა და თანამშრომლებზე. ამიტომ, მნიშვნელოვანია განისაზღვროს თუ რეალურად მოგების რა სიდიდე შეიძლება განაწილდეს.

მოგების გადასახადის ციფრი, როგორც ასეთი, წარმოადგენს იმ თანხის წინასწარ შეფასებას, რომელიც საწარმოს გადასახადელი ექნება მთლიანობაში. მისი ასახვა ხდება მიმდინარე ვალდებულებების განყოფილებაში ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში. თავის მხრივ, ზედმეტი ან ნაკლები მოგების გადასახადის ანარიცხის ასახვა დარეგულირდება მომდევნო წლის საგადასახადო ხარჯში. კერძოდ, ნაკლები ანარიცხები, როგორც წესი, ზრდის საგადასახადო ხარჯს, ხოლო ზედმეტი ანარიცხები კი ამცირებს მას.<sup>41</sup>

<sup>40</sup> ცხრილში წარმოდგენილია ავტორისეული მონაცემები

<sup>41</sup> „ფინანსური ანგარიშგება“. ACCA. წიგნი F7. ინგლისის სერთიფიცირებულ ნაფიც ბუღალტერთა ასოციაცია. სახელმძღვანელო. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2010. გვ. 317

მოცემულ ცხრილში წარმოდგენილია წმინდა მოგების ორი სახის მაჩვენებლები. საინტერესოა მათგან რომელი შეესაბამება რეალურ თანხას, რომელიც ფაქტობრივად რჩება საწარმოს განკარგულებაში, რათა გაანაწილოს იგი მესაკუთრეებზე? მაგალითად, პირველ წელს, აქციონერებზე დივიდენდის სახით, რეალურად რომელი ოდენობის მოგება უნდა განაწილდეს: 5100 ლარი თუ 4845 ლარი? მათგან როგორც ასეთი, რეალობას არცერთი არ შეესაბამება.

5100 ლარი წარმოადგენს სააღრიცხვო მოგებას, ანუ იმ რეალურ მოგებას რაც საწარმომ ფაქტობრივად მიიღო ყველა მიმდინარე შემოსავლებიდან იმავე პერიოდის ხარჯის გამოკლებით. მაგრამ, ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობა ყველა ხარჯს არ გამოიქვითავს, საწარმომ პირველ წელს მოგების გადასახადის სახით ბიუჯეტში ფაქტობრივად გადაირიცხა 855 ლარი, ნაცვლად 900 ლარისა. ამდენად, საწარმოს განკარგულებაში რეალურად დარჩა სააღრიცხვო მოგებასა და ბიუჯეტში გადახდილ მოგების გადასახადს შორის სხვაობა:

$$\text{საწარმოს რეალური წმინდა მოგება} = 6000 - 855 = 5145 \text{ ლარი.}$$

ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდოლოგიაში გადავადებული საგადასახადო აქტივისა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების ანგარიშები ერთმანეთისაგან გამოიქვითება, რასაც წმინდა მოგების რეალურ სიდიდემდე ვერ მივყავართ. ასე მაგალითად, მეორე წელს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების (4210) ანგარიშის ნაშთი გახდა 135 ლარი (45+90), მესამე წელს შემცირდა 60 ლარამდე (135-75). ამ თანხებით წმინდა მოგების კორექტირება რეალური შინაარსის შემცველ მაჩვენებელს არ იძლევა, სწორედ იმიტომ, რომ ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება ყოველწლიური საგადასახადო მოგებიდან ხდება.

შესაბამისად, მართლებული იქნება თუ, გადავადებულ საგადასახადო აქტივისა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების აღრიცხვა აღარ მოხდება. საკმარისი იქნება მოგების გადასახადის ხარჯის (9210) ანგარიშის დებეტში აღრიცხოს არა სააღრიცხვო მოგებიდან გამოთვლილი გადასახადის თანხა, როგორც ახლა ხდება, არამედ, აღრიცხოს საგადასახადო მოგებიდან საფუძვლზე დადგენილი გადასახადის თანხა. ამის საფუძველზე, სააღრიცხვო მოგებიდან გამოიქვითება თანხა, რომელიც ფაქტობრივად მიიღო ბიუჯეტში საწარმოდან. შედეგად, მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში

აისახება რეალური წმინდა მოგება, რომელიც რჩება საწარმოს მესაკუთერეებისა და მმართველების განკარგულებაში.<sup>42</sup>

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

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

ცხრილში №1.2.1 მოტანილი ინფორმაციის საფუძველზე, ამჟამად არსებული მეთოდიკით, შედგება შემდეგი ბუღალტრული მუხლები:

**პირველ წელს:**

დებეტი - მოგების გადასახადის ხარჯი (9210) - 900 ლარი

კრედიტი - გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (4230) - 45 ლარი

კრედიტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი (3310) - 855 ლარი

**მეორე წელს:**

დებეტი - მოგების გადასახადის ხარჯი (9210) - 1140 ლ

კრედიტი - გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (4230) - 90 ლ

კრედიტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი (3310) - 1050 ლ

**მესამე წელს:**

დებეტი - მოგების გადასახადის ხარჯი (9210) - 1200 ლარი

დებეტი - გადავადებული საგადასახადო აქტივი (2340) - 75 ლარი

კრედიტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი (3310) - 1275 ლარი

---

<sup>42</sup> ჭილაძე ი. „მოგების გადასახადის აღრიცხვის სრულყოფის საკითხები“. თბილისი. „მერიდიანი“. 2012 გვ.51-52.

ვინაიდან მესამე წელს სააღრიცხვო მოგება უფრო ნაკლები იყო საგადასახადო მოგებაზე, წარმოიშვა გადავადებული აქტივი. სტანდარტის მოთხოვნით, საწარმომ ანგარიშგებაში ერთდროულად არ უნდა აჩვენოს ორივე სახის ნაშთი: გადავადებული საგადასახადო აქტივი და გადავადებული ვალდებულება. ამიტომ, ვინაიდან წინა წელს არსებობდა გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების ნაშთი, რომელიც აღემატება მესამე წელს წარმოშობილ საგადასახადო ვალდებულებას, გადავადებული საგადასახადო აქტივის თანხიდან გამოიქვითება შემდეგი გატარებით:

დებეტი - გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (4210) - 75 ლარი

კრედიტი - გადავადებული საგადასახადო აქტივი (2340) - 75 ლარი

გადავადებული საგადასახადო აქტივისა (2340) და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების (4210) ბუღალტრულ ანგარიშებზე უსასრულოდ დაგროვდება მათი ნაშთები, თუ არ აღირიცხება მათი ურთიერთგადაფარვა.

**გამარტივებული სახით მოგების გადასახდის აღრიცხვის სქემას ექნება შემდეგი სახე:**

1. წლის განმავლობაში, წინა წლის მოგებიდან გადახდილი გადასახდის დარიცხვა. დაეუშვათ, მესამე წლის განმავლობაში, გადახდილი იქნა სულ 1000 ლარი.

დებეტი - წინასწარ გადახდილი მოგების გადასახადი (1730) - 1000 ლ

კრედიტი - ფულის საბანკო ანგარიში (1210) - 1000 ლ

2. წლის ბოლოს მომზადებული საგადასახადო დეკლარაციის თანახმად, საგადასახადო მოგების შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელია 1275 ლარი

დებეტი - მოგების გადასახადის ხარჯი (9210) - 1275 ლ

კრედიტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი (3310) - 1275 ლ

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

დებეტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი (3310) - 1000 ლ

კრედიტი - მოგების მიმდინარე გადასახადი (1730) - 1000 ლ

4. საბოლოო ანგარიშსწორება ბიუჯეტთან: გადარიცხულია 160 ლარი

დებეტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი (3310) - 275 ლ

კრედიტი - ფულის საბანკო ანგარიში (1210) - 275 ლ

შესაბამისად, მესამე წელს წმინდა მოგება შეადგენს: 8000-1275=6725. ეს ის რეალური თანხაა, რომელიც უნდა განაწილდეს მესაკუთრეებს შორის, შეიქმნას სხვადასხვა რეზერვები, გამოთვლილი იქნას შემოსავალი ერთ აქციაზე და ა.შ.

მოგების გადასახდის აღრიცხვის მოცემული მეთოდიკა, სწორად პასუხობს შემდეგ მოთხოვნებს:

- მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში მოცემული უნდა იყოს რეალურად განაწილებული წმინდა მოგების შესახებ ობიექტური ინფორმაცია;
- ფაქტობრივი მოგება წარმოადგენს სააღრიცხვო მოგებას, ხოლო რეალური წმინდა მოგება სააღრიცხვო მოგებასა და საგადასახადო მოგებიდან გაანგარიშებული მოგების გადასახდის თანხას შორის სხვაობაა;
- საწარმომ გამოქვეყნებული უნდა ჰქონდეს ერთ ჩვეულებრიდ აქციაზე საბაზისო და გაზავებული შემოსავლის მაჩვენებლები, რომლებიც ასევე რეალური წმინდა მოგების საფუძველზე უნდა იყოს გამოთვლილი;
- ბიუჯეტში გადასახდელი მოგების გადასახადის სიდიდე იანგარიშება მხოლოდ საგადასახადო მოგებიდან;
- გადავადებული საგადასახადო აქტივისა და ვალდებულებების თანხები არავითარ გავლენას არ ახდენს სახელმწიფო ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებაზე;
- ბიუჯეტიდან უკან ბრუნდება არა „გადავადებული საგადასახადო აქტივის“ თანხა, არამედ, ზედმეტად გადარიცხული თანხები, რომელიც წინასწარი გადახდებით გროვდება;
- გადავადებული საგადასახადო აქტივი არ წარმოადგენს რესურსს, რომლის გამოყენების შედეგად საწარმო რაიმე სარგებელ იღებს.

ამრიგად, მოცემული მეთოდიკა ამარტივებს მოგების გადასახადის აღრიცხვას და საწარმოებს ათავისუფლებს ზედმეტი ინფორმაციის მომზადებისაგან. შედეგად, აღრიცხვა/ანგარიშგებაში ბიუჯეტში გადასარიცხი თანხებიც და საწარმოს განაკარგულებაში დარჩენილი წმინდა მოგებაც რეალური სიდიდით აისახება. ამიტომ, საკმარისია, მოგების გადასახადის დარიცხის მხოლოდ ერთი მარტივი მუხლის შედგენა „მოგების გადასახადის ხარჯის“ (9210) ანგარიშის დებეტსა და „საგადასახადო ვალდებულების“ (3310) ანგარიშის კრედიტში, არა სააღრიცხვო მოგებიდან

დარიცხული მოგების გადასახადის თანხით, არამედ, უშუალოდ, საგადასახადო მოგებიდან გამოთვლილი გადასახადის თანხით.<sup>43</sup>

## **თავი 2. მოგების გადასახადის აღრიცხვის საკითხები საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნების შესაბამისად**

### **2.1 მოგების გადასახადის გადამხდელი**

საგადასახადო სისტემის უმთავრესი დანიშნულებაა სახელმწიფოს უზრუნველყოფა ფინანსური რესურსებით. ყოველწლიურად საქართველოს საბიუჯეტო შემოსავლების

---

<sup>43</sup> ჭილაძე ი., სტატია: მოგების გადასახადის აღრიცხვის ოპტიმალური სქემა“. პაატა გუგუშვილის ეკ. ინსტიტუტის საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენციის შრომები.თბ. 2015, გვ: 289-292.  
[http://www.pgie.tsu.ge/contentimage/konferenciebi/2015\\_.pdf](http://www.pgie.tsu.ge/contentimage/konferenciebi/2015_.pdf)

თითქმის 90 % სწორედ საგადასახადო შემოსავლებზე მოდის. ამიტომ, მნიშვნელოვანია საგადასახადო პოლიტიკის გონივრულად განსაზღვრა და გადასახადების სწორი ადმინისტრირება.

საქართველოში 2017 წლის პირველ იანვრამდე ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (ბასს) 12 „მოგების გადასახადი“ გამოიყენებოდა. დასახელებული სტანდარტის მოთხოვნებით, მოგებიდან გადასახდელი თანხის სიდიდე საგადასახადო მოგებიდან გამოითვლება, ნაცვლად წლიური ფაქტობრივი სააღრიცხვო მოგებისა. ხოლო, მოგების გადასახადის ხარჯი საწარმომ ანგარიშგებაში უნდა აღიაროს არა იმ თანხით, რაც ბიუჯეტში ფაქტობრივად გადაირიცხება, არამედ, სააღრიცხვო მოგებიდან, რაც წარმოშობს სხვაობებს გადავადებული საგადასახადო აქტვის ან გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების სახით. ამ მეთოდის გამოყენების შემთხვევაში შეიძლება წარმოიშვას დაგროვილი გაუნაწილებელი მოგება (ან ზარალი). მოგების გადასახადის გადახდა კი ხორციელდებოდა წელიწადში ოთხჯერ, წინა წლის მოგების საფუძველზე. ხოლო, წლის ბოლოს, როცა ფაქტობრივი სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგება უკვე ცნობილი გახდებოდა, ბიუჯეტში წლის განმავლობაში გადარიცხული მოგების გადასახადის თანხის კორექტირება საჭიროების შესაბამისად ხდებოდა.

საქართველოში 2017 წლის პირველი იანვრიდან ძალაში შევიდა მოგების გადასახადის ახალი რეგულაციები, რომელიც ბასს 12-ის მიდგომებისაგან განსხვავდება და რომელსაც „ესტონური მოდელი“ ეწოდა. როგორც ცნობილია, ეს მოდელი თავდაპირველად 2000 წელს დაინერგა ესტონეთში და საკმაოდ წარმატებული შედეგები მოჰყვა მას. ესტონეთი 1991 წლიდან დამოუკიდებელი სახელმწიფოა და ერთ-ერთი პირველი ქვეყანაა, რომელმაც 1994 წლიდან ბრტყელი საგადასახადო სისტემა დაინერგა (flat tax). ამ სისტემისათვის დამახასიათებელია ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთი, ანუ იგი თავისი არსით წარმოადგენს პროპორციულ საგადასახადო განაკვეთების სისტემას, თუმცა პრაქტიკაში გამოყენების დროს რეგრესიულ და პროგრესულ ფორმებსაც იღებს. 1994 ესტონეთში საგადასახადო განაკვეთი კერძო შემოსავლებზე 26%

იყო. 2005-2008 წლებში ეს განაკვეთი 21%-მდე შემცირდა. მოგების გადასახადი 2015 წლამდე 21% იყო, ხოლო 2015 წლის შემდგომ კი 20% გახდა.<sup>44</sup>

ესტონეთი ცნობილია არაერთი მცირე თუ მასშტაბური რეფორმებით. თავდაპირველად, მოგების გადასახადის ახალი რეფორმა არაპოპულარი რეფორმების რიცხვს ეკუთვნოდა, რომელიც საწყის ეტაპზე სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების კლებას იწვევს. თუმცა ესტონეთში ეს რეფორმა თითქმის უმტკივნეულოდ განხორციელდა. ამ მოდელის თანახმად, მოგების გადასახადით დაბეგვრის ვალდებულება საწარმოს უჩნდება არა მოგების მიღების, არამედ მისი დივიდენდის სახით, ფულადი ან არაფულადი ფორმით განაწილების დროს. კომპანიას უფლება აქვს დაუბეგრავად განახორციელოს მოგების რეინვესტირება და შესაბამისად, გააფართოოს. მოგების გადასახადის გადახდა ხორციელდება ყოველთვიურად. საწარმოებს საშუალება ეძლევათ, წლის განმავლობაში რამდენჯერმე შეცვალონ მოგების განაწილების გეგმა და საინვესტიციო პოლიტიკა. გარდა ამისა, ამ მოდელის კიდევ ერთი მნიშვნელოვანი დადებითი მხარეა საგადასახადო ადმინისტრირებისა და საგადასახადო კანონმდებლობის სიმარტივე. აღარ არსებობს უძრავ/მოძრავი ქონების ამორტიზაციის დაანგარიშების აუცილებლობა.

ესტონეთში ამ რეფორმის შედეგად, გაიზარდა კომპანიების კაპიტალი, აქტივები, წარმოების საშუალებები და აქედან გამომდინარე, ინვესტიციების განხორციელების მოტივაციაც. ამდენად, როცა ბიზნესში მეტი ფინანსური რესურსი რჩება დაუბეგრავი, ამით კანონმდებლობა უბიძგებს მას, განახორციელოს რეინვესტიცია და გააფართოოს წარმოება. ყოველივე ეს კი დადებითად მოქმედებს უმუშევრობის შემცირებაზე, ეკონომიკისა და საბიუჯეტო შემოსავლების ზრდაზე. სწორედ ესაა ესტონური მოდელის მთავარი უპირატესობა. აღნიშნავენ მისი მომხრეები. ამასთან, ესტონეთში მკაცრად კონტროლდება გადასახადის დამალვის შემთხვევები და სანქციებიც ძალიან მძიმეა. რაც შეეხება, საბიუჯეტო შემოსავლების მოსალოდნელ შემცირებას. როგორც ირკვევა, ესტონეთში მხოლოდ მოგების ნაწილში ორ წელიწადს იყო შემოსავლების კლება. სხვა გადასახადებიდან კი შემოსავლებმა იმატა და მთლიანობაში ბიუჯეტის შემოსავლებიც გაიზარდა. ორი წლის შემდეგ შემოსავლების ზრდა შეუქცევადი გახდა. საბოლოო ჯამში,

---

<sup>44</sup> ესტონეთის სტატისტიკის სამსახური. [www.stat.ee](http://www.stat.ee). Statistics Estonia

როგორც ეკონომისტები გვაუწყებენ, აღნიშნულმა მოდელმა ესტონეთში ეკონომიკის გააქტიურება გამოიწვია და ეკონომიკური კრიზისების მიმართ ეს ქვეყანა ყველაზე მდგრადი გახადა.<sup>45</sup>

ესტონური მოდელის მომხრეები ვარაუდობენ, რომ საქართველოშიც ბიზნესის განვითარება და გაფართოება მოხდება, რაც თავის მხრივ ხელს შეუწყობს ეკონომიკისა და დასაქმების ზრდას. მას ბიზნესიც უჭერს მხარს, რადგან ფიქრობენ, რომ ამ მოდელის დანერგვით შემცირდება საგადასახადო წნეხი კერძო სექტორზე და დაახლოებით 400-500 მლნ ლარი კერძო სექტორში დარჩება. მეორე მხრივ, გამარტივდება საგადასახადო ადმინისტრირება.<sup>46</sup>

ცვლილებების შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავს მოგების გადასახადის გამოთვლისა და გადახდის წესებს. საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით საქართველოში მოგების გადასახადის გადამხდელია:

ა) რეზიდენტი საწარმო;

ბ) არარეზიდენტი საწარმო, რომელიც საქართველოში საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ახორციელებს ან/და შემოსავალს იღებს საქართველოში არსებული წყაროდან.<sup>47</sup>

საწარმოდ ითვლება ის წარმონაქმნები, რომლებიც საქართველოში ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას ან შექმნილი არიან ეკონომიკური საქმიანობის განსახორციელებლად. კერძოდ:

ა) საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირები, როგორცაა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს), სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (სპს), კომანდიტური საზოგადოება (კს), სააქციო საზოგადოება (სს, კორპორაცია) და კოოპერატივი.

---

<sup>45</sup> ნანუაშვილი ნ. „მოგების გადასახადის რეფორმა - ესტონური გაკვეთილი საქართველოსთვის“. 2015. <http://forbes.ge/news/904/estonuri-gakveTili-saqarTvelosaTvis>

<sup>46</sup> ჩიგოგიძე ხ. „მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის მთავარი საიდუმლო, ინტერვიუ გიგლა მიქაუტაძესთან“. 2016. <https://bpn.ge/biznesi/19129-mogebis-gadasakhadis-estonuri-modelis-mthavari-saidumlo.html?lang=ka-GE>

<sup>47</sup> „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“. თბილისი. 2010. მუხლი 96.

ბ) უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი კორპორაციები, კომპანიები, ფირმები და მსგავსი წარმონაქმნები, იმის მიუხედავად, აქვთ თუ არა იურიდიული პირის სტატუსი, აგრეთვე უცხოური საწარმოს მუდმივი დაწესებულება;

გ) გაერთიანებები, ამხანაგობები და სხვა მსგავსი წარმონაქმნები.

მეწარმეთა შესახებ საქართველოს კანონის თანახმად, ინდივიდუალური მეწარმე არ წარმოადგენს იურიდიულ პირს. შესაბამისად არც საგადასახადო კოდექსით იგი საწარმოდ არ განიხილება. საქართველოს საწარმოდ ითვლება ნებისმიერი საწარმო, რომლის საქმიანობის ან მართვის ადგილი საქართველოშია.<sup>48</sup>

მართვის ადგილად განისაზღვრება საწარმოს ფაქტობრივი მართვის ადგილი, ანუ ადგილი, სადაც მაკონტროლებელი ორგანოები ახორციელებენ მმართველობით საქმიანობას, ამ საქმიანობის განხორციელებით შემოსავლების მიღების ადგილის მიუხედავად. რაც შეეხება მუდმივ დაწესებულებას, საქართველოში უცხოური საწარმოს მუდმივ დაწესებულებას წარმოადგენს ნებისმიერი ადგილი, რომლის გამოყენებითაც იგი საქართველოში ნაწილობრივ ან მთლიანად ახორციელებს თავის ეკონომიკურ საქმიანობას.<sup>49</sup>

რეზიდენტი საწარმოს ერთობლივი შემოსავალი შედგება საქართველოში არსებული წყაროდან და საქართველოს ფარგლებს გარეთ მიღებული შემოსავლებისაგან. არარეზიდენტი საწარმოს ერთობლივი შემოსავალს კი მიეკუთვნება მხოლოდ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავლები, რომელსაც დეტალურად განმარტავს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლი. კოდექსით განსაზღვრულია გარკვეული გამონაკლისი შემთხვევები, რომელიც არ გაითვალისწინება საწარმოს ერთობლივ შემოსავალში. ესენია მაგალითად:

- სახელმწიფოსთვის ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობისათვის საქონლის უსასყიდლოდ გადაცემა ან/და მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევა;
- პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული საერთაშორისო ხელშეკრულებებით განსაზღვრული პროექტების განმახორციელებელი საჯარო სამართლის

<sup>48</sup> „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“. თბილისი. 2010. მუხლი 21-22.

<sup>49</sup> „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“. თბილისი. 2010. მუხლი 28-29.

იურიდიული პირების მიერ, ამ პროექტების ფარგლებში საქონლის სხვა პირებისათვის გადაცემა;

- გადამხდელთან გაფორმებული საგადასახადო შეთანხმების საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების შემცირებით, საგადასახადო დავალიანების ჩამოწერით მიღებული სარგებელი;
- საგადასახადო შეთანხმების საფუძველზე მოსაკრებლის თანხის და მასთან დაკავშირებული ჯარიმისა და საურავის შემცირებით მიღებული სარგებელი;
- 2023 წლის 1 იანვრამდე სასოფლო-სამეურნეო კოოპერატივსა და მის წევრთა (მეპაიეთა) შორის სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის შედეგად მიღებული, საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის მიწოდება ან/და ამ საქმიანობასთან დაკავშირებული მომსახურების გაწევა;
- საქველმოქმედო ორგანიზაციისთვის უსასყიდლოდ მიწოდებული უძრავი ქონების (მათ შორის, მიწის ნაკვეთის) საბაზრო ღირებულება, თუ ქონების მიმღები ორგანიზაცია ქველმოქმედებას ახორციელებს ბავშვობიდან შეზღუდული შესაძლებლობის ან/და მკვეთრად და მნიშვნელოვნად გამოხატული შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირთა მიმართ არანაკლებ ბოლო 3 კალენდარული წლის განმავლობაში;
- ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებული სასტუმროს აქტივების/მათი ნაწილის გამოყენებით ტურისტული საწარმოს მიერ სასტუმრო მომსახურების გაწევის (სასტუმრო ნომრებად/აპარტამენტებად გამოყენების) შედეგად მიღებული შემოსავალი – ფიზიკური პირისთვის;
- მიკროსიმძლავრის ელექტროსადგურის მფლობელი საცალო მომხმარებელი ორგანიზაციის მიერ წარმოებული ჭარბი ელექტროენერჯის განაწილების ლიცენზიაციისათვის მიწოდება.<sup>50</sup>

საწარმოების ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებულ შემოსავლებს წარმოადგენს მაგალითად: საქონლის/მომსახურების მიწოდებიდან მიღებული შემოსავლები, ძირითადი საშუალებების რეალიზაციიდან მიღებული თანხები, აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი თანხები, დივიდენდები, როიალტი, იჯარა,

---

<sup>50</sup> „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“. თბილისი. 2010. მუხლი 100.

საპროცენტო შემოსავლები და სხვა ეკონომიკური საქმიანობებიდან მიღებული შემოსავალი.

საქართველოში საწარმოთა მოგება 2017 წლამდე იბეგრებოდა 15%-იანი განაკვეთით, რაც ესტონურ მოდელზე გადასვლის შემდეგაც არ შეცვლილა. გამონაკლის შემთხვევას წარმოადგენს ნავთობისა და გაზის ოპერაციებით მიღებული მოგება, რომელიც 10%-ით იბეგრება, თუ ეს ხელშეკრულებები დადებულია 1998 წლის 1 იანვრამდე.<sup>51</sup>

ახალი რეფორმის შედეგად, მოგების გადასახადის გაანგარიშების მეთოდი განსხვავებულია. როგორც უკვე ავლინებთ, დაბეგვრას ექვემდებარება განაწილებული მოგება. ეკონომისტების გარკვეულ ნაწილს მიაჩნია, რომ ეს მოდელი გადასახადების ფარულ ზრდას იწვევს, რადგანაც ხდება დასაბეგრი მოგების ჯერ 0.85-ზე გაყოფა, ხოლო შემდეგ მიღებული შედეგიდან იანგარიშება 15%, რაც შეფარულად ზრდის გადასახდელ თანხებს. მოგების გადასახადის დაანგარიშების ფორმულაა:

$$\frac{\text{დასაბეგრი მოგება}}{0.85} \times 15\%$$

დავუშვათ, კომპანიის მოგება შეადგენს 1000 ლარს, რომლის 15% 150 ლარია. მაშასადამე, მოგების ძველი მოდელის შესაბამისად, კომპანია ბიუჯეტში გადაიხდიდა 150 ლარს, მოგების გადასახადის სახით. ახალი მოდელის თანახმად, გადასახადი შეადგენს:  $1000/0.85 \times 15\% = 176.5$  ლარს. შედეგად ვიღებთ, რომ  $176.5/1000 \times 100 = 17.65\%$ , რაც ცხადია აღემატება 15%-ს. თუმცა რეფორმის მთავარი არსი მდგომარეობს იმაში, რომ რეინვესტირებულ მოგებას გადასახადი აღარ დაეკისრება, თავისუფლდება გადასახადისაგან. თუმცა კომპანია მუდმივად ვერ შეძლებს მოახდინოს მოგების რეინვესტირება, ამის პარალელურად კი იქამდე რეინვესტირებული თანხებიდან ბიზნესი დაიწყებს გაფართოებას და მიიღებს უფრო მეტ მოგებას. საბოლოო ჯამში, კი კომპანიას მაინც უწევს ბიუჯეტში მოგების გადასახადის 15%-ის გადახდა, თუმცა უფრო მაღალი მოგებიდან.<sup>52</sup>

<sup>51</sup> „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“. თბილისი. 2010. მუხლი 98.

<sup>52</sup> ერქომაიშვილი გ; ალუდაური დ. „მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის შედეგები საქართველოში“. სამეცნიერო-პრაქტიკული ჟურნალი-ეკონომიკისა და ბიზნესის აქტუალური პრობლემები გლობალიზაციის თანამედროვე პირობებში. თბ. 2018. გვ: 159-164  
<http://www.eugb.ge/uploads/journal/gb-N6.pdf>

ახალი რეგულაციებით, საწარმოებს მოგების გადასახადის დეკლარირება და ბიუჯეტში გადახდა ევალებათ ყოველთვიურად, არაუგვიანეს ყოველი მომდევნო თვის 15 რიცხვისა. შესაბამისად, ამან გამოიწვია საწარმოების გათავისუფლება მიმდინარე გადასახდელებისაგან, რომელსაც ძველი რეგულაციების თანახმად, საწარმოები მიმდინარე საანგარიშგებო წლის განმავლობაში კვარტალურად იხდიდნენ წინა წლის მოგების გადასახადის თანხის 25-25%-ის ოდენობით. დღეისათვის მიმდინარე გადასახდელები ერიცხებათ მხოლოდ იმ სუბიექტებს, რომლებიც იბეგრებიან მოგების გადასახადის ძველი რეგულაციებით. (ერთობლივ შემოსავალსა და კოდექსით დადგენილ გამოქვითვებს შორის სხვაობის 15%). ესენი არიან კომერციული ბანკი, საკრედიტო კავშირი, სადაზღვევო ორგანიზაცია, მიკროსაფინანსო ორგანიზაცია და სესხის გამცემი სუბიექტები, რომელთა გადასვლა მოგების გადასახადის ესტონურ მოდელზე იგეგმება 2023 წლის 1 იანვრიდან.<sup>53</sup>

საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულია გარკვეული შემთხვევები, როდესაც გადასახადის გადამხდელები გათავისუფლებულები არიან მოგების გადასახადისაგან. მაგალითად: გრანტები, საწევროები, შემოწირულობები; ეროვნული ბანკის ქონება; საქართველოს საპატრიარქოს მიერ რელიგიური დანიშნულებით გამოყენებული ჯვრების, სანთლების, ხატების, წიგნებისა და კალენდრების რეალიზაციით მიღებული მოგება; საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის მიერ გამოშვებული ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციით მიღებული მოგება ან მოგების განაწილება; საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის მიერ ფინანსური ოპერაციებიდან, ფინანსური მომსახურებიდან მიღებული მოგება ან მოგების განაწილება; სასოფლო-სამეურნეო კოოპერატივის მიერ საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის სამრეწველო გადამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე) პირველადი მიწოდებით მიღებული მოგების განაწილება და ამავე საქმიანობის ფარგლებში გაწეული ხარჯები/განხორციელებული განაცემები; საწარმოს მიერ თავისუფალ ინდუსტრიულ ზონაში ნებადართული საქმიანობიდან მიღებული მოგების განაწილება და ამავე საქმიანობის ფარგლებში გაწეული ხარჯები/განხორციელებული განაცემები; ვირტუალური ზონის იურიდიული პირის მიერ შექმნილი საინფორმაციო

<sup>53</sup> „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“. თბილისი. 2010. მუხლი 309. 94-ე ნაწილი.

ტექნოლოგიების საქართველოს ფარგლების გარეთ მიწოდებით მიღებული მოგება და მოგების განაწილება; აზარტული კლუბის, სათამაშო აპარატების სალონის, ტოტალიზატორის მომწყობი პირების მიერ აღნიშნული საქმიანობიდან მიღებული მოგების განაწილება; მაღალმთიანი დასახლების საწარმოს მიერ ამავე მაღალმთიან დასახლებაში საქმიანობიდან მიღებული მოგების განაწილება.<sup>54</sup>

## 2.2 მოგების გადასახადის დაბეგვრის ობიექტი და აღრიცხვის საკითხები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შესული ცვლილებების თანახმად, შეიცვალა მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტები. კერძოდ, იბეგრება:

- განაწილებული მოგება, ანუ მოგების ის ნაწილი, რომელიც მესაკუთრეებისთვის გამოიყოფა;
- გაწეული ხარჯი ან სხვა გადახდა, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული არ არის;
- უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა;
- დადგენილ ზღვრულ ოდენობაზე მეტი ოდენობით გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯი;

განვიხილოთ თითოეული მათგანი.

### განაწილებული მოგება

საგადასახადო კოდექსის 98-ე 1-ლი პრიმა მუხლის თანახმად, განაწილებული მოგება წარმოადგენს მოგებას, რომელიც საწარმოს მიერ მის პარტნიორზე დივიდენდის სახით ნაწილდება მის პარტნიორზე, ფულადი ან არაფულადი ფორმით. განაწილებულ მოგებად არ კვალიფიცირდება საწარმოს ლიკვიდაციის ან აქციის (წილის) გამოსყიდვისას ფულადი ან ნატურალური ფორმით განხორციელებული გადახდა (განაცემი), რომელიც კაპიტალში (საწასდებო ან საემისიოში) პარტნიორის მიერ განხორციელებული შენატანის ოდენობას არ აღემატება; ინდივიდუალური მეწარმისა და მოგებისგან გათავისუფლებული პირების გარდა, „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის პირველი პუნქტით განსაზღვრულ პირზე დივიდენდის

<sup>54</sup> „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“. თბილისი. 2010. მუხლი 99.

განაწილება; საწარმოს პარტნიორზე განხორციელებული გადახდა ამავე საწარმოს აქციის (წილის) საკუთრებაში გადაცემით; საწარმოს მიერ კაპიტალის შემცირებით სახელმწიფოსათვის ან/და მუნიციპალიტეტისათვის აქტივენის გადაცემა, თუ ამ საწარმოს აქციების (წილის) 50%-ზე მეტი სახელმწიფოს (ან მუნიციპალიტეტის) საკუთრებაშია; საწარმოს მიერ უცხოური საწარმოსაგან (გარდა შეღავთიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებული პირისა) მიღებული დივიდენდის განაწილება. აქვე ავლნიშნავთ, რომ დივიდენდის განაწილების მიზნებისათვის პირველ რიგში ითვლება, რომ განაწილდა უცხოეთიდან მიღებული დივიდენდი.

გაურკვევლობა შეიძლება გამოიწვიოს თუ რა აისახება მოგების განაწილებად ბუღალტრულ აღრიცხვაში, ვინაიდან, საქართველოს კანონით მეწარმეთა შესახებ შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებასა და სააქციო საზოგადოებაში შესაბამისად, პარტნიორთა საერთო კრების ან აქციონერთა საერთო კრების გადაწყვეტილებით შეიძლება დადგინდეს წლიური მოგებისა და შუალედური მოგების დივიდენდების სახით განაწილება. დივიდენდები კი უნდა გაიცეს წესდებით გათვალისწინებულ ვადაში, მაგრამ არაუგვიანეს მოგების განაწილების შესახებ შესაბამისი გადაწყვეტილების მიღებიდან 9 თვისა.<sup>55</sup>

აქედან გამომდინარე, თუ კომპანია მიიღებს გადაწყვეტილებას წმინდა მოგებიდან დივიდენდის გაცემის შესახებ და მოგების განაწილებად მიჩნეულ იქნება ხელმძღვანელობის მიერ მოგების განაწილების გამოცხადების თარიღი, ჯერ უნდა გამოთვალოს გასაცემ დივიდენდზე გადასახდელი მოგების გადასახადის თანხა, რისთვისაც განაცემი გაიყოფა 85%-ზე და მიღებული თანხა გამრავლება 15%-ზე. მიღებული თანხით მოხდება ბუღალტრულ აღრიცხვაში გადასახდელი მოგების გადასახადის დარიცხვა. ასევე გამოთვლილი და დარიცხულ უნდა იქნეს გადახდის წყაროსთან დასაკავებელი საშემოსავლო გადასახადი, რომელიც მიიღება გასაცემი დივიდენდის თანხის 5%-ზე გამრავლებით. ორივე თანხის ჯამით კი მიიღება გადასახადის საერთო თანხა. იმ შემთხვევაში, თუ ბუღალტრულ აღრიცხვაში მოგების გადასახადის დარიცხვა მოხდება დივიდენდის ხელზე გაცემული თანხის მიხედვით, გაცემის მომენტისათვის, გადახდის წყაროსთან დასაკავებელი გადასახადის თანხა

---

<sup>55</sup> „საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ“. თბილისი. 1994. მუხლი 8.

მიიღება ხელზე გაცემული თანხის 95%-ზე გაყოფით და 5%-ზე გამრავლებით, ხოლო მოგების გადასახადის თანხა კი ტოლი იქნება ხელზე გაცემული თანხა გაყოფილი 95%-ზე, მიღებული თანხის 85%-ი გამრავლებული მოგების გადასახადის განაკვეთზე (15%-ზე). სულ გადასახდელი გადასახადი კი, ორივე თანხის ჯამს შეადგენს.<sup>56</sup>

**მაგალითი:** შპს „X“ 2018 წლის მანძილზე მიღებული აქვს 500 000 ლარის შემოსავალი (ბასს-ის შესაბამისად). ამავე წელს გაწეულმა ფინანსურმა ხარჯებმა შეადგინა 400 000 ლარი. დივიდენდის სახით საწარმო დამფუძნებელ ფიზიკურ პირზე ანაწილებს 50 000 ლარი. შედეგად მიიღება:

მოგების გასახადი - 8 823 ლარი (50 000 / 0,85\*15%=8 823)

საშემოსავლო გადასახადი, დაბეგრა გადახდის წყაროსთან - (50 000 \* 5% =2 500)

ხელზე გასაცემი თანხა - 50 000 -2 500 = 47 500

აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, თუ დივიდენდის განაწილება ხდება 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდებში მიღებული წმინდა მოგებიდან, საწარმოს უფლება აქვს, ჩაითვალოს ამ პერიოდების მიხედვით დარიცხული და ბიუჯეტში გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა, მაგრამ არაუმეტეს მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის მიხედვით განსაზღვრული მოგების გადასახადით დაბეგრის ობიექტის მიხედვით გადასახდელი თანხისა, რა დროსაც ჩასათვლელი თანხა გამოითვლება ფორმულით:

$$A \times B / (C - D)$$

სადაც: A არის დივიდენდის სახით გასანაწილებელი თანხის ოდენობა; B არის 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდების მიხედვით დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა; C არის 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდებში მიღებული წმინდა მოგების ოდენობა; D არის 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.<sup>57</sup>

**განვიხილოთ მაგალითი:**

<sup>56</sup> ხარაბაძე ე. „ფინანსური აღრიცხვა“. თბილისი. 2018. გვ: 181-183

<sup>57</sup> „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“. თბილისი. 2010. მუხლი 309 მუხლის 92-93-ე ქვეპუნქტი.

შპს „X“ დაფუძნებულია 2017 წლის 1 იანვრამდე ფიზიკური პირის მიერ. დაფუძნებიდან 2017 წლამდე საანგარიშო პერიოდში შპს „X“-მა მიიღო 500 000 ლარის შემოსავალი, რომლიდანაც საგადასახადო კანონმდებლობით გამოსაქვითი ხარჯები 200 000 ლარია. შესაბამისად, საგადასახადო მიზნებისთვის დეკლარირებულმა დასაბეგრმა მოგებამ შეადგინა 300 000 ლარი, საიდანაც დარიცხული მოგების გადასახადი იყო 45 000 ლარი, ხოლო ბიუჯეტში გადახდილია - 25 000 ლარი. მამასადამე, 2017 წლამდე შპს „X“-ის წმინდა მოგებამ შეადგინა 255 000 ლარი ( 300 000-45 000), რომელიც მას არ გაუნაწილებია. 2017 წლის განმავლობაში შპს X-მა დამატებით მიიღო წმინდა მოგება 200 000 ლარის ოდენობით. შესაბამისად, შპს-ს მთლიანი წმინდა მოგება შეადგენს 455 000 ლარს. დავუშვათ, რომ 2018 წლის აპრილში გადაწყდა 250 000 ლარის მოგების განაწილება.

ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით და ზემოაღნიშნული საკანონმდებლო ნორმებიდან გამომდინარე:

2018 წლის აპრილის თვის საანგარიშო პერიოდში შპს „X“ ვალდებული იყო, მოგების გადასახადით დასაბეგრ ბაზაში აესახა 250 000 ლარი და დაერიცხა მოგების გადასახადი 44118 ლარი ( $250\ 000/0,85*15\%$ ). ამასთან, საწარმოს სსკ-ის 309-ე მუხლის 92-ე ნაწილის გათვალისწინებით, უფლება აქვს ჩაითვალოს 2017 წლამდე დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადი, ვინაიდან მოგების განაწილება ხდება 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდებში მიღებული წმინდა მოგებიდან (250 000 ლარის ოდენობის გასანაწილებელი მოგებიდან ითვლება, რომ 250 000 ლარი არის წინა წლებში მიღებული მოგება). ამდენად, ჩასათვლელი თანხაა 24 509 ლარი =  $250\ 000*25\ 000/(255\ 000-0)$  (A - 250 000 ლარი, B – 25 000 ლარი, C – 255 000 ლარი, D – 0 ლარი).

შპს „X“-ის მიერ გადასახდელი მოგების გადასახადი შეადგენს 19 609 ლარს (44 118-24 509).

გარდა განაწილებული დივიდენდისა, მოგების განაწილებად ითვლება აგრეთვე საწარმოს მიერ ურთიერთამოკიდებულ პირთან (გარდა, იმ პირისა რომელიც იბეგრება ახალი წესით) განხორციელებული ოპერაცია, თუ მათ შორის დადებული გარიგების ფასი

განსხვავდება საბაზრო ფასისაგან და ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას ახდენს გარიგების შედეგებზე. ამ შემთხვევაში გადასახადით იბეგრება:

- სხვაობა გარიგების საბაზრო ფასსა და მიღებულ/მისაღებ შემოსავალს შორის, თუ საბაზრო ფასი აღემატება მიღებულ/მისაღებ შემოსავალს;
- სხვაობა გარიგების შედეგად გაწეულ ხარჯსა და საბაზრო ფასს შორის, თუ გარიგების შედეგად გაწეული ხარჯი აღემატება გარიგების საბაზრო ფასს.<sup>58</sup>

**მაგალითი:**

კომპანია „X“-მა 2019 წლის მარტის თვეში ნაღდი ანგარიშსწორებით 100%-იან დამფუძნებელ ფიზიკურ პირზე 20 000 ლარის საბაზრო ღირებულების ავტომობილი - 21 000 ლარად და ივნისის თვეში - 1 500 ლარის საბაზრო ღირებულების მობილური ტელეფონი - 1 000 ლარად:

კომპანია ვალდებულია გადაიხადოს მოგების გადასახადი 2019 წლის 15 ივლისის ჩათვლით 88 ლარი  $(1500-1000)/0,85*15\%$ .

იმავე მეთოდიკით დაიბეგრება გარიგების ფასსა და საბაზრო ფასს შორის განსხვავება, თუ აღნიშნული ოპერაცია განხორციელდა საშემოსავლო გადასახადისაგან/მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებულ პირთან.

**გაწეული ხარჯი ან სხვა გადახდა, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული არ არის**

მოგების გადასახადით დაბეგრის მიზნებისათვის, მოგების განაწილებასთან ერთად დიდი მნიშვნელობა აქვს ხარჯებსა და გადახდებს, რომლებიც არ არის დაკავშირებული საწარმოს ეკონომიკურ საქმიანობასთან. საგადასახადო კოდექსით ხარჯს, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული არ არის, მიეკუთვნება:

- დოკუმენტალურად დაუდასტურებელი ხარჯი;

**მაგალითად:**

კომპანია „X“-მა 2019 წლის აპრილის თვეში ბაზრობაზე შეიძინა 1000 ლარის საქონელი ნაღდი ანგარიშსწორებით, რომელზედაც შეძენის დამადასტურებელი

---

<sup>58</sup> „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“. თბილისი. 2010. მუხლი 98<sup>1</sup>

დოკუმენტი მას არ გააჩნია. დასტურდება, რომ მან აღნიშნული საქონლი გამოყენა ეკონომიკურ საქმიანობაში.

მოცემულ შემთხვევაში, კომპანია ვალდებულია გადაიხადოს მოგების გადასახადი 201 წლის 15 მაისის ჩათვლით 176 ლარი (1000/0,85\*15%);

- ხარჯი, რომლის გაწევის მიზანი არ არის მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღება;
- მიკრო ბიზნესის გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირისგან შეძენილ საქონელზე (მომსახურებაზე) გაწეული ხარჯი, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ამ სტატუსის მქონე პირის მიერ საქონლის/მომსახურების მიწოდებით მიღებული შემოსავალი ექვემდებარება საერთო წესით დაბეგვრას ან საქონლის მიწოდებისას გამოწერილია სასაქონლო ზედნადები;
- ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირისაგან ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობის ფარგლებში შეძენილ საქონელზე (მომსახურებაზე) გაწეული ხარჯი;
- ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წლიური პროცენტის ფარგლებს ზემოთ სესხისათვის გადახდილი პროცენტები;
- სპეციალური სავაჭრო კომპანიისაგან უცხოური საქონლის შესაძენად ამ საქონლის საბაჟო ღირებულებაზე მეტი ოდენობით გაწეული ხარჯი.<sup>59</sup>

აქვე აღნიშნოთ, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის N 34-ე ბრძანების მიხედვით, სესხზე გადახდილი/გადასახდელი პროცენტები ერთობლივი შემოსავლიდან შეიძლება გამოიქვეითოს: კომერციული ბანკის და მიკროსაფინანსო ორგანიზაციის მიერ გაცემულ სესხებზე ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საპროცენტო განაკვეთის ოდენობით, ხოლო დანარჩენ სხვა შემთხვევაში, არა უმეტეს წლიური 24 პროცენტისა, პერიოდის პროპორციულად.<sup>60</sup>

მაშასადამე, მოგების ესტონური მოდელის თანახმად, მოგების გადასახადით იბეგრება ხარჯი, რომელიც დაკავშირებული არ არის ეკონომიკურ საქმიანობასთან.

<sup>59</sup> „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“. თბილისი. 2010. მუხლი 98<sup>2</sup>

<sup>60</sup> საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება N 34 „ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის საპროცენტო განაკვეთების დამტკიცების თაობაზე.“ 2011.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, უპრიანი იქნებოდა ანგარიშზე 7490 „სხვა საერთო ხარჯები“ გამოყოფილიყო შესაბამისად რამდენიმე ქვეანგარიში, კერძოდ:

- დოკუმენტალურად დაუდასტურებელი ხარჯი;
- მიკრობიზნესის (ფიქსირებული) გადასახადის გადამხდელი პირისგან შეძენილ საქონელზე (მომსახურებაზე) გაწეული ხარჯი;
- უსასყიდლო მიწოდება არასახელმწიფო სტრუქტურებზე;
- უსასყიდლო მიწოდება სახელმწიფო სტრუქტურებზე;
- სხვა არაეკონომიკური ხარჯი.<sup>61</sup>

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, მოგების გადასახადით იბეგრება ასევე შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებული პირის, აგრეთვე მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული პირის (გარდა საბიუჯეტო ორგანიზაციისა, საჯარო სამართლის იურიდიული პირისა – დეპოზიტების დაზღვევის სააგენტოსი და საქართველოს ეროვნული ბანკისა) მიერ:

- გამოშვებული სასესხო ფასიანი ქაღალდის შესაძენად განხორციელებული გადახდა;
- ასეთი სუბიექტებისათვის გადახდილი პირგასამტეხლო ან სხვა ჯარიმები, რომლებიც წარმოშობილია სახელმეკრულებო ურთიერთობის ფარგლებში;
- ავანსების გადახდა ან/და სესხის გაცემა;
- ზარალი, რომელიც წარმოშობილია ასევე შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებული პირისათვის, აგრეთვე მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული პირისათვის მოთხოვნის უფლების გადაცემით ან მოთხოვნის უფლებაზე უარის თქმით;<sup>62</sup>

აღსანიშნავია, რომ ზემოთ აღნიშნულ პირებზე ავანსის გაცემა მოგების გადასახადით იბეგრება ავანსის გაცემის თარიღისათვის არსებული კურსით, ხოლო სსკ-ს 98<sup>2</sup> მუხლის 8-ე ნაწილის თანახმად, სუბიექტს შეუძლია საქონლის/მომსახურების მიღების პერიოდში ჩაითვალოს მიღებული საქონლის ღირებულების პროპორციულად გამოანგარიშებული

<sup>61</sup> ხარაბაძე ე. „ფინანსური აღრიცხვა“. თბილისი. 2018. გვ: 184.

<sup>62</sup> „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“. თბილისი. 2010. მუხლი 98<sup>2</sup>

დარიცხული მოგების გადასახადი გამოანგარიშებული იმ კურსით, როდესაც მოხდა დასაბეგრი ოპერაცია, ანუ ავანსის გადახდა.

ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად, გამოვყოფთ შეღავათიანი დაბეგვრის რეჟიმში ფუნქციონირებად არარეზიდენტ კომპანიებზე ავანსის გადახდას, რომელიც მოგების გადასახადით იბეგრება, მიზანშეწონილი იქნებოდა, რომ ბუღალტრულ აღრიცხვაში განცალკევებულად აღრიცხულიყო:

- შეღავათიან ქვეყნებში რეგისტრირებულ კომპანიებზე გადახდილი ავანსები;
- არაშეღავათიან ქვეყნებში რეგისტრირებულ კომპანიებზე გადახდილი ავანსები.

შესაბამისად, საჭირო გახდება ანგარიშზე 1480 „მომწოდებლებზე გადახდილი ავანსები“, გამოიყოს ამავე დასახელების ორი ქვეანგარიში. ავანსის გადარიცხვისთანავე მოხდება მოგების გადასახადის დარიცხვა ოპერაციის მოხდენის მომენტისათვის არსებული ვალუტის გაცვლითი კურსით.<sup>63</sup>

სპეციფიკურ საკითხს წარმოადგენს შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებული პირისათვის, აგრეთვე კოდექსის შესაბამისად მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული პირის მიმართ არსებული მოთხოვნის შესაძენა და შემდგომ უკვე ზარალი, რომელიც წარმოშობილია მოთხოვნის უფლების გადაცემით ან მოთხოვნის უფლებაზე უარის თქმით.

შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნად ითვლება ქვეყანა ან/და ქვეყნის ცალკეული ტერიტორიები, სადაც: იურიდიული პირი თავისუფლდება მოგების გადასახადისგან, მოგების გადასახადის განაკვეთი სამჯერ ნაკლებია საქართველოში არსებულზე. ამ ქვეყნების ჩამონათვალი განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის N615-ე დადგენილებით.

მოგების გადასახადით დაბეგვრას ექვემდებარება ასევე, არარეზიდენტის და მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული პირის კაპიტალში შენატანი ან აქციის/წილის (გარდა უცხო ქვეყნის აღიარებულ საფონდო ბირჟაზე განთავსებული აქციისა/წილისა) შესაძენად განხორციელებული გადახდა. თუმცა ამავდროულად პირი უფლებამოსილია

---

<sup>63</sup> ხარაბაძე ე. „ვინანსური აღრიცხვა“. თბილისი. 2018. გვ: 179.

ჩაითვალოს ამ წილის ან მოთხოვნის მიწოდების შემთხვევაში ადრე ანაზღაურებული თანხის შესაბამისად გამომანგარიშებული მოგების გადასახადის ოდენობა.

რადგანაც, მოგების გადასახადით იბეგრება არარეზიდენტი კომპანიის წილის შესყიდვაზე ან მასში კაპიტალის გაზრდაზე გადახდილი თანხები, მოგების გადასახადის სწორად გაანგარიშების მიზნით მიწანშეწონილი იქნება თუკი ანგარიშზე 2430 „მონაწილეობა სხვა საზოგადოებაში“ შესაბამისად, გამოიყოფა ორი ქვეანგარიში:

- ინვესტიცია არარეზიდენტ კომპანიებში;
- ინვესტიცია სხვა კომპანიებში.<sup>64</sup>

მოგების გადასახადით დაბეგვრის იგივე მეთოდიკა გამოიყენება ფიზიკურ პირზე ან არარეზიდენტზე სესხის გაცემასთან დაკავშირებით.

მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტებს წარმოადგენს აგრეთვე:

- პარტნიორი ფიზიკური პირის ან პარტნიორი არარეზიდენტის მიერ მესამე პირისგან აღებული სესხის საბანკო ანგარიშზე განთავსებული ფულადი სახსრებით უზრუნველყოფა გარდა კომერციული ბანკის, საკრედიტო კავშირის, მიკროსაფინანსო ორგანიზაციისა და სესხის გამცემი სუბიექტის მიერ განხორციელებულ ოპერაციებისა;
- კომერციული ბანკის, საკრედიტო კავშირის, მიკროსაფინანსო ორგანიზაციის ან სესხის გამცემი სუბიექტის მიერ პარტნიორ არარეზიდენტზე, ან მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებულ პარტნიორზე, ან კაპიტალში არანაკლებ 1 პროცენტით მონაწილეობის უფლების მქონე პარტნიორ ფიზიკურ პირზე სესხის გაცემა ან/და პარტნიორის მიერ მესამე პირისგან აღებული სესხის საბანკო ანგარიშზე განთავსებული ფულადი სახსრებით უზრუნველყოფა.<sup>65</sup>

**უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა**

როგორც უკვე ავღნიშნეთ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, მოგების გადასახადით დაბეგვრის კიდევ ერთი ობიექტია საქონლის/მომსახურების ან ფულადი სახსრების უსასყიდლოდ მიწოდება, რომლის მიზანს არ წარმოადგენს

<sup>64</sup> ხარაბაძე ე. „ფინანსური აღრიცხვა“. თბილისი. 2018. გვ: 185.

<sup>65</sup> „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“. თბილისი. 2010. მუხლი 98<sup>2</sup>

შემოსავლის, მოგების ან კომპენსაციის მიღება.<sup>66</sup> ამასთან დაკავშირებით, როგორც წესი განსაკუთრებულ პრობლემატიკას წარმოადგენს ხოლმე სარეკლამო მიზნებისათვის ხარჯების გაწევა რა დროსაც გასათვალისწინებელია ძირითადი საკვანძო მომენტები, რომლითაც შესაძლებელი იქნება აღნიშნული ხარჯების დაკვალიფიცირება სარეკლამო ხარჯებად, რათა ახალი რეფორმის მიხედვით იგი არ დაიბეგროს მოგების გადასახადით. განვიხილოთ შემოსავლების სამსახურის მიერ შემუშავებული სიტუაციური სახელმძღვანელო.

#### **სიტუაციური სახელმძღვანელო N 2609**

##### **„რეკლამის მიზნით პროდუქციის ანაზღაურების გარეშე გავრცელება“**

შპს „X“-ს 2017 წლის მანძილზე, მის მიერ წარმოებული ლუდის პოპულარიზაციის მიზნით, გაწეული აქვს რეკლამის ხარჯი, საქონლის ანაზღაურების გარეშე გავრცელების გზით. კერძოდ, გადასახადის გადამხდელს აგვისტოს თვეში დარიგებული აქვს 20 000 ლარის ღირებულების საკუთარი წარმოების ლუდი. სარეკლამო ხარჯის მტკიცებულებად გადასახადის გადამხდელს გააჩნია დოკუმენტაცია კერძოდ, მერიის წერილი, რომელიც ადასტურებს, რომ 2017 წლის აგვისტოს თვეში თბილისში ჩატარდა ლუდის ფესტივალი. ასევე გადასახადის გადამხდელს შექმნილი აქვს სატელევიზიო რგოლი, რომელიც ფესტივალის ჩატარებამდე ტელევიზიის ეთერით სარეკლამო წყვეტების დროს გადაიცემოდა იმის შესახებ, რომ შპს X აგვისტოს თვეში ლუდის ფესტივალზე უსასყიდლოდ გასცემდა 20 000 ლარის ღირებულების ლუდს. იმის გათვალისწინებით, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ სარეკლამო აქციის მიზანს წარმოადგენს შემდგომში მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღება, რომლის დამადასტურებელი მტკიცებულებებიც გააჩნია, იგი არ მიიჩნევა უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდებად. შესაბამისად, აღნიშნული არ წარმოადგენს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს.<sup>67</sup>

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ან ძირითადი საშუალების დანაკლისი ასევე ითვლება უსასყიდლო მიწოდებად, რა დროსაც მოგების გადასახადით იბეგრება გამოვლენის მომენტში არსებული მისი საბაზრო ღირებულება.

<sup>66</sup> „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“. თბილისი. 2010. მუხლი 98<sup>3</sup>

<sup>67</sup> შემოსავლების სამსახური [https://www.rs.ge/Default.aspx?sec\\_id=5701&lang=1&mid=26](https://www.rs.ge/Default.aspx?sec_id=5701&lang=1&mid=26)

## სიტუაციური სახელმძღვანელო N 2611

### „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის დაბეგვრა“

შპს „X“-ს საგადასახადო ორგანოს მიერ 2017 წლის აპრილის თვეში ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგად გამოუვლინდა სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა დანაკლისი, რომლის საბაზრო ღირებულება შეადგენს 100 000. სსკ-ის 97-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, რეზიდენტი საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა. ამავე კოდექსის 98<sup>3</sup> მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ან/და ძირითადი საშუალების დანაკლისი ითვლება მისი გამოვლენის მომენტში ამ საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდებად. ამასთან, სსკ-ის 97-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, ამ კოდექსის 98<sup>1</sup>-98<sup>4</sup> მუხლებით გათვალისწინებული გადახდების/განაცემების არაფულადი ფორმით განხორციელების შემთხვევაში მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი განისაზღვრება მიწოდებული საქონლის/გაწეული მომსახურების საბაზრო ფასით. ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, შპს „X“-თან სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა დანაკლისის გამოვლენა წარმოადგენს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს. შესაბამისად, პირი ვალდებული იყო, მოგების გადასახადით დაებეგრა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი 100 000 ლარის ოდენობით.<sup>68</sup>

საგადასახადო კანონმდებლობა გამოყოფს გარკვეულ გამონაკლის შემთხვევებს, რა დროსაც უსასყიდლოდ მიწოდება ან ფულადი სახსრების გადაცემა მოგების გადასახადით დაბეგვრას არ ექვემდებარება. კერძოდ:

- კალენდარული წლის განმავლობაში საქველმოქმედო ორგანიზაციაზე გაცემული შემოწირულება, რომელიც მის მიერ წინა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული წმინდა მოგების 10 პროცენტს არ აღემატება;

დავუშვათ, საწარმოში 2018 წელს მიღებული წმინდა მოგება შეადგენს 350 000 ლარს. მან 2019 წლის 10 თებერვალს საქველმოქმედო ორგანიზაციაზე გასცა 26 000 ლარი შემოწირულობა. ხოლო, აპრილში 15 000 ლარი.

<sup>68</sup> შემოსავლების სამსახური [https://www.rs.ge/Default.aspx?sec\\_id=5701&lang=1&mid=26](https://www.rs.ge/Default.aspx?sec_id=5701&lang=1&mid=26)

ასეთ შემთხვევაში, ვინაიდან, აპრილის მდგომარეობით შემოწირულობაზე გაცემულმა მთლიანმა თანხამ გადააჭარბა წინა წლის წმინდა მოგების 10%-ს (35000), საწარმოს 2019 წლის აპრილის საანგარშებო პერიოდისათვის წარმოეშვება 6 000 ლარის (41000 – 35000) დაბეგვრის ვალდებულება.

აქვე ავღნიშნოთ, რომ თუ საწარმოსათვის მიმდინარე წელი პირველი საანგარიშო წელია ან წინა კალენდარული წლის მონაცემებით წმინდა მოგება არ ჰქონია, ასეთ შემთხვევებში მთლიანად დაბეგვრება მას უსასყიდლო მიწოდებები საქველმოქმედო ორგანიზაციაზე.

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

**მაგალითი:**

შპს „X“ -მა 2019 წლის აპრილის თვეში 2 000ლარად შეიძინა კომპიუტერი. მაისის თვეში შეძენილი კომპიუტერი მან უსასყიდლოდ გადასცა საკუთრებაში ფიზიკურ პირს, რომელიც დარეგისტრირებული არ არის ინდივიდუალურ მეწარმედ. პირებს შორის სსკ-ის მე-19 მუხლით დადგენილი ურთიერთდამოკიდებულება არ იკვეთება. ამასთან, გადაცემის მომენტში კომპიუტერის საბაზრო ფასი 2 200 ლარი იყო.

სსკ-ის 97-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა. ამასთან, ამავე კოდექსის 98<sup>3</sup> მუხლის მე-3 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, მოგების გადასახადით არ იბეგვრება უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა, როდესაც უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება, მომსახურების გაწევა ან ფულადი სახსრების გადაცემა, საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის შესაბამისად დაბეგვრილია გადახდის წყაროსთან. სსკ-ის 97-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, ამ კოდექსის 98<sup>1</sup>-98<sup>4</sup> მუხლებით გათვალისწინებული გადახდების/განაცემების არაფულადი ფორმით განხორციელების შემთხვევაში მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი განისაზღვრება მიწოდებული საქონლის/გაწეული მომსახურების საბაზრო ფასით. სსკ-ის 154-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „მ“ ქვეპუნქტის თანახმად პირი, რომელიც ქონებას უსასყიდლოდ გადასცემს ფიზიკურ პირს, რომელიც

ინდივიდუალურ მეწარმედ რეგისტრირებული არ არის, გარდა ამ პირის მიერ ამავე ფიზიკური პირისათვის საგადასახადო წლის განმავლობაში 1000 ლარამდე ღირებულების ქონების უსასყიდლოდ გადაცემისა;

უსასყიდლოდ გადაცემული საქონლის ღირებულება 2 200 ლარის ოდენობით ექვემდებარება გადახდის წყაროსთან დაკავებას და 20%-იანი განაკვეთით დაბეგვრას.

ამასთან, კომპიუტერის შესაძენად გადახდილ 2 000 ლარს და უსასყიდლოდ მიწოდებაზე დარიცხულ საშემოსავლო გადასახადის ხარჯს (ფინანსურად ხარჯია) მოგების გადასახადი არ დაერიცხება.

- ტურისტული საწარმოს მიერ ხელშეკრულების საფუძველზე სასტუმროს ფუნქციონირებისათვის მოწვეული პირების მიერ სასტუმრო ნომრის მესაკუთრისათვის კალენდარული წლის განმავლობაში არაუმეტეს 60 დღის ვადით სასტუმრო მომსახურების (სასტუმროში ცხოვრების) უსასყიდლოდ გაწევა;
- სახელმწიფოსათვის, მუნიციპალიტეტისათვის ან საჯარო სამართლის იურიდიული პირისათვის უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება, მომსახურების გაწევა ან ფულადი სახსრების გადაცემა;
- საქველმოქმედო ორგანიზაციისათვის უძრავი ქონების უსასყიდლოდ მიწოდება, თუ ამ ქონების მიმღები ორგანიზაცია ქველმოქმედებას ახორციელებს ბავშვობიდან შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირთა ან/და მკვეთრად და მნიშვნელოვნად გამოხატული შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირთა მიმართ არანაკლებ ბოლო 3 კალენდარული წლის განმავლობაში;
- საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით გათვალისწინებული თავდებობის, აგრეთვე სერვიტუტის მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევა.<sup>69</sup>

### **წარმომადგენლობითი ხარჯები**

მოგების გადასახადით დაბეგვრას ექვემდებარება ასევე წარმომადგენლობითი ხარჯები, რომელიც გადააჭარბებს დადგენილ ზღვრულ ოდენობას. საგადასახადო კანონმდებლობით კი ზღვრული ოდენობა განისაზღვრება როგორც, წინა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული ერთობლივი შემოსავლის არა უმეტეს 1 პროცენტის

<sup>69</sup> „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“. თბილისი. 2010. მუხლი 98<sup>3</sup>

ოდენობით. იმ შემთხვევაში თუ გაწეული ხარჯი აღემატება მიღებულ შემოსავალს – მაშინ გაწეული ხარჯის 1 პროცენტი.<sup>70</sup>

წარმომადგენლობითი ხარჯი განიმარტება საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 33-ე ნაწილის შესაბამისად. კერძოდ, წარმომადგენლობითი ხარჯი ეს არის პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში გაწეული ხარჯი, რომელიც მოიცავს:

ა) პირის სახელით გამართული ღონისძიებებისათვის (პრეზენტაციები, მიღებები) გათვალისწინებულ (წვენები, მინერალური წყლები, გამაგრილებელი სასმელები, ჩაი, ყავა, საუზმე, სადილი, ვახშამი, ბანკეტი) ხარჯებს;

ბ) საექსკურსიო და კულტურულ-სანახაობითი ღონისძიებების ხარჯებს;

გ) სუვენირების შეძენის ხარჯებს;

დ) სტუმრების მომსახურების უზრუნველყოფის ხარჯებს, მათ შორის:

დ.ა) საკონსულო მომსახურების (ვიზების გაფორმება, ვადის გაგრძელება) ხარჯებს;

დ.ბ) აეროპორტში დახვედრისა და გაცილების (VIP-დარბაზის მომსახურება) ხარჯებს;

დ.გ) სატრანსპორტო მომსახურების ხარჯებს;

დ.დ) სასტუმრო მომსახურების (ადგილების დაჯავშნა, ცხოვრების ღირებულება) ხარჯებს;

დ.ე) მიღებებისა და წვეულებებისათვის გათვალისწინებულ (წვენები, მინერალური წყლები, გამაგრილებელი სასმელები, ჩაი, ყავა, საუზმე, სადილი, ვახშამი, ბანკეტი) ხარჯებს.<sup>71</sup>

დავუშვათ, საწარმოს მიერ 2018 წელს მიღებული შემოსავალი შეადგენს 800 ათას ლარს, ხოლო ხარჯები კი 870 ათასი ლარს. 2019 წლის თებერვალში გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯებია 7000 ლარი და მათში გაწეული ხარჯებია 6000 ლარი. გამომდინარე იქედან, რომ მოცემულ შემთხვევაში ხარჯები აღემატება შემოსავლებს, წარმომადგენლობითი ხარჯების ზღვრული დონე განისაზღვრება 870 ათასის 1% ანუ 8700 ლარი იქნება. მოცემულ ვითარებაში, საანალიზო საწარმოს თებერვალში არ ექნება დასაბეგრი წარმომადგენლობითი ხარჯი, მათში კი მისი ჯამური თანხა (7000+6000)

<sup>70</sup> „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“. თბილისი. 2010. მუხლი 98<sup>4</sup>

<sup>71</sup> „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“. თბილისი. 2010. მუხლი 8.

გადააჭარბებს ზღვრულ დონეს და მოგების გადასახადით დაიბეგრება 4300 ლარი (13000 – 8700). აქვე აღვნიშნავთ, რომ მოტანილ სიტუაციებში დასაბეგრი თანხების ე.წ. აგროსვა საჭირო აღარაა. წინააღმდეგ შემთხვევაში ძალიან გართულდება მოგების გადასახადის აღრიცხვა. მეორე მხრივ, ეს ხარჯები (თუ შემოსავლები) საწარმოთა ფინანსურ შედეგებში უკვე ასახულია აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად.<sup>72</sup>

იმ შემთხვევაში, თუ საწარმომ წარმოადგენლობითი ხარჯები გაწია დაფუძნების პირველივე კალენდარულ წელს, ზღვრული ოდენობა განისაზღვრება მიმდინარე კალენდარული წლის დასრულებამდე გაწეული ხარჯის 1 პროცენტის ოდენობით. ამასთან დაკავშირებით განვიხილოთ სიტუაციური სახელმძღვანელო - N2605.

#### **„საწარმოს დაფუძნების წელს გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯის დაბეგვრა“**

შპს „X“ დაფუძნდა 2017 წლის მაისის თვეში. ამავე წლის ოქტომბრის თვეში მან გასწია წარმომადგენლობითი ხარჯი 600 ლარის ოდენობით. საწარმოს დაფუძნებიდან 2017 წლის ოქტომბრის თვემდე გაწეული ჰქონდა 40 000 ლარის ხარჯი, ხოლო ოქტომბრიდან დეკემბრის ჩათვლით, წარმომადგენლობითი ხარჯის (600 ლარის) გარდა, კიდევ გასწია 20 000 ლარის ოდენობით ხარჯი. მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად, მოცემულ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ოქტომბრის თვის საანგარიშო პერიოდზე მოგების გადასახადში საგადასახადო ანგარიშგების ვალდებულება არ წარმოეშობა, რადგან კალენდარული წლის ბოლოს, როდესაც შესაძლებელი იყო 2017 წლის ხარჯების შეფასება, საწარმოს მიერ გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯი კალენდარული წლის განმავლობაში გაწეული ხარჯის 1%-ს არ აღემატებოდა  $(40000+20000+600)*1\%=606$ .<sup>73</sup>

როგორც ზემოთ ავღნიშნეთ, მოგების გადასახადის ესტონური მოდელი ვრცელდება ასევე, არარეზიდენტ საწარმოებზე, რომელებიც საქართველოში საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ახორციელებენ. ამ შემთხვევაში, მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია არარეზიდენტი საწარმოს მუდმივი დაწესებულების საქმიანობიდან გამომდინარე, ამ არარეზიდენტი საწარმოს ან მუდმივი დაწესებულების

<sup>72</sup> ჭილაძე ი., სტატია: მოგების გადასახადის ახალი მოდელი საქართველოში და მისი აღრიცხვის საკითხები. პაატა გუგუშვილის ეკ. ინსტიტუტის საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენციის შრომები.თბ., 2017, გვ: 404-410. [http://pgie.tsu.ge/contentimage/konferenciebi/2017\\_.pdf](http://pgie.tsu.ge/contentimage/konferenciebi/2017_.pdf)

<sup>73</sup> შემოსავლების სამსახური [https://www.rs.ge/Default.aspx?sec\\_id=5701&lang=1&mid=26](https://www.rs.ge/Default.aspx?sec_id=5701&lang=1&mid=26)

მიერ განხორციელებული განაცემი, ასევე გაწეული ხარჯი, რომელიც გათვალისწინებულია საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად. საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული ის შემოსავლები, რომელიც არ მიეკუთვნება მუდმივ დაწესებულებას, ექვემდებარება გადახდის წყაროსთანვე დაბეგვრას განაკვეთებით, რომელიც განსხვავებულია შემოსავლის სახეების მიხედვით.<sup>74</sup>

არარეზიდენტი საწარმოს, რომელიც ქონების რეალიზაციით იღებს შემოსავალს, რაც არ უკავშირდება საქართველოში მის მუდმივი დაწესებულების საქმიანობას, მოგების გადასახადით იბეგრება სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული გამოქვითვების თანხებს შორის. ასეთი ქონების რეალიზაციით მიღებულ შემოსავლებს კი მიეკუთვნება:

- რეზიდენტი იურიდიული პირის ჩვეულებრივი აქციების ან პარტნიორის წილის რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი;
- როიალტის, როგორც აქტივის რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი;
- საქართველოში გამოყენებული მოძრავი ქონების იჯარით ან სხვა სახელშეკრულებო სარგებლობის უფლების გადაცემით მიღებული შემოსავალი და საქართველოში არსებული, ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული უძრავი ქონებით მიღებული შემოსავალი, მათ შორის, ასეთ ქონებაში პარტნიორის წილის რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი;
- სხვა ქონების რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი.

როგორც ვიცით, ორგანიზაციები მოგების გადასახადით იბეგრებიან იმ შემთხვევაში თუ ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას. 2019 წლამდე, მოგების გადასახადის ახალი რეფორმა არ ვრცელდებოდა მათზე და შესაბამისად, იბეგრებოდა სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და კოდექსით გათვალისწინებულ გამოქვითვების თანხებს შორის. ამა წლის 1 იანვრიდან კი საგადასახადო კოდექსში შესული ცვლილებების თანახმად ორგანიზაციის, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობას ახორციელებს, მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია:

---

<sup>74</sup> „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“. თბილისი. 2010. მუხლი 134.

- გაწეული ხარჯი ან სხვა გადახდა, რომელიც არ არის დაკავშირებული ეკონომიკურ საქმიანობასთან ან არ გამომდინარეობს ამ ორგანიზაციის საქმიანობის მიზნიდან (მათ შორის, არ არის დაკავშირებული საქველმოქმედო საქმიანობასთან ან არ გამომდინარეობს გრანტის ხელშეკრულების მიზნიდან);
- უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა, თუ ეს არ გამომდინარეობს ამ ორგანიზაციის საქმიანობის მიზნიდან;
- კოდექსით დადგენილ ზღვრულ ოდენობაზე მეტი ოდენობით გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯი.<sup>75</sup>

ფაქტობრივად, მოგების გადასახადის ძველი წესით დაბეგვრის სისტემაზე დარჩა მხოლოდ საფინანსო სექტორი, კერძოდ: კომერციული ბანკი, საკრედიტო კავშირი, სადაზღვევო ორგანიზაცია, მიკროსაფინანსო ორგანიზაცია და სესხის გამცემი სუბიექტები. თუმცა საგადასახადო კოდექსის გარდამავალი დებულებების თანახმად აღნიშნული სუბიექტებიც 2023 წლის 1 იანვრიდან გადავლენ ესტონურ მოდელზე.<sup>76</sup>

როგორც ვხედავთ, დასაბეგრი მოგების თანხის გაანგარიშება ახალი რეფორმის შედეგად ხდება ბოლოდან: ჯერ გამოიყოფა აქციონერებზე გასაცემი თანხა, ანუ დასარიცხი დივიდენდის სიდიდე, რომლის საფუძველზე (ე.წ. აგროსვით: /0.85) მიიღება დასაბეგრი მოგების სიდიდე, ანუ განაწილებული მოგება, რომელიც გამოიყოფა მესაკუთრეებისათვის და რომელიც მოგების გადასახადით იბეგრება. ასეთი მიდგომით, შეიძლება მოგებიდან ისეთი მოცულობის ნაწილი გამოიყოს, რომ „აგროსვის“ შემდეგ მოგების მთლიან სიდიდეს გადააჭარბოს კიდეც, რისი წინასწარ განსაზღვრა გამოთვლების თავიდან ჩატარების გარეშე თითქმის შეუძლებელია. შესაბამისად, ვეთანხმები მოსაზრებას, რომლის თანახმადაც მიზანშეწონილი იქნება თუკი უპირველეს ყოვლისა განისაზღვრება რეინვესტირებული მოგების სიდიდე, რაც შესაძლებელია საწარმოების მიერ მოგების ინვესტირების წლიურ გეგმების წინასწარი შემუშავების გზით, რომლითაც რეინვესტირებული მოგების საპროცენტო განაკვეთები დადგინდება თვეების მიხედვით და დანარჩენი განაწილებული ანუ დასაბეგრი მოგება იქნება.<sup>77</sup>

<sup>75</sup> „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“. თბილისი. 2010. მუხლი 97

<sup>76</sup> „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“. თბილისი. 2010. მუხლი 309. 95-ე ქვეპუნქტი.

<sup>77</sup> ჭილაძე ი., სტატია: მოგების გადასახადის ახალი მოდელი საქართველოში და მისი აღრიცხვის საკითხები. პაატა გუგუშვილის ეკ. ინსტიტუტის საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენციის შრომები.თბ., 2017, გვ: 404-410. [http://pgie.tsu.ge/contentimage/konferenciabi/2017\\_.pdf](http://pgie.tsu.ge/contentimage/konferenciabi/2017_.pdf)

ამდენად, რეფორმის ძირითადი არსი მდგომარეობს იმაში, რომ მოგების გადასახადის ვალდებულება საწარმოებში წარმოიქმნება არა მოგების მიღების დროს, არამედ მისი განაწილების დროს, ანუ იბეგრება განაწილებული მოგება. კომპანიას უფლება აქვს დაუბეგრავად განახორციელოს მოგების რეინვესტირება, გააფართოოს წარმოება ან დეპოზიტზე შეინახოს იგი. მოგების გადასახადის გადახდა ყოველთვიურად ხდება. შესაბამისად, საწარმოებს საშუალება ეძლევათ, წლის განმავლობაში რამდენჯერმე შეცვალონ მოგების განაწილების გეგმა და საინვესტიციო პოლიტიკა.

## თავი 3. მოგებისა და მოგების გადასახადის მაჩვენებლების ტენდენციების საწარმოთაშორისო ანალიზი

### 3.1 მოგებისა და მოგების გადასახადის მაჩვენებლების დინამიკის

#### შედარებითი ანალიზი საანალიზო საწარმოთა მაგალითზე

მოგება, როგორც წესი, კომპანიის საქმიანობის ეკონომიკურ ეფექტიანობას ასახავს. იგი საწარმოს საბოლოო დადებითი ფინანსური შედეგია. მოგება წარმოების გაფართოების, დაგროვების, მატერიალური სტიმულირების საშუალებას წარმოადგენს. აქედან გამომდინარე, მოგების მიღების უზრუნველყოფა და შემდგომში მისი გაზრდის გონივრული გზების მოძიება, ყველა საწარმოს მენეჯმენტის უმთავრესი ამოცანაა, რომლის მიღწევა შესაბამისი ანალიზური მიდგომების გამოყენებით შეიძლება. მოგებისა და მომგებიანობის ანალიზის მიზანია, სწორედ, საწარმოს მომგებიანობის დონის შეფასება და შემდგომში მისი ამაღლების რეზერვების გამოვლენა.<sup>78</sup>

მოგება/ზარალის ანგარიშგება უმთავრესი დოკუმენტია, რომლის ინფორმაციის ანალიზის საშუალებით შეგვიძლია შევისწავლოთ:

- საწარმოს მოგება/ზარალის ანგარიშგების მოცულობითი მაჩვენებლები, როგორცაა მოგება რეალიზაციიდან, საოპერაციო მოგება, მოგება დაბეგვრამდე, წმინდა მოგება, გაუნაწილებელი მოგება, მათი დინამიკა და სტრუქტურა;
- რა ოდენობის შემოსავალი და ხარჯები ჰქონდა საწარმოს გარკვეულ პერიოდში და როგორია მათი თანაფარდობა;
- გამოვთვალოთ მოგების მაჩვენებლების სტრუქტურისა და დინამიკის კოეფიციენტები, აგრეთვე მომგებიანობის სხვადასხვა მაჩვენებლების დინამიკური ანალიზი.

საწარმოს ფინანსური შედეგების მაჩვენებლები ორ ჯგუფად იყოფა: აბსოლიტურ და შეფარდებით მაჩვენებლებად.

აბსოლიტური მაჩვენებლები საწარმოს საბოლოო ფინანსური შედეგის საერთო მოცულობას გვიჩვენებენ, კერძოდ, მოგებას ან ზარალს. მოგება ეკონომიკური

<sup>78</sup> ჭილაძე ი. „ფინანსური ანალიზი“. თბილისი. 2018. გვ: 276-277

ეფექტიანობის აბსოლუტური მაჩვენებელია. მოგების მაჩვენებლები საწარმოში სხვადასხვა დონეების მიხედვით შემდეგნაირად იყოფა: (იხ. სქემა № 3.1.1).

სქემა № 3.1.1



ეკონომიკური ეფექტიანობის ფარდობითი მაჩვენებელს კი წარმოადგენს მომგებიანობა, ანუ რენტაბელობა. მომგებიანობის მაჩვენებლებიც სამ ჯგუფად იყოფა:

- ეკონომიკური მომგებიანობის მაჩვენებლები;
- ფინანსური მომგებიანობის მაჩვენებლები;
- პროდუქციის რენტაბელობის მაჩვენებლები.<sup>79</sup>

საწარმოს მოგების ანალიზისთვის მნიშვნელოვანია მოგების მაჩვენებლების დინამიკის შესწავლა. ანალიზისთვის განვიხილოთ საქართველოში დარეგისტრირებული სამი სააქციო საზოგადოება: „სს სილქნეტი“, „სს საქართველოს რკინიგზა“ და „სს თელასი“. ქვემოთ წარმოდგენილი გვაქვს საანალიზო საწარმოების მოგების მაჩვენებლების დინამიკის ცხრილები, რომელთა საფუძველზეც აგებულია დიაგრამები. (იხ. ცხრ.:№3.1.1; 3.1.2; 3.1.3; დიაგრ.:№3.1.1; 3.1.2; 3.1.3)

<sup>79</sup> ჭილაძე ი. „ფინანსური ანალიზი“. თბილისი. 2018. გვ: 280.

## სს „სილქნეტის“ მოგების მაჩვენებლების დინამიკა 2014 წელთან შედარებით

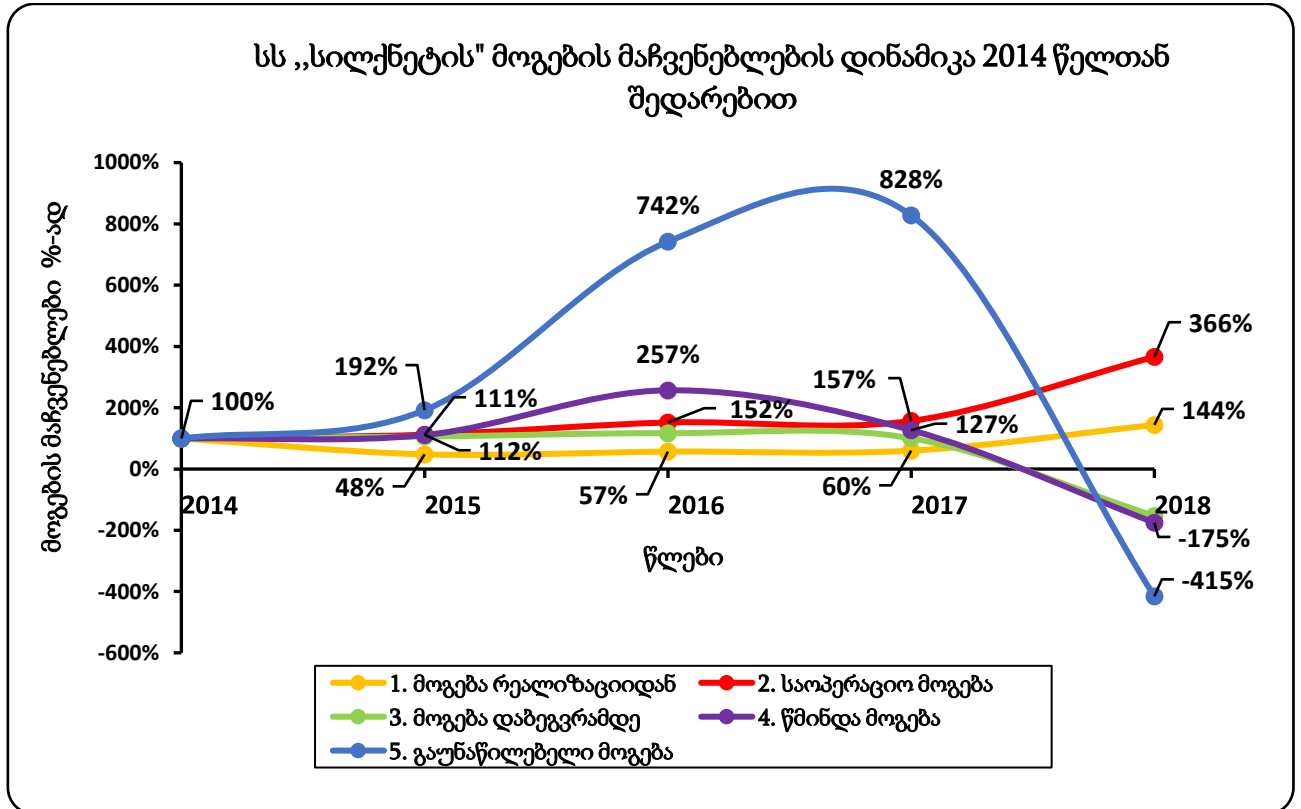
მოგების მაჩვენებლები	2014 (საბაზისო წელი)		2015		2016		2017		2018	
	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%- ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად
1. მოგება რეალიზაციიდან	168,584	100%	80,300	48%	95,571	57%	101,734	60%	242,142	144%
2. საოპერაციო მოგება	19,817	100%	22,107	112%	30,034	152%	31,040	157%	72,489	366%
3. მოგება დაბეგვრამდე	18,010	100%	19,084	106%	20,997	117%	18,094	100,5%	(9,558)	-
4. წმინდა მოგება	13,726	100%	15,251	111%	35,213	257%	17,497	127%	(10,276)	-
5. გაუნაწილებელი მოგება	(4,390)	-	4,052	192%	28,188	742%	31,968	828%	(18,198)	-

როგორც წესი, საწარმოში რეალიზაციიდან მიღებული მოგების ზრდის ტემპი არ უნდა აღემატებოდეს საოპერაციო მოგების ზრდის ტემპს. წინააღმდეგ შემთხვევაში ადგილი ექნება არასაწარმოო ხარჯების გამოყენების არაეფექტიანობას, რასაც სილქნეტზე ვერ ვიტყვით, რადგანაც აღნიშნულ ფაქტს ადგილი არა აქვს არც ერთ განხილულ საანგარიშგებო პერიოდში. კომპანიაში 2017 წლამდე პერიოდში დასაბეგრი მოგების ზრდის ტემპი აღემატება რეალიზაციიდან მიღებული მოგების ზრდის ტემპს, რაც იმას ნიშნავს, რომ გაზრდილია სხვა საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები, ხოლო პერიოდის ხარჯები შემცირებულია. თუმცა, როგორც მონაცემები გვიჩვენებს, 2018 წელში კომპანიის წლიური მოგება უარყოფითი მაჩვენებელია, კერძოდ, -9 558 000-ის ტოლია. შესაბამისად, დასაბეგრი მოგების ზრდის ტემპი ჩამორჩება რეალიზაციიდან მიღებული მოგების ზრდის ტემპს. მაშასადამე, შეგვიძლია ვივარაუდოდ, რომ 2018 წელში კომპანიაში ადგილი ჰქონდა ხარჯების საგრძნობლად მატებას, რაც ერთობ საყურადღებოა მენეჯმენტისთვის. როდესაც წმინდა მოგების ზრდის ტემპი აღემატება გაუნაწილებელი მოგების ზრდის ტემპს, ეს ნიშნავს, რომ წმინდა მოგებიდან დიდი

<sup>80</sup> სს „სილქნეტის“ ფინანსური ანგარიშგება.

ნაწილი დივიდენდების გასაცემადა და რეზერვების შესაქმნელად იქნა გამოყენებული, რასაც ვერ ვიტყვით მოცემულ საანალიზო საწარმოზე.

დიაგრამა №3.1.1



დიაგრამა №3.1.1-ზე კარგად ჩანს, რომ წმინდა მოგების ზრდის ტემპი 2014-2018 წლებში ყოველთვის ნაკლებია გაუნაწილებელი მოგების ზრდის ტემპზე. საინტერესოა, რომ 2014-2017 წლებში კომპანიაში გაუნაწილებელი მოგების ზრდის ტემპი მაღალი იყო, რაც კარგად ჩანს პროცენტულ მაჩვენებლებში. კერძოდ, მაგალითად 2017 წელს თითქმის 830%-ით არის გაზრდილი გაუნაწილებელი მოგება 2014 წელთან შედარებით. ეს იმაზე მიანიშნებს, რომ საწარმოში არსებობს დივიდენდების გაცემის, წარმოების გაფართოების დამატებით დასაქმების შესაძლებლობა, რაც მოგების გადასახადის ახალი რეფორმის ერთობ მთავარ მიზანს წარმოადგენდა. თუმცა იმავე შედეგს ადგილი არ აქვს გასულ წელზე. 2018 წელში ეს მაჩვენებელი მკვეთრად შემცირებულია. თუკი ეს ტენდენცია მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებშიც ასე გაგრძელდება, ეს მოგვცემს საფუძველს ვივარაუდოდ, რომ რეფორმის დანერგვის ძირითადი იდეა პრაქტიკაში განუხორციელებელი დარჩება.

სს „საქართველოს რკინიგზის“ მოგების მაჩვენებლების დინამიკური ცხრილი გამოიყურება შემდეგი სახით:

ცხრილი № 3.1.2<sup>81</sup>

**სს „საქართველოს რკინიგზის“ მოგების მაჩვენებლების დინამიკა 2014 წელთან შედარებით**

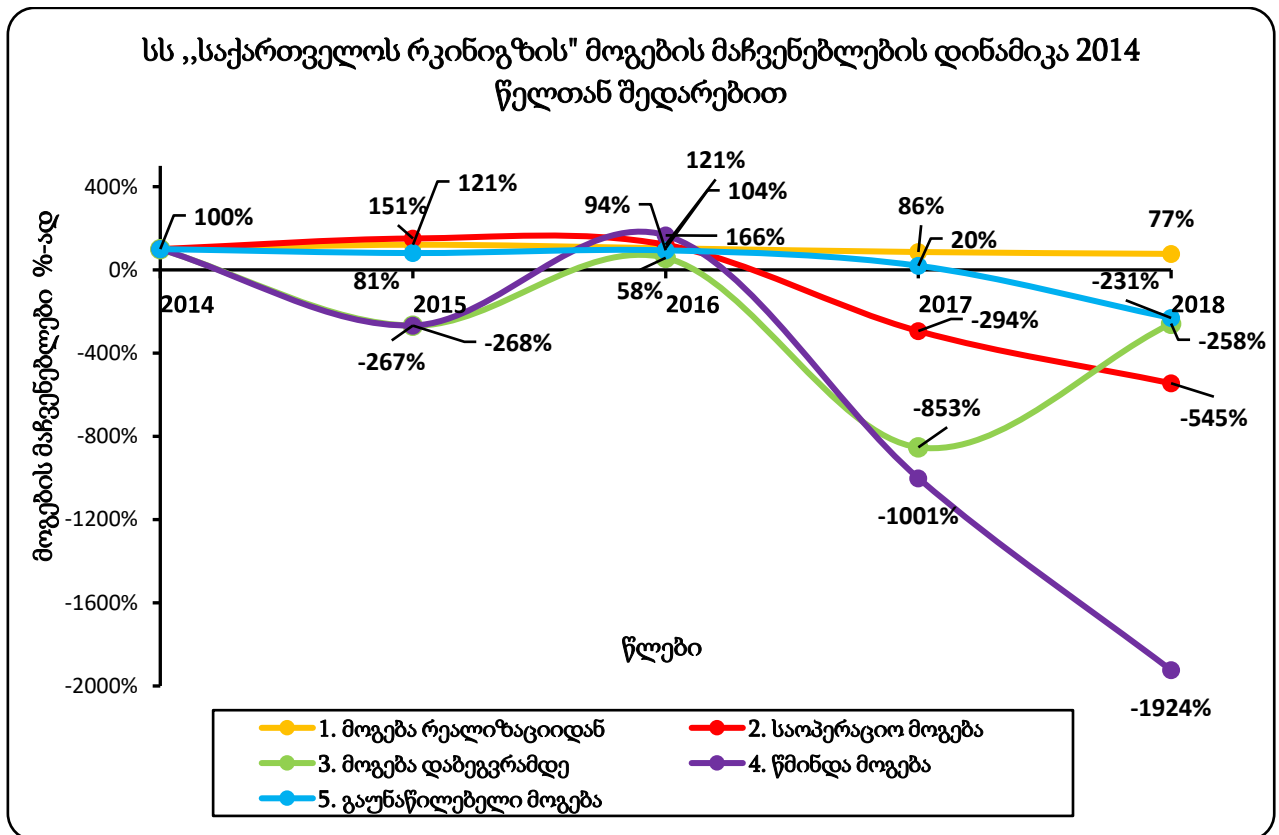
მოგების მაჩვენებლები	2014 (საბაზისო წელი)		2015		2016		2017		2018	
	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად
1. მოგება რეალიზაციიდან	378,749	100%	456,919	121%	392,712	104%	325,209	86%	289,788	77%
2. საოპერაციო მოგება	144,772	100%	218,371	151%	175,488	121%	(280,468)	-	(644,886)	-
3. მოგება დაბეგვრამდე	45,169	100%	(76,052)	-	26,267	58%	(353,452)	-	(715,370)	-
4. წმინდა მოგება	39,286	100%	(65,497)	-	65,126	166%	(354,100)	-	(716,539)	-
5. გაუნაწილებელი მოგება	476,335	100%	384,391	81%	447,960	94%	93,385	20%	(624,742)	-

როგორც ვხედავთ, 2017-2018 წლებში რეალიზაციიდან მიღებული მოგების ზრდის ტემპი ბევრად აღემატება საოპერაციო მოგებისა და ასევე, დასაბეგრი მოგების ზრდის ტემპს. მაშასადამე, ბოლო წლებში საქართველოს რკინიგზაში საგრძნობლად გაზრდილია მარკეტინგისა და ადმინისტრაციული ხარჯები, რაც ერთობ საყურადღებო ფაქტია ფინანსური მენეჯმენტისათვის. საჭიროა გარკვეული ღონისძიებების დანერგვა, რათა მიღწეულ იქნას ეკონომია მმართველობით დანახარჯებში. ამასთან, დიაგრამიდან კარგად ჩანს, რომ საანალიზო პერიოდში კომპანიაში გაუნაწილებელი მოგების მრუდი კლებადი ტენდენციით ხასიათდება. 2018 წელში ეს მაჩვენებელი 231%-ით შემცირებულია 2014 წელთან შედარებით. შესაბამისად, ბოლო წლებში ადგილი არა აქვს

<sup>81</sup> სს „საქართველოს რკინიგზის“ ფინანსური ანგარიშგება.

დამფუძნებლებზე დივიდენდის გაცემის ფაქტს. კომპანიაში არ არსებობს გაფართოების, დასაქმებისა და ეკონომიკური ზრდის შესაძლებლობა.

დიაგრამა №3.1.2



მოგების მაჩვენებლების დინამიკის ანალიზის ფონზე ვნახოთ თუ რა შედეგი გვაქვს სააქციო საზოგადოება „თელასში“.

მოგების მაჩვენებლები გვიჩვენებს, რომ სს „თელასშიც“, ისევე როგორც სს „საქართველოს რკინიგზაში“, იგივე შედეგები გვაქვს არასაწარმოო ხარჯებთან მიმართებაში. ამაზე მეტყველებს ის ფაქტი, რომ 2014-2018 წლებში რეალიზაციიდან მიღებული მოგების ზრდის ტემპი მაღალია საოპერაციო და დასაბეგრი მოგების ზრდის ტემპზე. მაშასადამე, კომპანიაში ადგილი აქვს ხარჯების არაეფექტიან გამოყენებას. მართალია გაუნაწილებელი მოგება ზრდის ტემპით ხასიათდება, რაც დადებითია, თუმცა მისი ზრდის ტემპი ყველა საანგარიშგებო პერიოდში წინ უსწრებს წმინდა მოგების ზრდის ტემპს. ეს ნიშნავს, რომ წმინდა მოგებიდან დივიდენდების გასაცემად მხოლოდ მცირე ნაწილია გამოყენებული და ამას ადასტურებს ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული მონაცემები.

## სს „თელასის“ მოგების მაჩვენებლების დინამიკა 2014 წელთან შედარებით

მოგების მაჩვენებლები	2014 (საბაზისო წელი)		2015		2016		2017		2018	
	ათ. ლარი	%- ად	ათ. ლარი	%- ად	ათ. ლარი	%- ად	ათ. ლარი	%- ად	ათ. ლარი	%- ად
1. მოგება რეალიზაციიდან	58,590	100%	49,445	84%	66,521	114%	61,166	104%	71,124	121%
2. საოპერაციო მოგება	35,808	100%	16,012	45%	36,465	102%	28,638	80%	34,351	96%
3. მოგება დაბეგვრამდე	32,712	100%	7,167	22%	34,094	104%	24,426	75%	27,628	84%
4. წმინდა მოგება	27,911	100%	6,761	24%	38,720	139%	22,187	79%	27,254	98%
5. გაუნაწილებელი მოგება	(23,523)	-	(25,754)	-	13,084	156%	15,396	166%	42,961	283%

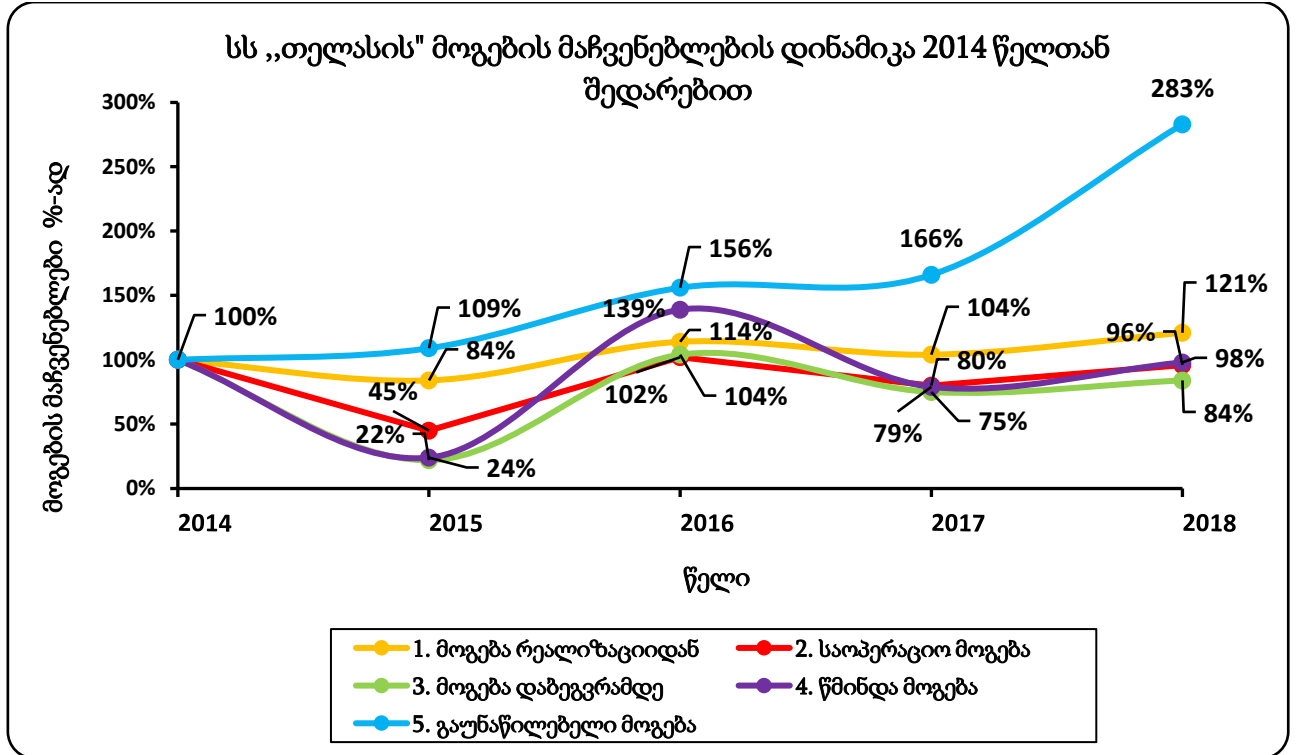
თელასში 2018 წელში დარიცხული დივიდენდების მოცულობა ნულის ტოლია. შეიძლება ვივარაუდოდ, რომ კომპანიაში ადგილი აქვს გაუნაწილებელი მოგების რეინვესტირებას.

აქვე უნდა ავღნიშნოთ, რომ 2017 წლიდან საქართველოში მოგების გადასახადის ახალი რეფორმის ამოქმედების შემდეგ, კომპანიების ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში გაუნაწილებელი მოგების მაჩვენებელი აღარ უნდა იყოს წარმოდგენილი, ვინაიდან ესტონური მოდელის მოთხოვნებიდან გამომდინარე მოგება სრულად უნდა განაწილდეს მესაკუთრეებსა და საწარმოს შორის. ანუ, მესაკუთრეებზე განაწილებული მოგების შემდეგ დარჩენილი მოგება მთლიანად უნდა იქნეს საწარმოში ინვესტირებული. თუმცა მიუხედავად ამისა, თუ გადავხედავთ საანალიზო საწარმოების 2017-2018 წლების ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, ვნახავთ, რომ საკუთარი კაპიტალის მუხლებში კვლავაც არის წარმოდგენილი გაუნაწილებელი მოგების მაჩვენებელი, რასაც ვთვლით,

<sup>82</sup> სს „თელასის“ ფინანსური ანგარიშგება.

რომ არასწორია. უპრიანი იქნებოდა, თუკი ანგარიშგების შედეგის დროს გამოყენებული იქნებოდა ტერმინი „ინვესტირებული მოგება“, რაც ნათელს მოჰფენდა თავად ტერმინის მნიშვნელობას.

დიაგრამა №3.1.3



საინტერესო იქნება, ერთმანეთს შევუდაროთ მოცემული საწარმოების წლიური მოგების მაჩვენებლების დინამიკა.

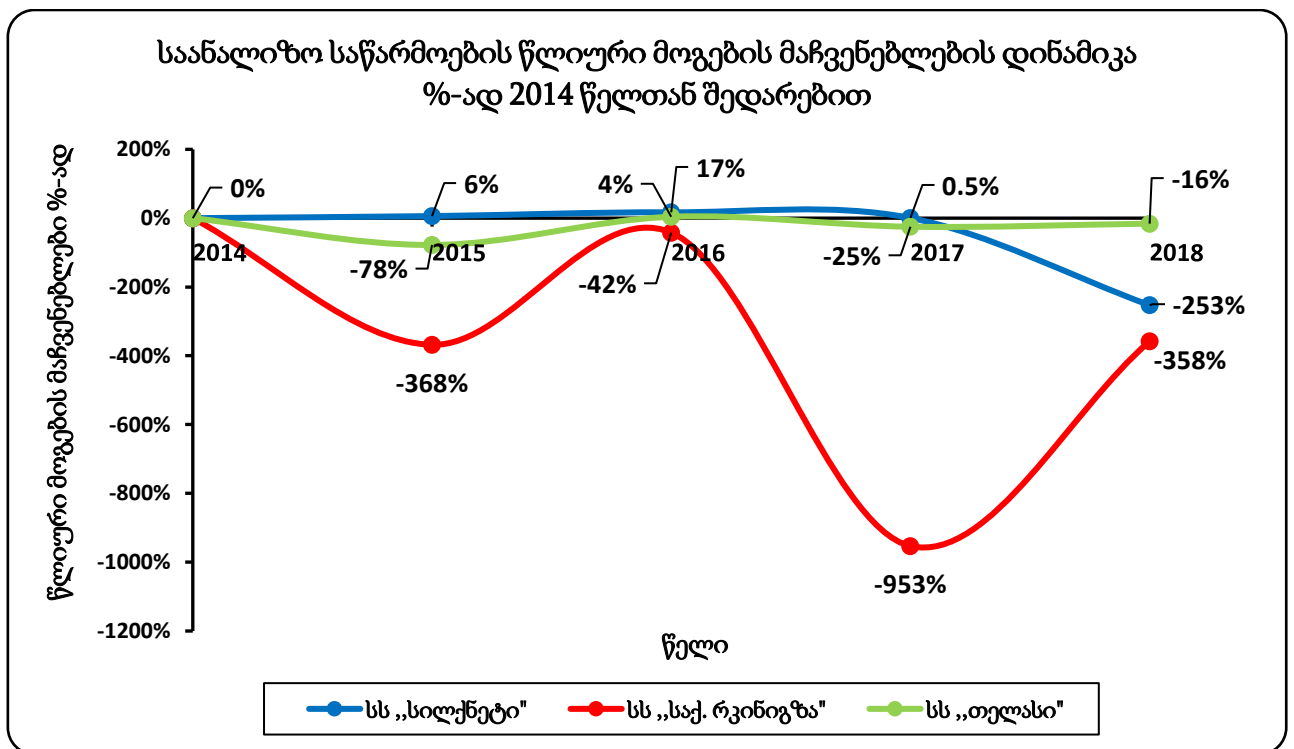
ცხრილი № 3.1.4

**საანალიზო საწარმოების წლიური მოგების მაჩვენებლების დინამიკა %-ად 2014 წელთან შედარებით**

	2014 (საბაზისო წელი)		2015		2016		2017		2018	
	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად
სს „სილქნეტი“	18,010	100%	19,084	106%	20,997	117%	18,094	100,5%	(9,558)	-
სს „საქ. რკინიგზა“	45,169	100%	(76,052)	-	26,267	58%	(353,452)	-	(715,37)	-
სს „თელასი“	32,712	100%	7,167	22%	34,094	104%	24,426	75%	27,628	84%

ცხრილში №3.1.4-ში წარმოდგენილი გვაქვს მათი პროცენტული მაჩვენებლები 2014 (საბაზისო) წელთან შედარებით. როგორც მონაცემები მეტყველებს, სამივე საანალიზო საწარმოში წლიური მოგების მაჩვენებლების დინამიკა კლებადი ტენდენციით ხასიათდება, რაც ასევე კარგად ჩანს დიაგრამაზე №3.1.4. აღნიშნული სიტუაცია განსაკუთრებით საყურადღებოა საქართველოს რკინიგზის შემთხვევაში. თუ შევადარებთ 2018 წელს 2014 წელთან მიმართებაში, ვნახავთ, რომ მოგების მაჩვენებლების დინამიკა საქართველოს რკინიგზაში 258%-ით არის შემცირებული. როგორც ვიცით, წლიური მოგება, ანუ იგივე მოგება დაბეგვრამდე მიიღება საოპერაციო მოგებიდან საპროცენტო ხარჯების გამოკლებითა და საპროცენტო შემოსავლების მიმატებით. მაშასადამე, წლიური მოგების ასეთი კლება, გარკვეულწილად ხარჯების ზრდასა და მათ არაეფექტიან გამოყენებაზე მიუთითებს.

დიაგრამა №3.1.4



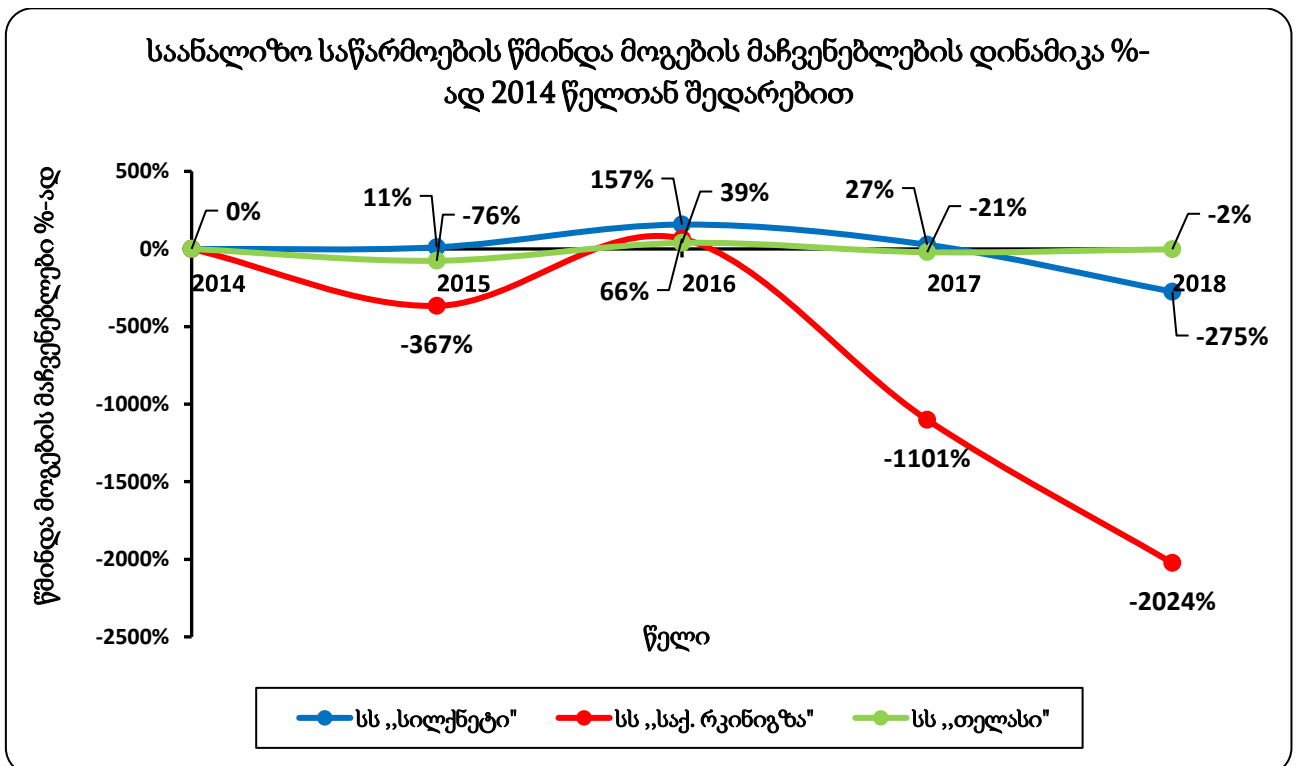
ცხრილში № 3.1.5, მოცემული გვაქვს საწარმოების წმინდა მოგების მაჩვენებლების დინამიკა. როგორც ვხედავთ სს „სილქნეტში“ ეს მაჩვენებელი 2017 წლამდე საკმაოდ მაღალი მზარდი ტენდენციით ხასიათდება, თუმცა 2017 წლიდან ის შემცირებას იწყებს და უკვე 2018 წელს საბაზისო წელთან შედარებით თითქმის ორმაგად არის შემცირებული.

საანალიზო საწარმოების წმინდა მოგების მაჩვენებლების დინამიკა %-ად 2014 წელთან შედარებით

	2014 (საბაზისო წელი)		2015		2016		2017		2018	
	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად
სს „სილქნეტი“	13,726	100%	15,251	111%	35,213	257%	17,497	127%	(10,276)	-
სს „საქ. რკინიგზა“	39,286	100%	(65,497)	-	65,126	166%	(354,100)	-	(716,539)	-
სს „თელასი“	27,911	100%	6,761	24%	38,720	139%	22,187	79%	27,254	98%

წმინდა მოგების მაჩვენებელი ასევე მნიშვნელოვნად არის შემცირებული სს „საქართველოს რკინიგზის“ შემთხვევაშიც. შედარებით სტაბილურობით ხასიათდება სს „თელასი“, რაც კარგად ჩანს ქვემოთ მოცემულ დიაგრამაზე. (იხ.: დიაგრ. № 3.1.5).

დიაგრამა №3.1.5



აღნიშნულის პარალელურად, თუ გადავხედავთ საანალიზო საწარმოების მოგების გადასახადის მაჩვენებლების დინამიკას, ვნახავთ, რომ ესტონური მოდელის

ამოქმედების შემდეგ, სამივე საწარმოში მოგების გადასახადის ხარჯი მნიშვნელოვნად არის შემცირებული. (იხ.: ცხრ№3.1.6; დიაგრ№3.1.6)

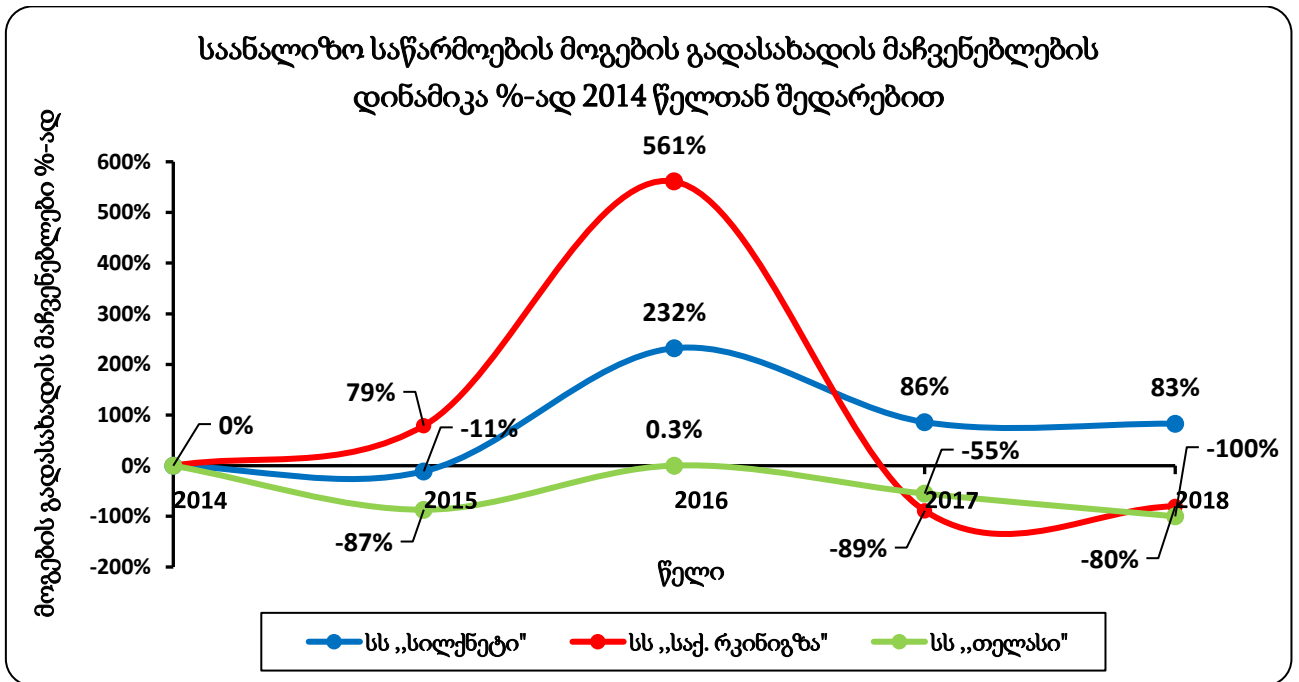
ცხრილი № 3.1.6

**საანალიზო საწარმოების მოგების გადასახადის მაჩვენებლების დინამიკა %-ად 2014**

**წელთან შედარებით**

	2014 (საბაზისო წელი)		2015		2016		2017		2018	
	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად
სს „სილქნეტი“	(4,284)	-	(3,833)	-	14,216	332%	(597)	-	(718)	-
სს „საქ. რკინიგზა“	(5,883)	-	10,555	179%	38,859	661%	(648)	-	(1169)	-
სს „თელასი“	(4,728)	-	(596)	-	4,744	100,3%	(2,114)	-	0	-

აქედან გამომდინარე, მოცემულ ფაქტს წესით უნდა გამოეწვია საწარმოების წმინდა მოგების ზრდა, რაც ვერ დავინახეთ ზემოთ მოცემული მაჩვენებლების საფუძველზე. ყოველივე ეს მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ არსებულ საწარმოებში ადგილი აქვს დანახარჯების ზრდას. ეს გვადლევს საფუძველს ვივარაუდოთ, რომ საწარმოები ახდენენ მოგების გადასახადისაგან თავის არიდების მიზნით ხელფასის სახით მოგების განაწილებას. ერთობ გაუგებარია ეს გარემოება ჩვენთვის, თუ რატომ ამჯობინებენ საწარმოები საშემოვლო გადასახადის გადახდას მოგების გადასახადის ნაცვლად. რეალურად, თუ შევუდარებთ საშემოსავლო გადასახადითა და ესტონური მოდელის მიხედვით განსაზღვრული მოგების გადასახადით დაანგარიშებულ ბიუჯეტში გადასახდელ თანხებს, ვნახავთ, რომ ფინანსურად საშემოვლო გადასახადი არამც თუ ნაკლები, არამედ ოდნავ მეტსაც კი წარმოადგენს მოგების გადასახადთან შედარებით. ჩვენი აზრით, საწარმოები ამ მიდგომას მიმართავენ იმის გამო, რომ წლის ბოლოს წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ იქნეს ნაჩვენები გაუნაწილებელი მოგება. თუმცა გაურკვეველია ეს მიდგომა, ვინაიდან სწორედ ეს მაჩვენებელი და ასევე წმინდა მოგება მიუთითებს საწარმოს ფინანსურ შედეგებზე და წარმოადგენს ყველაზე საინტერესო მონაცემს ინვესტორებისათვის.



### 3.2 მოგების გადასახადის ახალი რეგულაციების შედეგების საწარმოთაშორისო ანალიზი

როგორც ვიცით, ახალი რეფორმის მოთხოვნების შესაბამისად, დასაბეგრი მოგების თანხის გაანგარიშება ხდება ბოლოდან. ანუ ჯერ გამოიყოფა დასარიცხი დივიდენდის სიდიდე, რომლის საფუძველზე (ე.წ. აგროსვით: /0.85) მიიღება დასაბეგრი მოგების სიდიდე, ანუ განაწილებული მოგება, რომელიც გამოიყოფა მესაკუთრეებისათვის და რომელიც მოგების გადასახადით იბეგრება. ასეთი მიდგომით კი, შეიძლება მოგებიდან ისეთი მოცულობის ნაწილი გამოიყოს, რომ „აგროსვის“ შემდეგ მოგების მთლიან სიდიდეს გადააჭარბოს კიდევ, რისი წინასწარ განსაზღვრა გამოთვლების თავიდან ჩატარების გარეშე თითქმის შეუძლებელია. შესაბამისად, როგორც უკვე ავლნიშნე, ვეთანხმები მოსაზრებას, რომლის თანახმადაც მიზანშეწონილი იქნება თუკი უპირველეს ყოვლისა განისაზღვრება რეინვესტირებული მოგების სიდიდე, რაც შესაძლებელია საწარმოების მიერ მოგების ინვესტირების წლიურ გეგმების წინასწარი შემუშავების გზით, რომლითაც რეინვესტირებული მოგების საპროცენტო განაკვეთები დადგინდება თვეების მიხედვით და დანარჩენი განაწილებული ანუ დასაბეგრი მოგება იქნება.

ამის აუცილებლობას ადასტურებს ისიც, რომ 2017 წლიდან კომპანიათა უმრავლესობაში მოგების გადასახადის ხარჯი თითქმის 70-80%-ით შემცირებულია. ზოგიერთ მათგანში კი, ფაქტობრივად ნულის ტოლია, რაც იმაზე მიუთითებს, რომ საწარმოში არ ხდება დამფუძნებლებზე მოგების განაწილება დივიდენდების სახით. ერთის მხრივ, ეს შეიძლება მიგვანიშნებდეს, რომ საწარმოებში ხდება გაუნაწილებელი მოგების მთლიანად რეინვესტირება, რაც რა თქმა უნდა მისასაღმებელია, ვინაიდან შეგვიძლია ვიფიქროთ, რომ ბიზნესი აქტიურად არის ჩაბმული წარმოების გაფართოებაში. მაშასადამე, ახალი მოგების მოლოდინები რეალობაში ჰპოვებს ასახვას. თუმცა მეორეს მხრივ, შესაძლებელია ადგილი ჰქონდეს მოგების განაწილებას არა დივიდენდების, არამედ სახელფასო განაცემის სახით, რაც ბიზნესის მხრიდან მოგების გადასახადის გადახდისაგან ასე ვთქვათ „თავის არიდებას“ ნიშნავს.

საინტერესო იქნება, თუკი აღნიშნულ საკითხებს საანალიზო კომპანიების მაგალითზე განვიხილავთ. ქვემოთ მოცემულ ცხრილებში წარმოდგენილია ამ კომპანიების ფინანსური ანგარიშგებების საფუძველზე გამოანგარიშებული მოგებისა გადასახადის ზრდის ტემპები, რომელიც შედარებულია ხელფასისა და დივიდენდების ზრდის ტემპებთან, რაც საშუალებას გვაძლევს შევადაროთ 2017 წლამდე არსებული კანონმდებლობის ფინანსური შედეგები, ახალი რეფორმის შედეგებს. (იხ. ცხრ.: №3.2.1; 3.2.2; 3.2.3 დიაგრ.: №3.2.1; 3.2.2; 3.2.3)

როგორც ვხედავთ, სააქციო საზოგადოება „სილქენტში“ ბოლო წლებში მოგების გადასახადის ხარჯი 2014 წელთან შედარებით 83%-ით არის შემცირებული. ამის პარალელურად, საგრძნობლად არის გაზრდილი ადმინისტრაციული ხარჯები, მათ შორის ხელფასის ხარჯი. თუმცა ამავდროულად, გაზრდილია ასევე დარიცხული დივიდენდების სიდიდეც, რაც არ გვაძლევს საფუძველს, ცალსახად ვივარაუდოთ, რომ კომპანიაში ადგილი ჰქონდა მოგების განაწილებას, ხელფასის განაცემის გაზრდის ხარჯზე. მაგრამ აქვე უნდა ავღნიშნოთ, რომ ბოლომდე ამ ვარაუდსაც ვერ გამოვრიცხავთ, რადგანაც, შესაძლოა დარიცხული დივიდენდები 2018 წელში, არა მიმდინარე წლის გაუნაწილებელი მოგებიდან, არამედ გასული წლების წმინდა მოგებიდან განაწილდა, რაც ახალი რეფორმის მოთხოვნის საფუძველზე გადამხდელს იმ პერიოდის მიხედვით დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადის ჩათვლის უფლებას აძლევს.

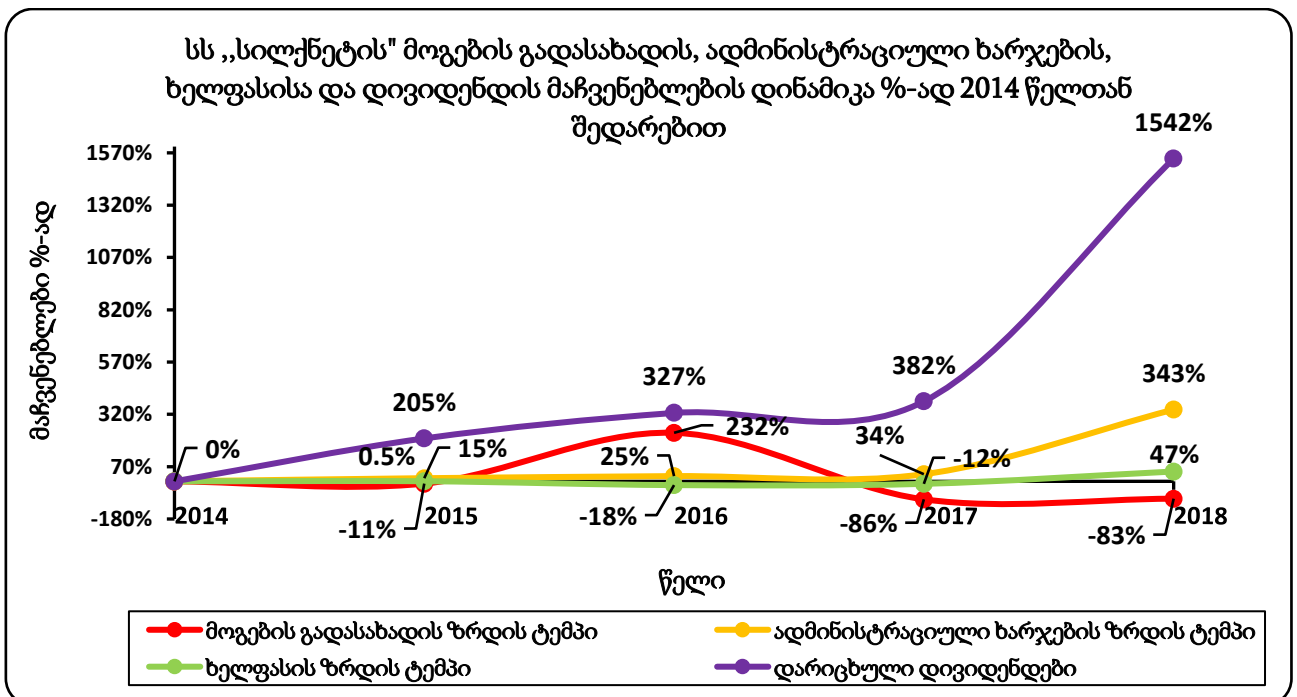
შესაბამისად, ამით მიმდინარე წლის დარიცხული მოგების გადასახადის სიდიდეს იმცირებს.

ცხრილი № 3.2.1<sup>83</sup>

სს „სილქნეტის“ მოგების გადასახადის, ადმინისტრაციული ხარჯების, ხელფასისა და დივიდენდის მაჩვენებლების დინამიკა %-ად 2014 წელთან შედარებით

	2014 (საბაზისო წელი)		2015		2016		2017		2018	
	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად
მოგების გადასახადი	(4,284)	100%	(3,833)	89%	14,216	332%	(597)	14%	(718)	17%
ადმინისტრაციული ხარჯები	(29,328)	100%	(33,790)	115%	(36,608)	125%	(39,359)	134%	(130,024)	443%
ხელფასი	(37,753)	100%	(37,936)	100,5%	(30,798)	82%	(33,323)	88%	(55,506)	147%
დარიცხული დივიდენდები	(2,427)	100%	(7,393)	305%	(10,352)	427%	(11,703)	482%	(39,86)3	1642%

დიაგრამა № 3.2.1



<sup>83</sup> სს „სილქნეტის“ ფინანსური ანგარიშგება.

ვნახოთ რა შედეგი გვაქვს სს „საქართველოს რკინიგზაში“. პირდაპირი თვალში საცემია ის ფაქტი, რომ სააქციო საზოგადოებაში უკანასკნელ სამ წელიწადში ადგილი არ ჰქონია დივიდენდების გაცემას. მათი ზრდის ტემპი, ფაქტობრივად ნული პროცენტის ტოლია.

ცხრილი № 3.2.2<sup>84</sup>

სს „საქართველოს რკინიგზის“ მოგების გადასახადის, ადმინისტრაციული ხარჯების, ხელფასისა და დივიდენდის მაჩვენებლების დინამიკა %-ად 2014 წელთან შედარებით

	2014 (საბაზისო წელი)		2015		2016		2017		2018	
	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად
მოგების გადასახადი	(5,883)	100%	10,555	179%	38,859	661%	(648)	11%	(1169)	20%
ადმინისტრაციული ხარჯები	(186,738)	100%	(193,041)	103%	(169,935)	91%	(181,571)	97%	(199,579)	107%
ხელფასი	(145,174)	100%	(148,625)	102%	(146,626)	101%	(148,302)	102%	(154,338)	106%
დარიცხული დივიდენდები	(50,330)	100%	(25,537)	51%	0	0%	0	0%	0	0%

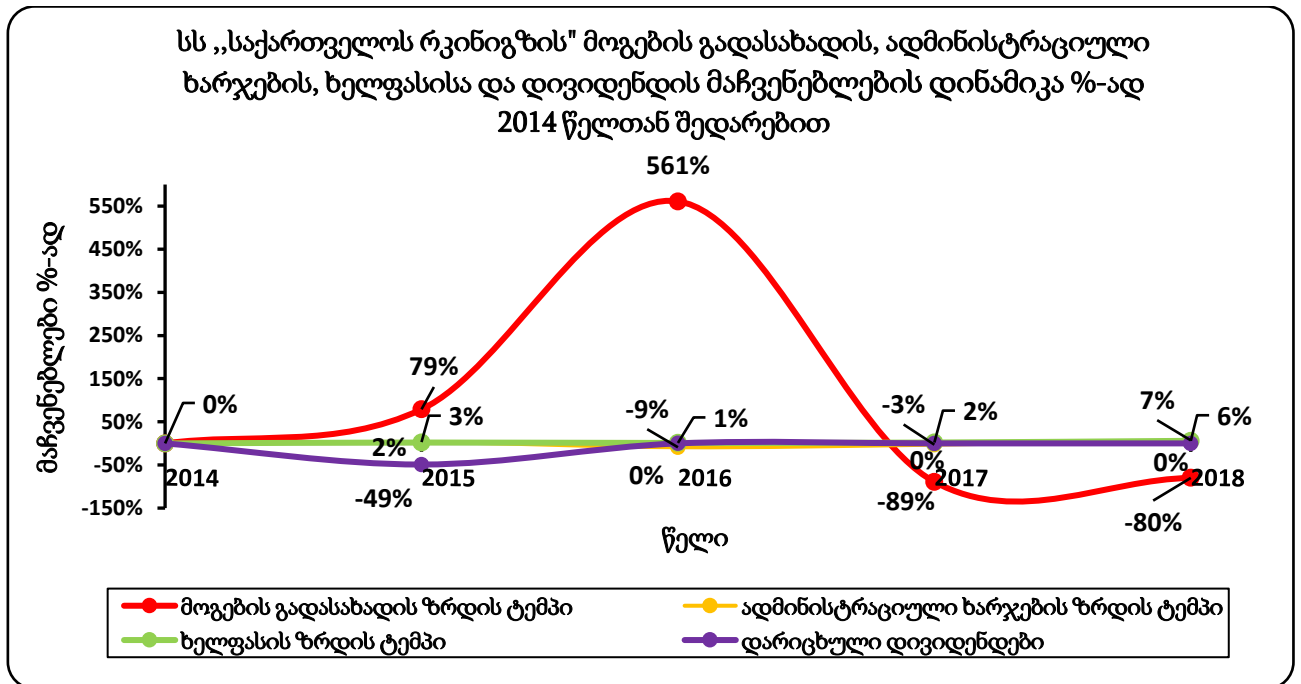
მართალია, აღნიშნულის ფონზე, 2017 წლიდან შემცირებულია მოგების გადასახადის ხარჯი, თუმცა ადმინისტრაციული ხარჯები და მათ შორის დარიცხული ხელფასის ოდენობები, მაინც მზარდი ტენდენციით ხასიათდება, რაც ნათლად ჩანს ქვემოთ წარმოდგენილ დიაგრამაზე.

მამასადამე, შეგვიძლია ვთქვათ, რომ საქართველოს რკინიგზა, ახალი რეგულაციების ამოქმედების შემდეგ, მიღებული გაუნაწილებელი მოგებიდან უმეტესი ნაწილის რეინვესტირებას ახორციელებს. თუმცა ეს, მხოლოდ ჩვენი ანალიზის შედეგების საფუძველზე გაკეთებული დასკვნებია და სხვა შედეგების მიღების ალბათობას, ბოლომდე მაინც არ გამოვრიცხავ, რადგანაც, მიუხედავად ახალი რეგულაციების მოთხოვნებისა, კომპანიებს ფინანსურ ანგარიშგებაში, საკუთარი კაპიტალის ნაწილში გამოყენებული აქვთ კვლავაც ტერმინი „გაუნაწილებელი მოგება“ და არა

<sup>84</sup> სს „საქართველოს რკინიგზის“ ფინანსური ანგარიშგება.

„ინვესტირებული მოგება“. ანუ ბოლომდე ნათელი არ არის მიანც მიღებული მოგებიდან, რა ნაწილს ანაწილებს საქართველოს რკინიგზა დამფუძნებლებზე დივიდენდების სახით და რა ოდენობის რეინვესტირებას ახორციელებს.

დიაგრამა № 3.2.2



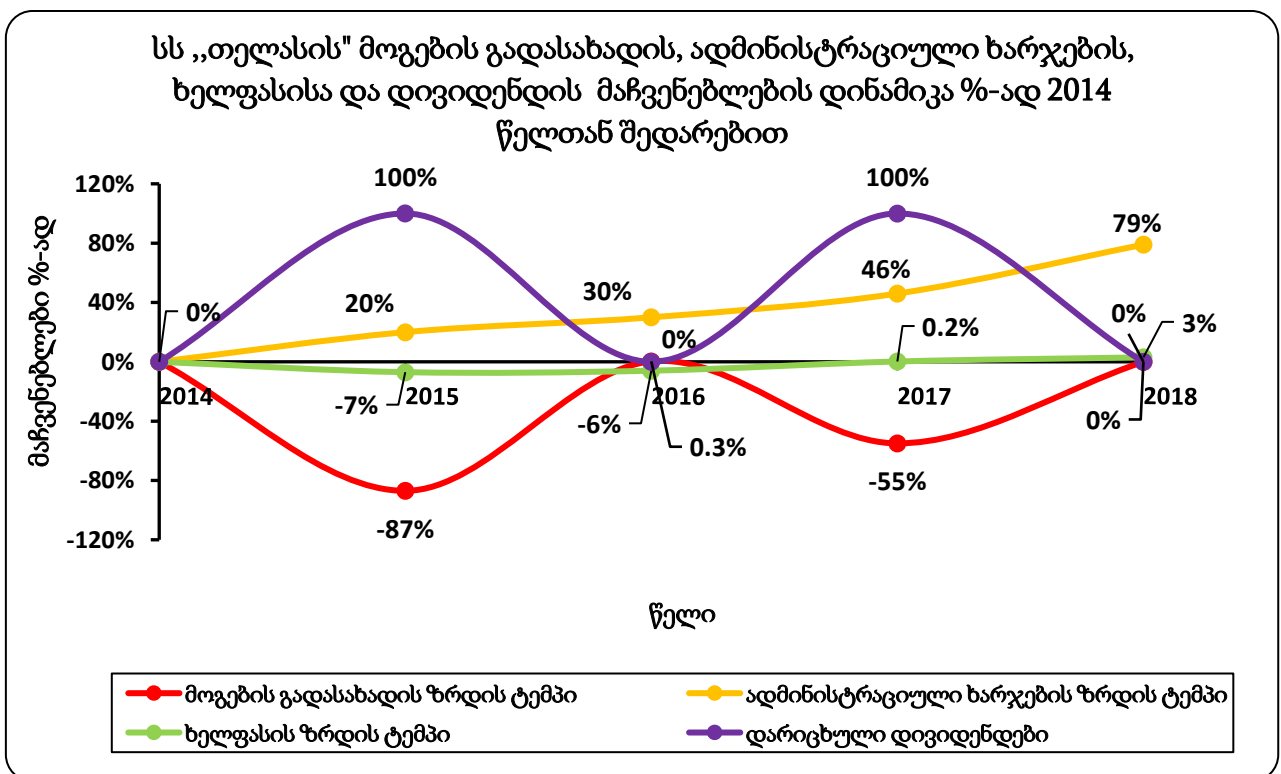
შევაჯეროთ სს „თელასის“ მონაცემებიც. როგორც ქვემოთ მოცემული ცხრილიდან ვხედავთ, სს „თელასში“ 2018 წელს მოგების გადასახადის ხარჯი განულებულია. მაშასადამე კომპანიას გასულ წელს ახალი რეფორმის დაბეგვრის მოთხოვნების შესაბამისად მოგების გადასახადი ბიუჯეტში არ გადაუხდია. შესაბამისად, ამავე წელში დამფუძნებლებზე არ არის გაცემული დივიდენდები. ეს ფაქტი მიგვითითებს იმაზე, ვივარაუდოთ, რომ კომპანიას მიღებული გაუნაწილებელი მოგებიდან მთლიანად რეინვესტირება აქვს განხორციელებული, რაც რეფორმის დადებითი გამოხატულებაა. თუმცა ამავე დროს დასაფიქრებელია, რომ ბოლო წლებში საგრძნობლად არის გაზრდილი კომპანიის ადმინისტრაციული ხარჯები, მათ შორის გაცემული ხელფასებიც. თუ შევადარებთ 2018 წლის მონაცემებს საბაზისო წელთან, ვნახავთ, რომ ადმინისტრაციული ხარჯები ფაქტობრივად 79%-ით არის გაზრდილი, ხოლო ხელფასები 3%-ით.

სს „თელასის“ მოგების გადასახადის, ადმინისტრაციული ხარჯების, ხელფასისა და დივიდენდის  
მაჩვენებლების დინამიკა %-ად 2014 წელთან შედარებით

	2014 (საბაზისო წელი)		2015		2016		2017		2018	
	ათ. ლარი	%- ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%- ად
მოგების გადასახადი	(4,728)	100%	(596)	13%	4,744	100,3%	(2,114)	45%	0	0%
ადმინისტრაციული ხარჯები	(9,653)	100%	(11,570)	120%	(12,538)	130%	(14,121)	146%	(17,326)	179%
ხელფასი	(56,120)	100%	(52,063)	93%	(52,687)	94%	(56,219)	100,2%	(57,711)	103%
დარიცხული დივიდენდები	0	0%	(8,802)	100%	0	0%	(20)	100%	0	0%

ხარჯების ასეთი ზრდა ერთობ დასაფიქრებელია ფინანსური მენეჯმენტისთვის. ვფიქრობ, აუცილებელია ჩატარდეს ეფექტიანი აუდიტი, რათა დადგინდეს ასეთი მზარდი მოცულობის ადმინისტრაციული ხარჯების მიზნობრიობა.

დიაგრამა № 3.2.3



<sup>85</sup> სს „თელასის“ ფინანსური ანგარიშგება.

რაც შეეხება, რეინვესტირების კოეფიციენტს, საინტერესო იქნება კომპანიების მაგალითზე გამოვთვალოთ ეს მაჩვენებელიც, რომელიც შემდეგნაირად გაიანგარიშება:

**რეინვესტირების კოეფიციენტი** = (საერთო წმ. ფულადი ნაკადი - დარიცხული დივიდენდი) / გრძელვადიანი აქტივების ზრდა<sup>86</sup>

საანალიზო საწარმოების რეინვესტირების კოეფიციენტები წარმოდგენილი გვაქვს ქვემოთ მოცემულ ცხრილში. (იხ. ცხრ.:№3.2.4)

*ცხრილი №3.2.4*

**საანალიზო საწარმოების რეინვესტირების კოეფიციენტები 2015-2018 წლებში**

	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
სს „სილქნეტი“	0,03	0	0	0
სს „საქ. რკინიგზა“	3,2	1,5	0	0
სს „თელასი“	0,2	0,93	0,54	0,28

როგორც ვხედავთ, რეინვესტირების კოეფიციენტები ბოლო წლებში უარყოფით მნიშვნელობას იძენს, რაც ამყარებს იმ აზრს, რომ მიღებული გაუნაწილებელი მოგებიდან კომპანია არც თუ დიდ ნაწილს იყენებს ბიზნესის გასაფართოებლად და ეკონომიკური ზრდისათვის.

აღნიშნული საანალიზო საწარმოების ფინანსურ მდგომარეობის ანალიზის დროს საინტერესო იქნება ასევე შევავსოთ მათი ფინანსური სტაბილურობის დონე. ამისათვის შეგვიძლია გამოვიყენოთ ცნობილი ეკონომისტის ედუარდ ალთმანის მრავალფაქტორიანი მოდელი, რომელსაც აქვს შემდეგი სახე:

$$Z = 3,3 K1 + 1,0 K2 + 0,6 K3 + 1,4 K4 + 1,2 K5$$

სადაც:

K1=მოგება %\_ისა და გადასახადის გადახდამდე / მთელი აქტივები

K2=ამონაგები რეალიზაციიდან / მთელი აქტივები

K3=საკუთარი კაპიტალი / მოზიდული კაპიტალი

<sup>86</sup> ჭილაძე ი. „ფინანსური ანალიზი“. თბილისი. 2018. გვ: 142

K4=დაგროვილი გაუნაწილებელი მოგება / მთელი აქტივები

K5=საკუთარი საბრუნავი სახსრები (სსს) / მთელი აქტივები

ალთმანის კრედიტუნარიანობის ინდექსის მინიმალური მაჩვენებელი განისაზღვრება 2,675 ოდენობით. როდესაც ინდექსი მასზე ნაკლებია, ასეთ საწარმოში მოკლევადიან პერიოდში მოსალოდნელია გაკოტრება თუ საწარმო შესაბამის ზომებს არ მიიღებს. ხოლო, როდესაც მოცემული მაჩვენებელი 2,675-ზე მაღალი აღმოჩნდება, მაშინ საწარმოს უახლოეს მომავალში ფინანსური სტაბილურობის კუთხით საფრთხე არ წარმოეშვება.<sup>87</sup>

მოცემული კომპანიების მაგალითზე გამოვთვალოთ ალთმანის მოდელის მიხედვით არის თუ არა აღნიშნული კომპანიები გაკოტრების საფრთხის წინაშე.

სს „სილქნეტის“ მაგალითზე ჩატარებული გამოთვლები გვიჩვენებს:

$$Z = (3,3*0,108)+(1,0*0,494)+(0,6*0,120)+(1,4*(-0,026))+(1,2*(-0,108))=0,756$$

სს „სილქნეტის“ მონაცემების საფუძველზე გამოთვლილი კრედიტუნარიანობის ინდექსი შეადგენს 0,756, რაც ნაკლებია მინიმალურ ოდენობაზე. ეს კი იმაზე მიუთითებს, რომ კომპანიის ფინანსური მდგომარეობა არც თუ ისე სახარბიელოა და არსებობს გაკოტრების საშიშროებაც.

სს „საქართველოს რკინიგზის“ მაგალითზე გამოთვლილი მონაცემები გამოიყურება შემდეგი სახით:

$$Z = (3,3*(-0,278))+(1,0*0,196)+(0,6*0,305)+(1,4*(-0,276))+(1,2*(-0,014))= -0,942$$

ამ შემთხვევაშიც ალთმანის მოდელის მიხედვით გამოთვლილი კრედიტუნარიანობის ინდექსი მივიღეთ საგრძნობლად დაბალი, რაც გვაძლევს საფუძველს ვთქვათ, რომ საქართველოს რკინიგზას სათანადო ღონისძიებების გატარების გარეშე უახლოეს 2-3 წელიწადში ამ მაჩვენებლებით გაკოტრების საბრთხე ემუქრება.

რაც შეეხება სს „თელასს“, მისი მონაცემები ასე გამოიყურება:

$$Z = (3,3*0,103)+(1,0*1,409)+(0,6*1,129)+(1,4*0,126)+(1,2*(-0,128))=2,449$$

<sup>87</sup> ჭილაძე ი. „ფინანსური ანალიზი“. თბილისი. 2018. გვ: 309

მოცემულ შემთხვევაშიც ინდექსი მინიმალურ მაჩვენებელზე დაბალი აღმოჩნდა. მაშასადამე კომპანია თელასის შემთხვევაშიც იგივე ფინანსური შედეგი გვაქვს, რაც წინა ორ კომპანიაში.

საინტერესო იქნება, ასევე, თუ მოცემული საანალიზო საწარმოების გაკოტრების პროგნოზირებას მოვახდენთ სპრინგეითის მოდელის მიხედვით, რომელსაც აქვს შემდეგი სახე:

$$K_{\text{სპრინგეითის}} = 1,03 Y_1 + 3,07 Y_2 + 0,66 Y_3 + 0,4 Y_4$$

სადაც:

$$Y_1 = \text{სსს} / \text{აქტივების საშ. ნაშთი}$$

$$Y_2 = \text{მოგება \%_ისა და გადასახადის გადახდამდე} / \text{აქტივების საშ. ნაშთი}$$

$$Y_3 = \text{წლიური მოგება} / \text{მომდინარე ვალდებულებების საშ. ნაშთი}$$

$$Y_4 = \text{შემოსავალი რეალიზაციიდან} / \text{აქტივების საშ. ნაშთი}$$

ამ მოდელისათვის კრიტიკულ ზღვარს წარმოადგენს 0,862. თუკი მოცემული მაჩვენებელი მასზე დაბალი იქნება, მაშინ შეგვიძლია ვივარაუდოთ, რომ საწარმოს გაკოტრების საბრთხე ემუქრება. ზოგადად, აღნიშნული კოეფიციენტი ყველაზე უსაფრთხოდ ითვლება, მაშინ, როდესაც იგი 0,9-ს ზემოთაა.<sup>88</sup>

ნაშრომში განხილული საანალიზო საწარმოების ინფორმაციის საფუძველზე გამოთვლილი სპრინგეითის კოეფიციენტის მაჩვენებლები ასე გამოიყურება:

**სს „სილქნეტი“**

$$K_{\text{სპრინგეითის}} = 1,03 * (-0,18) + 3,07 * 0,18 + 0,66 * (-0,1) + 0,4 * 0,72 = 0,589$$

**სს „საქართველოს რკინიგზა“**

$$K_{\text{სპრინგეითის}} = 1,03 * (-0,01) + 3,07 * (-0,25) + 0,66 * (-2,61) + 0,4 * 0,17 = -2,432$$

**სს „თელასი“**

$$K_{\text{სპრინგეითის}} = 1,03 * (-0,14) + 3,07 * 0,11 + 0,66 * 0,24 + 0,4 * 1,52 = 0,960$$

აღსანიშნავია, რომ სპრინგეითის მოდელის საფუძველზე გაკეთებულმა გამოთვლებმა კომპანია თელასის მაგალითზე ოდნავ განსხვავებული შედეგი გვიჩვენა. კერძოდ, მოცემულ შემთხვევაში, კოეფიციენტი მინიმალურ ოდენობაზე, 0,862-ზე,

---

<sup>88</sup> ჭილაძე ი. „ფინანსური ანალიზი“. თბილისი. 2018. გვ: 313

მაღალი მივიღეთ, რაც დადებით მოვლენას წარმოადგენს კომპანიის მენეჯმენტისთვის და შეგვიძლია, ვთვათ, რომ უახლოეს მომავალში კომპანიის ფინანსური მდგომარეობა საკმაოდ სტაბილურია.

რაც შეეხება, სს „სილქნეტსა“ და სს „საქართველოს რკინიგზას“, მათ შემთხვევაში, სპრინგეითის მოდელის საფუძველზე ჩატარებულმა გამოთვლებმა იგივე შედეგები აჩვენა, რაც ალთმანის მოდელის მიხედვით აღმოჩნდა. ორივე კომპანიის მაჩვენებლების მიხედვით სპრინგეითის კოეფიციენტი 0,862-ზე, ანუ კრიტიკულ ზღვარზე ნაკლებია. აქედან გამომდინარე, მიგვაჩნია, რომ განხილულ საანალიზო საწარმოების ფინანსურ მენეჯმენტს, უახლოეს მომავალში, გარკვეული ღონისძიებების გატარება ესაჭიროებათ კომპანიის ფინანსური არასტაბილურობის თავიდან აცილების მიზნით.

ამრიგად, მოგების გადასახადის ახალი მოდელის დანერგვის მთავარი მიზანი იყო ქვეყანაში ხელი შეეწყოს საწარმოში დარჩენილი მოგების რეინვესტირებას, გაზრდილიყო დასაქმება, გამარტივებულიყო აღრიცხვიანობა და შესაბამისად მასზე გაწეული დანახარჯები და დრო შემცირებულიყო. თუმცა, რეფორმის მისაღები შედეგების პროგნოზები, რომ შესრულდეს, მხოლოდ დაბეგვრის სისტემის შეცვლა საკმარისი ვერ იქნება, რადგან საბოლოო ჯამში, საწარმოში მოგებიდან ინვესტიციის განხორციელება მაინც ბიზნესის კეთილ ნებაზეა დამოკიდებული. ამასთან აღსანიშნავია, რომ მოგების რეინვესტირება არც ძველი კანონმდებლობით არ იყო აკრძალული. ამის შესახებ გადაწყვეტილებას სწორედ საწარმოს მენეჯმენტი იღებს და ძირითადად ისევ მესაკუთრეთა სინდისზეა დამოკიდებული განახორციელებს თუ არა იგი მოგების რეინვესტირებას. მაგალითად, ესტონეთში თვითშეგნება იმდენად მაღალია საზოგადოებაში, რომ ბიზნესში დაახლოებით საწარმოთა მოგების 59%-ის რეინვესტირება ხდება. ამასთან, მოგების გადასახადებით გაცილებით უფრო მაღალია, საქართველოსთან შედარებით.<sup>89</sup> კერძოდ, ესტონეთში მოგების გადასახადი 20%-ს შეადგენს. შედარებისათვის ქვემოთ მოყვანილ ცხრილში №3.2.5 წარმოდგენილი გვაქვს საქართველოსა და ესტონეთში მოქმედი გადასახადები<sup>90</sup>.

<sup>89</sup> ჭილაძე ი., სტატია: მოგების გადასახადის ახალი მოდელი საქართველოში და მისი აღრიცხვის საკითხები. პაატა გუგუშვილის ეკ. ინსტიტუტის საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენციის შრომები.თბ., 2017, გვ: 404-410. [http://pgie.tsu.ge/contentimage/konferenciebi/2017 .pdf](http://pgie.tsu.ge/contentimage/konferenciebi/2017.pdf)

<sup>90</sup> Taxation in the Baltic States. <http://www.img.ee/en/taxation-baltic-states>

## საქართველოსა და ესტონეთის გადასახადების მაჩვენებლების შედარება

გადასახადები	ესტონეთი	საქართველო
მოგების გადასახადი	0 % ინვესტირებულ მოგებაზე	0% ინვესტირებულ მოგებაზე
	21% განაწილებულ მოგებაზე	15% განაწილებულ მოგებაზე
საშემოსავლო გადასახადი	21%	20%
<b>დაკავებული გადასახადები:</b>		
დივიდენდი	0%	0% კომპანიებზე
	რეზიდენტ კომპანიებზე 21%	5% ინდივიდებზე
საპროცენტო შემოსავალი	21% არარეზიდენტ პირებზე	5%
კაპიტალის ნაზრდის გადასახადი (Capital gains)	21%	არ არსებობს
სოციალური გადასახადი	33% დამსაქმებელზე	არ არსებობს
დ ლ გ	20%. შემცირებული განაკვეთი 9%.	18%

როგორც ცხრილიდან ჩანს, საქართველოში გადასახადების ტვირთი ესტონეთთან შედარებით, გაცილებით უფრო დაბალია. ესტონეთში არსებობს დამატებით ისეთი გადასახადები, როგორცაა კაპიტალის ნაზრდის და სოციალური გადასახადი. ეს

უკანასკნელი საქართველოში 1998 წლიდან არსებობდა, თუმცა იგი 2007 წელს საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შესული ცვლილებებთან გამოდინარე გაუქმდა. ესტონეთში მოგების გადასახადის საპროცენტო განაკვეთი საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთს უთანაბრდება, რაც თავის მხრივ ხელს უწყობს საგადასახადო რისკების თავიდან არიდებას. რასაც ვერ ვიტყვით ჩვენს ქვეყანაზე, ვინაიდან, როგორც ფაქტები მიუთითებს საქართველოში შესაძლებელია ადგილი ჰქონდეს ბიზნესის მხრიდან მოგების გადასახადის გადახდისაგან ასე ვთქვათ „თავის არიდებას“. კერძოდ, მოგების განაწილებას არა დივიდენდების, არამედ ხელფასის განაცემის სახით. აქედან გამომდინარე, მოცემული ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე მართებულია მოგების გადასახადის განაკვეთის 20%-მდე გაზრდა საქართველოში.<sup>91</sup>

ასევე აღსანიშნავია, რომ მსოფლიო ბანკის 2015 წლის მონაცემების საფუძველზე „ბიზნესის კეთების გამარტივება“, ქვეყნების მიხედვით დადგენილია, წლის განმავლობაში საგადასახადო დეკლარირებისათვის განკუთვნილი დრო. ამ მხრივ, თუ ესტონეთში დეკლარირებისათვის წლიურად 81 საათი იყო განსაზღვრული, საქართველოში ეს მაჩვენებელი 362 საათს შეადგენს. მოცემული ფაქტიც მიუთითებს იმაზე, რომ აღრიცხვიანობის სიმარტვის თვალსაზრისითაც ჩვენი ქვეყანა საკმაოდ ჩამორჩება ესტონეთს და აუცილებელია გარკვეული ღონისძიებების გატარება, რათა საქართველო სულ უფრო მეტად გახდეს ესტონეთის მსგავსი აღრიცხვა-ანგარიშგებისათვის გამოყოფილი დროის საჭიროების მიხედვით.<sup>92</sup>

რეფორმის უმნიშვნელოვანესი გამოწვევაა საგადასახადო შემოსავლების შემცირება სახელმწიფო ბიუჯეტში. მოგების გადასახადს ქვეყნის საბიუჯეტო შემოსავლებში თითქმის სტაბილური წილი ეჭირა და ბოლო წლების მონაცემებით საშუალოდ დაახლოებით 12%-ს შეადგენდა. მოგების გადასახადის მიხედვით საბიუჯეტო შემოსავლები და მათი პროცენტული წილი 2008-2019 წლების მიხედვით ნაჩვენებია ცხრილში №3.2.6<sup>93</sup>, რომლის საფუძველზეც თვალსაჩინოების მიზნით აგებული გვაქვს დიაგრამა №3.2.6

<sup>91</sup> ჭილაძე ი., სტატია: მოგების გადასახადის ახალი მოდელი საქართველოში და მისი აღრიცხვის საკითხები. პაატა გუგუშვილის ეკ. ინსტიტუტის საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენციის შრომები.თბ., 2017, გვ: 404-410. [http://pgie.tsu.ge/contentimage/konferenciebi/2017\\_.pdf](http://pgie.tsu.ge/contentimage/konferenciebi/2017_.pdf)

<sup>92</sup> The Estonian tax model. [http://www.amcham.ge/diary/rtable\\_2016-03-09/estonian-model.pdf](http://www.amcham.ge/diary/rtable_2016-03-09/estonian-model.pdf)

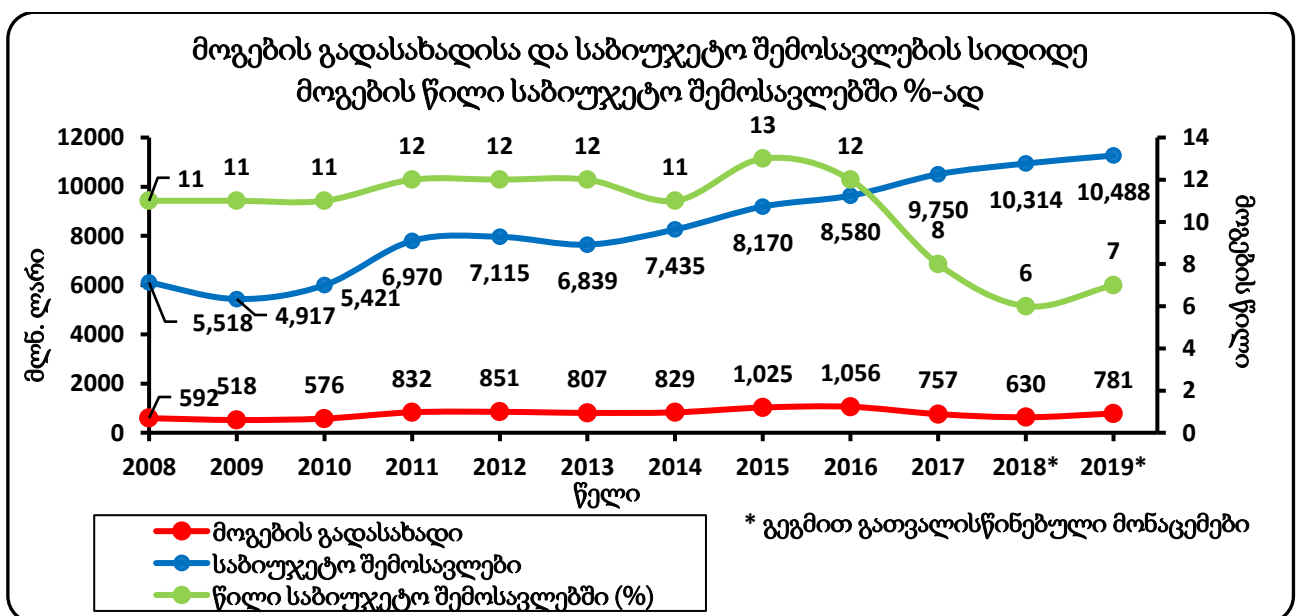
<sup>93</sup> საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო [www.mof.gov.ge](http://www.mof.gov.ge)

მოგების გადასახადის სიდიდე და მისი წილი საბიუჯეტო შემოსავლებში

წელი	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018 გეგმა	2019 გეგმა
მოგების გადასახადი (მლნ ლარი)	592	518	576	832	851	807	829	1 025	1 056	757	630	781
საბიუჯეტო შემოსავლები (მლნ ლარი)	5 518	4 917	5 421	6 970	7 115	6 839	7 435	8 170	8 580	9 750	10 314	10 488
წილი საბიუჯეტო შემოსავლებში (%)	11	11	11	12	12	12	11	13	12	8	6	7

როგორც ცხრილიდან ჩანს, მოგების გადასახადი 2017 წელს წინა წელთან შედარებით 28.3%-ით შემცირებულია, ხოლო საბიუჯეტო შემოსავლებში მოგების გადასახადმა 8% შეადგინა, რაც 4%-ით ჩამორჩება წინა წლის მაჩვენებელს. მოგების გადასახადი 2018-2019 წლის გეგმის მიხედვითაც საკმაოდ მცირეა, რაც ცხადია უკვე ტენდენციის ხასიათს იღებს. ყოველივე ეს კი შეგვიძლია უარყოფითად შევაფასოთ.

დიაგრამა №3.2.6



რაც შეეხება იმ დანაკლისს, რომელიც საბიუჯეტო შემოსავლებში მოგების გადასახადის შემცირებამ გამოიწვია, აღნიშნული პრობლემის მოგვარება ქვეყნის მთავრობას გადასახადების ზრდისა და საბიუჯეტო ხარჯების შემცირების ხარჯზე ჰქონდა გადაწყვეტილი. სწორედ აქედან გამომდინარე ბოლო წლებში ქვეყანაში გაზრდილია აქციზის გადასახადი. აქციზის ზრდა მომხარებას ამცირებს, რაც მშპ-ს ზრდის ტემპზე უარყოფითად მოქმედებს და საბოლოო ჯამში ტვირთად მოსახლეობის ბიუჯეტს აწვება.

ქვემოთ ცხრილში წარმოდგენილი გვაქვს ქვეყანაში არსებული ძირითადი გადასახადების რაოდენობრივი მაჩვენებლები მილიონ ლარებში და ამასთანავე თვალსაჩინოების მიზნით გამოთვლილი გვაქვს ზრდის ტემპები წინა წელთან შედარებით (იხ.ცხრ.:№3.2.7<sup>94</sup>).

როგორც ცხრილიდან ჩანს, 2017 წლის მონაცემებით 2016 წელთან შედარებით მკვეთრად არის გაზრდილი აქციზის, დღგ-სა და საშემოსავლო გადასახადები. მათ შორის ყველაზე მაღალი ზრდა, 35%, მაინც აქციზის გადასახადში შეიმჩნევა. იგივე სურათს გვაძლევს 2018-2019 წლების გეგმით გათვალისწინებული მონაცემებიც. გადასახადებიდან მიღებული შემოსავლების ზრდა შეიძლება მიგვანიშნებდეს ქვეყნის ეკონომიკური ზრდისაკენ, რაც დადებითი გამოხატულებაა ახალი რეფორმის. თუმცა თუ გადავხედავთ წინა წლების მონაცემებს, გადასახადების ასეთი ტემპით ზრდა, ფაქტობრივად არ ფიქსირდება არც ერთ შემთხვევაში. საგადასახადო შემოსავლები წინა წელთან 2017 წელს შედარებულ საერთო ჯამში 12.6%-ით არის გაზრდილი და ასევე ზრდის ტენდენციები ფიქსირდება მომდევნო ორ წელშიც, თუკი დაგეგმილ მაჩვენებლებს დავეყრდნობით. მაგრამ აქვე უნდა ავღნიშნოთ, რომ გადასახადების ამგვარი ზრდა, კომპანიების მიერ გაწეულს ხარჯებს ზრდის. ეს კი, საბოლოო ჯამში, მათ ფასების ზრდისაკენ უბიძგებს.<sup>95</sup>

<sup>94</sup> საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო [www.mof.gov.ge](http://www.mof.gov.ge)

<sup>95</sup> ერქომაიშვილი გ; ალუდაური დ. „მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის შედეგები საქართველოში“. სამეცნიერო-პრაქტიკული ჟურნალი-ეკონომიკისა და ბიზნესის აქტუალური პრობლემები გლობალიზაციის თანამედროვე პირობებში. თბ. 2018. გვ: 159-164 <http://www.eugb.ge/uploads/journal/gb-N6.pdf>

## გადასახადებიდან მიღებული შემოსავლები

წელი	2015	2016	2017	2018 გეგმა	2019 გეგმა
საგადასახადო შემოსავლები სულ (მლნ ლარი)	7 550	7 987	8 991 (ზრდა 12.6%)	9 490 (ზრდა 5.5%)	9 645 (ზრდა 1.6%)
აქციზი (მლნ ლარი)	871	1 070	1 451 (ზრდა 35.6%)	1 450 (შემცირება 0.1%)	1 462 (ზრდა 0.8%)
დღგ (მლნ ლარი)	3 505	3 286	4 123 (ზრდა 25.5%)	4 400 (ზრდა 6.7%)	4 036 (შემცირება 8.3%)
საშემოსავლო გადასახადი (მლნ ლარი)	2 052	1 978	2 526 (ზრდა 27.7%)	2 780 (ზრდა 10.1%)	3 166 (ზრდა 13.9%)
იმპორტის გადასახადი (მლნ ლარი)	69	70	72 (ზრდა 2.9%)	60 (შემცირება 16.7%)	82 (ზრდა 38.3%)
მოგების გადასახადი (მლნ ლარი)	1 025	1 055	757 (შემცირება 28.2%)	630 (შემცირება 16.8%)	787 (ზრდა 24%)
სხვა გადასახადები (მლნ ლარი)	27	527	64 (შემცირება 87.9%)	170 (ზრდა 165.6%)	117 (შემცირება 31.2%)

აღნიშნულის ფონზე, ასევე საინტერესოა ბოლო წლებში ახლადდარეგისტრირებულ და მოქმედ ბიზნეს სუბიექტთა რაოდენობების გადახედვა და მათი შედარება ბიზნეს სექტორში დასაქმებულთა რაოდენობებთანა და საშუალო თვიურ შრომის ანაზღაურებასთან. ქვემოთ ცხრილში წარმოდგენილია მოცემული მაჩვენებლები, რომელთა ანალიზის საფუძველზე შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ ბოლო წლებში, მათ შორის 2017 წელს, კერძოდ, ახალი რეგულაციების ამოქმედებისას,

ახლადდარეგისტრირებულ და ასევე მოქმედ ბიზნეს სუბიექტთა რაოდენობები მზარდი ტენდენციით ხასიათდება (იხ.ცხრ.:№3.2.8<sup>96</sup>; დიაგრ.:№3.2.8).

ცხრილი №3.2.8

**ბიზნეს სექტორში მოქმედ, ახლადდარეგისტრირებულ ბიზნეს სუბიექტთა, დასაქმებულთა რაოდენობა და საშუალო თვიური შრომის ანაზღაურება**

წელი	2014 (საბაზისო წელი)		2015		2016		2017		2018 *	
	რ-ობა	%-ად	რ-ობა	%-ად	რ-ობა	%-ად	რ-ობა	%-ად	რ-ობა	%-ად
მოქმედ ბიზნეს სუბიექტთა რ-ობა (ათასი)	132.1	100	161.6	122	164.8	125	162.8	123	181.0	137
ახლადდარეგისტრირებულ ბიზნეს სუბიექტთა რ-ობა (ათასი)	45.2	100	43.7	97	45.2	100	49.9	110	50.3	111
დასაქმებულთა რ-ობა ბიზნეს სექტორში (ათასი კაცი)	592.1	100	626.7	106	666.8	113	708.2	120	660.9	112
დაქირავებით დასაქმებულთა საშ. თვიური შრომის ანაზღაურება (ლარი)	800.5	100	896.8	112	938.3	117	1019.7	127	1190.6	149

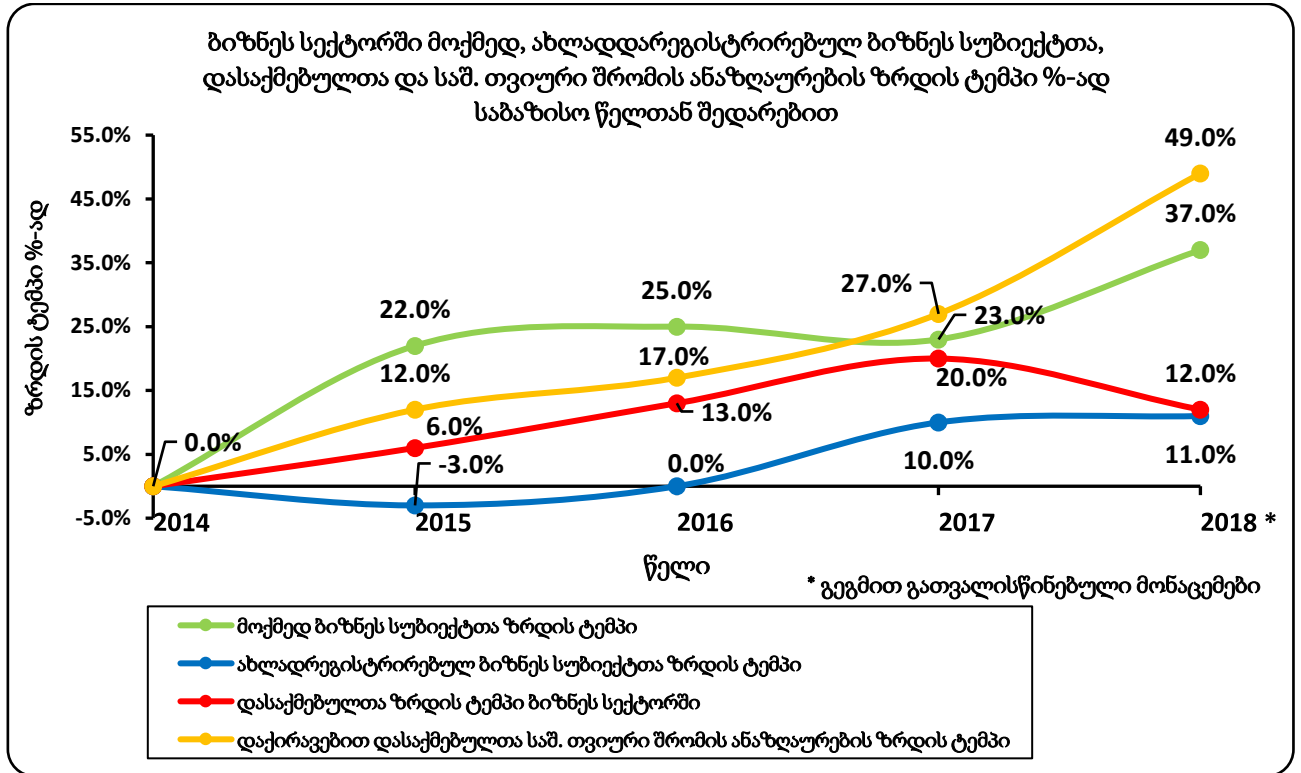
**შენიშვნა:** \*2018 წლის მონაცემები წარმოადგენს წინასწარს. დაზუსტებული ინფორმაცია საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის მიერ გამოქვეყნდება 2019 წლის ნოემბრის თვეში.

იგივე სიტუაციაა ნავარაუდები 2018 წელშიც. კერძოდ, 2017 წელთან შედარებით ახლადდარეგისტრირებულ ბიზნეს სუბიექტთა რაოდენობა 2018 წელში სავარაუდო მონაცემებით 1%-ით, ხოლო მოქმედ სუბიექტთა რაოდენობა - 11%-ით იზრდება. მაშინ როცა, დასაქმებულთა რაოდენობა 2017 წელს წინა წელთან შედარებით, მხოლოდ 6%-

<sup>96</sup> საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახური [www.geostat.ge](http://www.geostat.ge)

ითაა გაზრდილი, ხოლო 2018 წლის მონაცემებით ეს მაჩვენებელი საგრძნობლად იწყებს შემცირებას, კერძოდ, 7%-ით მცირდება.

დიაგრამა №3.2.8



აღსანიშნავია, რომ ბიზნეს სუბიექტებში გაითვალისწინება უცხოური საწარმოს ფილიალები და მეწარმეთა შესახებ საქართველოს კანონით განსაზღვრული მეწარმე სუბიექტები: ინდივიდუალური მეწარმე, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (სპს), კომანდიტური საზოგადოება (კს), შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს), სააქციო საზოგადოება (სს, კორპორაცია), კოოპერატივი.

აღნიშნული ფონზე საგრძნობლად არის გაზრდილი თვიური შრომის ანაზღაურების საშუალო მაჩვენებელი. 2017 წელს წინა წელთან შედარებით გაზრდილია 9%-ით, ხოლო 2018 წელს წინასწარი მონაცემებით 17%-ით კიდევ იზრდება. ყოველივე ეს წარმოშობს ეჭვს საგადასახადო რისკებთან დაკავშირებით. შესაძლებელია საწარმოებში ადგილი ჰქონდეს მოგების განაწილებას არა დივიდენდების, არამედ სახელფასო განაცემის სახით, რაც ბიზნესის მხრიდან მოგების გადასახადის გადახდისაგან ასე ვთქვათ „თავის არიდებას“ ნიშნავს. სწორედ ასეთი რისკის თავიდან აცილების მიზნით, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია მოგების გადასახადის საშემოსავლო გადასახადთან გათანაბრება.

## დასკვნა

ამრიგად, წარმოდგენილ სამაგისტრო შრომაში: მოგების გადასახადის აღრიცხვისა და ანალიზის აქტუალური საკითხები საანალიზო საწარმოების: სს „სილქნეტის“, სს „საქართველოს რკინიგზისა“ და სს „თელასის“ მაგალითზე განხილულ იქნა მოგების გადასახადის აღრიცხვის მეთოდუკასთან დაკავშირებით ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ძირითადი მოთხოვნები, გადავადებული საგადასახადო აქტივისა და ვალეზულების აღრიცხვის თავისებურებები, საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად მოგების გადასახადის გადამხდელი, დაბეგვრის ობიექტები და მოგების გადასახადის მაჩვენებელთა ანალიზის მეთოდუკა. ჩატარებული კვლევის შედეგად მიღებულ იქნა შემდეგი შედეგები:

- საანალიზო საწარმოებში ბოლო წლებში მკვეთრად შემცირებულია მოგების გადასახადის ხარჯი, რასაც წესით უნდა გამოეწვია საწარმოების წმინდა მოგების ზრდა, რაც არ ჩანს შესწავლილი მაჩვენებლების საფუძველზე;
- საგრძნობლად არის გაზრდილი ადმინისტრაციული ხარჯები, მათ შორის ხელფასის ხარჯი;
- სამივე საწარმოს მაჩვენებლების საფუძველზე გამოთვლილი რეინვესტირების კოეფიციენტები 2017-2018 წლებში ერთობ დაბალია;
- ალთმანისა და სპრინგეითის მოდელის მიხედვით გამოთვლილი კრედიტუნარიანობის კოეფიციენტები სს „სილქნეტისა“ და სს „საქართველოს რკინიგზის“ შემთხვევაში დადგენილ კრიტიკულ ზღვარზე ნაკლებია. რაც შეეხება სს „თელასს“, ალთმანის მიხედვით ფინანსური სტაბილურობის კოეფიციენტი მინიმალურ ოდენობაზე ნაკლებია, ხოლო სპრინგეითის გამოთვლებით იგი ზღვრულ ოდენობას აჭარბებს. ყოველივე ზემოთ აღნიშნული გვამღევს საფუძველს დავასკვნათ, რომ სს „სილქნეტისა“ და სს „საქართველოს რკინიგზის“ ფინანსური მდგომარეობა არც თუ ისე სახარბიელოა და უახლოეს პერიოდში გაკოტრების საშიშროება არსებობს;
- ჩატარებული კვლევის შედეგად აგრეთვე გამოგვლინდა, რომ საანალიზო საწარმოებში ადგილი აქვს დანახარჯების ზრდასა და მათი გამოყენების არაეფექტიანობას. ეს გვამღევს საფუძველს ვივარაუდოთ, რომ საწარმოები ახდენენ

მოგების გადასახადისაგან თავის არიდების მიზნით ხელფასის სახით მოგების განაწილებას;

- ანალიზი მიუთითებს რეფორმის მოლოდინები არ მართლდება, რადგან მოგების რეინვესტირება არც აქამდე იყო აკრძალული და საბოლოო ჯამში მაინც მენეჯმენტის კეთილსინდისიერებაზეა დამოკიდებული. ამასთან სტატისტიკური მონაცემების საფუძველზე აღმოჩნდა, რომ ბოლო წლებში არც დასაქმებულთა რიცხვის მნიშვნელოვნად ზრდას აქვს ადგილი ბიზნეს სექტორში;
- ქვეყანაში გადასახადების გადახდის თვითშეგნების დონე არც ისე მაღალია, რაც წარმოშობს რისკებს გადასახადების დამალვისა და რეინვესტირების თავიდან აცილების ალბათობასთან დაკავშირებით;
- საგრძნობლად შემცირებულია მოგების გადასახადის წილი სახელმწიფოს საბიუჯეტო შემოსავლებში, რაც იწვევს დიდ დანაკლისს. ამ პრობლემის მომოგვარების მიზნით ქვეყანაში ბოლო პერიოდში გაზრდილია აქციზის გადასახადი, რაც ამცირებს მოხმარებას, უარყოფითად მოქმედებს მშპ-ს ზრდის ტემპზე და საბოლოო ჯამში ტვირთად აწვება მოსახლეობის ბიუჯეტს;

მაშასადამე, ფაქტია რომ აღნიშნული მოდელის დანერგვა ერთგვარ რისკებთან არის დაკავშირებული. ყოველივე ზემოთ თქმულიდან გამომდინარე, ვიზიარებთ პროფესორთა გარკვეული ნაწილის მოსაზრებას და ვთვლით, რომ საჭიროა განისაზღვროს ზღვარი, რომელიც საწარმოებს დაუწესებს იმ მინიმუმს, რომლის რეინვესტირებაც შეიძლება მოახდეს წმინდა მოგებიდან. მაგალითად, პროფესორი იზოლდა ჭილაძე მიიჩნევს, რომ ეს ზღვარი დაახლოებით 30%-ს მაინც უნდა შეადგენდეს. პროფესორი გულნაზ ერქომაიშვილი თვლის, რომ აღნიშნული რეფორმის ამ ნაკლოვანების აღმოფხვრა შესაძლებელია მაგალითად, მოგებიდან იმ ზღვარის დადგენით, რომლის ზემოთაც საწარმო აღარ ისარგებლებს ამ შეღავათით და ბიუჯეტში გადაიხდის მოგების 15%-ს, ან თუნდაც დაწესდეს მოგების გადასახადი რეინვესტირების შემთხვევაში 5%-ს ოდენობით, რათა მოხდეს მოსახლეობის გადასახადის ტვირთის შემცირება.<sup>97</sup> პროფესორი ვლადიმერ პაპავა მიიჩნევს, რომ მოგების გადასახადის

---

<sup>97</sup> ერქომაიშვილი გ; ალუდაური დ. „მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის შედეგები საქართველოში“. სამეცნიერო-პრაქტიკული ჟურნალი-ეკონომიკისა და ბიზნესის აქტუალური

რეფორმა საქართველოში დადებით შედეგებს ვერ მოიტანს, იმიტომ რომ ჩვენთან რეინვესტირებული თანხები ექნება მხოლოდ იმ ბიზნესს, რომელიც ქვეყანაში ისედაც განვითარებულია. ესენია ბანკები, სადაზღვევო კომპანიები, სათამაშო ბიზნესი, რესტორნები და სასტუმროები. ეს ქვეყნის ეკონომიკას ვერ განავითარებს, ვინაიდან ყველა ამ ბიზნეს-სტრუქტურებს ყოველგვარი შეღავათის გარეშე შეუძლია რეინვესტირება და გაფართოება. აღნიშნულიდან გამომდინარე, პროფესორი თვლის, რომ ბევრად უკეთესი იქნება თუ ესტონური მოდელი, შეეხება მხოლოდ ეკონომიკის რეალურ სექტორს, სადაც არის წარმოება, განსაკუთრებით კი ახალი ტექნოლოგიების დანერგვა, რათა სტიმული მიეცეს ტექნოლოგიურ განვითარებას.<sup>98</sup>

იმისათვის, რომ მოდელის ნაკლოვანებები დაიხვეწოს, ჩვენი თვალსაზრისით მართებულად მიგვაჩნია შემდეგი რეკომენდაციების გატარებას. კერძოდ:

- დადგინდეს მოგების მინიმალური პროცენტული ზღვარი, რომლის რეინვესტირება აუცილებლად განხორციელდება საწარმოში; ან
- განისაზღვროს მოგების ზღვარი, რომლის მიღმაც კომპანია აღარ ისარგებლებს ამ შეღავათით და გადაიხდის მოგების 15%-ს;
- შემუშავდეს მოგების წლიური ინვესტირების გეგმა, რომლითაც დაიგეგმება საწარმოში მოგების რეინვესტირების საპროცენტო განაკვეთები თვეების მიხედვით;
- სანამ არ მოწესრიგდება მოგების გადასახადის ახალი საკანონმდებლო რეგულაციები, ესტონური მოდელი არ უნდა შეეხოს ფინანსურ (საბანკო, დაზღვევის და ა.შ.) და ფარმაცევტულ სექტორებს. ასევე ბუნებრივ მონოპოლიებს (თელასი, თბილისის წყალი, ენერგო-პრო და ა.შ.) ეს ინდუსტრიები ისედაც არ იხდიან არანაირ გადასახადს, გარდა მოგებისა და მათი საგადასახადო ტვირთი საკმაოდ მინიმალურია. ამასთან მონოპოლიები არ იმყოფებიან კონკურენტულ გარემოში მოგების მიღების პროცესში; ან

---

პრობლემები გლობალიზაციის თანამედროვე პირობებში. თბ. 2018. გვ: 159-164

<http://www.eugb.ge/uploads/journal/gb-N6.pdf>

<sup>98</sup> მაჩაიძე რ. „რა ელის ქართულ ეკონომიკას 2018 წელს, ინტერვიუ პროფესორ ლადო პაპავასთან“. 2018 <https://fortuna.ge/fortuna/post/did-qvabshi-ar-eteoda-patarashi-laghad-iyo-ra-elis-qartul-ekonomikas-2018-wels-interviu-profesor-lado-papavastan>

- მოგების გადასახადის ახალი რეფორმა გავრცელდეს მხოლოდ მაღალტექნოლოგიურ წარმოებაზე, რათა სტიმული მიეცეს სწორედ ტექნოლოგიურ განვითარებას;

საბოლოო ჯამში, ყველაზე ოპტიმალური მაინც რეინვესტირებისათვის გარკვეული ნორმების დაწესება იქნებოდა, რათა მიღწეულ იქნას რეფორმის პოზიტიური შედეგი და აღმოიფხვრას ის ნაკლოვანებები, რომელიც მოცემულ მოდელს ახასიათებს.

## გამოყენებული ლიტერატურა

1. დოლიაშვილი თ. ლილუაშვილი გ. „ბურალტრული აღრიცხვა“. თბილისი. 2015.
2. თეთრუაშვილი მ. თეთრუაშვილი ი. „ფინანსური მენეჯმენტი“. თბილისი. 2007
3. სახოკია ა. ანანიძე ჯ. სახოკია გ. „ფინანსური აღრიცხვა“. თბილისი. 2015 წ.
4. ჭილაძე ი. „მოგების გადასახადის აღრიცხვის სრულყოფის საკითხები“. თბილისი. „მერიდიანი“. 2012
5. ჭილაძე ი. „ფინანსური ანალიზი“. თბილისი. 2018
6. ჭილაძე ი. მაისურაძე მ. სრესელი ნ. საბაური ლ. კვატაშიძე ნ. ჯიქია მ. ვარდიაშვილი მ. „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები“. თბილისი. 2017
7. ხარაბაძე ე. „ფინანსური აღრიცხვა“. თბილისი. 2018
8. ხარაბაძე ე. „ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები“. თბილისი. 2018
9. ჯიბუტი ა. კაკულია რ. ბახტაძე ლ. „საჯარო ფინანსები“. თბილისი. „დარბეგი“ 2009.
10. ერქომაიშვილი გ. ალუდაური დ. „მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის შედეგები საქართველოში“. სამეცნიერო-პრაქტიკული ჟურნალი-ეკონომიკისა და ბიზნესის აქტუალური პრობლემები გლობალიზაციის თანამედროვე პირობებში. თბ. 2018. <http://oaji.net/articles/2017/4783-1545512935.pdf>
11. მაღლაკელიძე დ. ვაშაკიძე ნ. „ცვლილებები მოგების გადასახადის გაანგარიშებისა და აღრიცხვის წესში“. <https://atsu.edu.ge/EJournal/BLSS/eJournal/Papers/MaghlakelidzeDezdemonia.pdf>
12. მაჩაიძე რ. „რა ელის ქართულ ეკონომიკას 2018 წელს, ინტერვიუ პროფესორ ლადო პაპავასთან“. 2018 <https://fortuna.ge/fortuna/post/did-qvabshi-ar-eteoda-patarashi-laghad-iyo-ra-elis-qartul-ekonomikas-2018-wels-interviu-profesor-lado-papavastan>
13. ნანუაშვილი ნ. „მოგების გადასახადის რეფორმა-ესტონური გაკვეთილი საქართველოსთვის“. 2015. <http://forbes.ge/news/904/estonuri-gakveTili-saqarTvelosaTvis>
14. ჭილაძე ი. სტატია: მოგების გადასახადის აღრიცხვის ოპტიმალური სქემა“. პაატა გუგუშვილის ეკ. ინსტიტუტის საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენციის შრომები. თბ. 2015, გვ: 289-292. [http://www.pgie.tsu.ge/contentimage/konferenciebi/2015\\_.pdf](http://www.pgie.tsu.ge/contentimage/konferenciebi/2015_.pdf)

15. ჭილაძე ი., სტატია: მოგების გადასახადის ახალი მოდელი საქართველოში და მისი აღრიცხვის საკითხები. პაატა გუგუშვილის ეკ. ინსტიტუტის საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენციის შრომები.თბ., 2017, გვ: 404-410.  
[http://pgie.tsu.ge/contentimage/konferenciebi/2017\\_.pdf](http://pgie.tsu.ge/contentimage/konferenciebi/2017_.pdf)
16. ჩიგოგიძე ხ. „მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის მთავარი საიდუმლო, ინტერვიუ გიგლა მიქაუტაძესთან“. 2016. <https://bpn.ge/biznesi/19129-mogebis-gadasakhadis-estonuri-modelis-mthavari-saidumlo.html?lang=ka-GE>
17. „მმართველობითი აღრიცხვა“. ACCA. წიგნი F2. ინგლისის სერთიფიცირებულ ნაფიც ბუღალტერთა ასოციაცია. სახელმძღვანელო. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2016.
18. „ფინანსური აღრიცხვა“. ACCA. წიგნი F3. ინგლისის სერთიფიცირებულ ნაფიც ბუღალტერთა ასოციაცია. სახელმძღვანელო. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2010.
19. „ფინანსური ანგარიშგება“. ACCA. წიგნი F7. ინგლისის სერთიფიცირებულ ნაფიც ბუღალტერთა ასოციაცია. სახელმძღვანელო. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2010.
20. ბასს (ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი) 1 „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2015
21. ბასს (ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი) 12 „მოგებიდან გადასახადები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2015
22. ბასს (ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი) 18 „ამონაგები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2015
23. „ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. 2010
24. „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“. თბილისი. 2010
25. „საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ“. თბილისი. 1994
26. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება N 34 „ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის საპროცენტო განაკვეთების დამტკიცების თაობაზე.“ 2011.
27. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო [www.mof.ge](http://www.mof.ge)
28. ესტონეთის სტატისტიკის სამსახური. [www.stat.ee](http://www.stat.ee). Statistics Estonia
29. საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახური [www.geostat.ge](http://www.geostat.ge)

30. შემოსავლების სამსახური [www.rs.ge](http://www.rs.ge)
31. <http://www.img.ee/en/taxation-baltic-states> - Taxation in the Baltic States.
32. [www.accountingcoach.com/financial-accounting/](http://www.accountingcoach.com/financial-accounting/)
33. [www.workinestonia.com/working-in-estonia/taxes/დას](http://www.workinestonia.com/working-in-estonia/taxes/დას)
34. [www.amcham.ge/diary/rtable\\_2016-03-09/estonian-model.pdf](http://www.amcham.ge/diary/rtable_2016-03-09/estonian-model.pdf)-The Estonian tax model.

## დანართი

### დანართი №1

სს „სილქნეტის“ 2014-2018 წლების მოგება/ზარალის ანგარიშგება (ათ.ლარი)

მოგება/ზარალის მუხლები	2014	2015	2016	2017	2018
შემოსავალი რეალიზაციიდან	253,363	159,989	161,896	172,625	344,310
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	-84,779	-79,689	-66,325	-70,891	-102,168
<b>მოგება რეალიზაციიდან</b>	<b>168,584</b>	<b>80,3</b>	<b>95,571</b>	<b>101,734</b>	<b>242,142</b>
კომერციული ხარჯი	-19,439	-24,403	-28,929	-31,335	-39,629
საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯი	-29,328	-33,790	-36,608	-39,359	-130,024
<b>საოპერაციო მოგება</b>	<b>19,817</b>	<b>22,107</b>	<b>30,034</b>	<b>31,040</b>	<b>72,489</b>
საპროცენტო შემოსავალი	6,820	13,163	340	397	2,722
საპროცენტო ხარჯი	-8,211	-11,158	-10,245	-13,856	-47,242
უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებით მიღებული მოგება/ზარალი	-416	-5,028	868	513	-37,527
<b>მოგება დაბეგვრამდე</b>	<b>18,010</b>	<b>19,084</b>	<b>20,997</b>	<b>18,094</b>	<b>-9,558</b>
მოგების გადასახადის ხარჯი	-4,284	-3,833	14,216	-597	-718
<b>წმინდა მოგება</b>	<b>13,726</b>	<b>15,251</b>	<b>35,213</b>	<b>17,497</b>	<b>-10,276</b>

### დანართი №2

სს „სილქნეტის“ 2014-2018 წლების ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება (ათ.ლარი)

	2014	2015	2016	2017	2018
<b>აქტივები</b>					
სულ არამიდინარე აქტივები	274,966	209,773	215,860	224,649	626,027
სულ მიმდინარე აქტივები	31,835	35,057	31,570	32,731	71,594
<b>სულ კაპიტალი</b>	<b>160,308</b>	<b>72,166</b>	<b>96,525</b>	<b>100,940</b>	<b>74,504</b>
მათ შორის:					
გაუნაწილებელი მოგება/(აკუმულირებული ზარალი)	-4,390	4,052	28,188	31,968	-18,198
<b>ვალდებულებები</b>					
სულ არამიდინარე ვალდებულებები	92,925	118,766	94,497	110,285	476,271
სულ მიმდინარე ვალდებულებები	52,568	53,898	56,408	46,155	146,846
<b>სულ ვალდებულებები</b>	<b>145,493</b>	<b>172,664</b>	<b>150,905</b>	<b>156,440</b>	<b>623,117</b>

**დანართი №3**

სს „საქართველოს რკინიგზის“ 2014-2018 წლების მოგება/ზარალის ანგარიშგება (ათ.ლარი)

მოგება/ზარალის მუხლები	2014	2015	2016	2017	2018
შემოსავალი რეალიზაციიდან	523,923	605,544	539,338	473,511	444,126
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	-145,174	-148,625	-146,626	-148,302	-154,338
<b>მოგება რეალიზაციიდან</b>	<b>378,749</b>	<b>456,919</b>	<b>392,712</b>	<b>325,209</b>	<b>289,788</b>
კომერციული ხარჯი	-47,239	-45,507	-47,289	-424,106	-735,095
საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯი	-186,738	-193,041	-169,935	-181,571	-199,579
<b>საოპერაციო მოგება</b>	<b>144,772</b>	<b>218,371</b>	<b>175,488</b>	<b>-280,468</b>	<b>-644,886</b>
საპროცენტო შემოსავალი	11,666	20,932	23,882	43,281	14,534
საპროცენტო ხარჯი	-111,269	-315,355	-173,103	-116,265	-85,018
<b>მოგება დაბეგვრამდე</b>	<b>45,169</b>	<b>-76,052</b>	<b>26,267</b>	<b>-353,452</b>	<b>-715,370</b>
მოგების გადასახადის ხარჯი	-5,883	10,555	38,859	-648	-1169
<b>წმინდა მოგება</b>	<b>39,286</b>	<b>-65,497</b>	<b>65,126</b>	<b>-354,100</b>	<b>-716,539</b>

**დანართი №4**

სს „საქართველოს რკინიგზის“ 2014-2018 წლების ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება (ათ.ლარი)

	2014	2015	2016	2017	2018
<b>აქტივები</b>					
სულ არამიმდინარე აქტივები	2,549,975	2,632,485	2,806,876	2,510,055	1,944,596
სულ მიმდინარე აქტივები	418,406	461,432	418,807	352,182	319,416
<b>სულ კაპიტალი</b>	<b>1,562,751</b>	<b>1,471,210</b>	<b>1,599,276</b>	<b>1,244,848</b>	<b>529,216</b>
მათ შორის:					
გაუნაწილებელი მოგება/(აკუმულირებული ზარალი)	476,335	384,391	447,960	93,385	-624,742
<b>ვალდებულებები</b>					
სულ არამიმდინარე ვალდებულებები	1,218,800	1,459,069	1,435,411	1,420,957	1,383,259
სულ მიმდინარე ვალდებულებები	186,830	163,638	190,996	196,432	351,537
<b>სულ ვალდებულებები</b>	<b>1,405,630</b>	<b>1,622,707</b>	<b>1,626,407</b>	<b>1,617,389</b>	<b>1,734,796</b>

**დანართი №5**

სს „თელასის“ 2014-2018 წლების მოგება/ზარალის ანგარიშგება (ათ.ლარი)

მოგება/ზარალის მუხლები	2014	2015	2016	2017	2018
შემოსავალი რეალიზაციიდან	287,764	327,918	411,939	439,176	479,900
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	-229,174	-278,473	-345,418	-378,01	-408,776
<b>მოგება რეალიზაციიდან</b>	<b>58,590</b>	<b>49,445</b>	<b>66,521</b>	<b>61,166</b>	<b>71,124</b>
კომერციული ხარჯი	-13,129	-21,863	-17,518	-18,407	-19,447
საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯი	-9,653	-11,570	-12,538	-14,121	-17,326
<b>საოპერაციო მოგება</b>	<b>35,808</b>	<b>16,012</b>	<b>36,465</b>	<b>28,638</b>	<b>34,351</b>
საპროცენტო შემოსავალი	1,905	1,801	1,927	921	676
საპროცენტო ხარჯი	-1,570	-1,433	-1,221	-4,717	-6,876
უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებით მიღებული მოგება/ზარალი	-3,431	-9,213	-3,077	-416	-523
<b>მოგება დაბეგრამდე</b>	<b>32,712</b>	<b>7,167</b>	<b>34,094</b>	<b>24,426</b>	<b>27,628</b>
მოგების გადასახადის ხარჯი	-4,728	-596	4,744	-2,114	
<b>წლის მოგება</b>	<b>27,984</b>	<b>6,571</b>	<b>38,838</b>	<b>22,312</b>	<b>27,628</b>
<b>სხვა სრული შემოსავლები, რომლებიც არ უნდა იქნას კლასიფიცირებული მოგებაში ან ზარალში მომდევნო პერიოდებში:</b>					
აქტუარული მოგება/ზარალი დადგენილ შენატანთან პროგრამაზე	-86	223	-138	-125	-374
მოგების გადასახადის ეფექტი	13	-33	20		
<b>წმინდა მოგება</b>	<b>27,911</b>	<b>6,761</b>	<b>38,720</b>	<b>22,187</b>	<b>27,254</b>

დანართი №6

სს „თელასის“ 2014-2018 წლების ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება (ათ.ლარი)

	2014	2015	2016	2017	2018
<b>აქტივები</b>					
სულ არამიმდინარე აქტივები	163,611	185,48	205,385	236,631	265,407
სულ მიმდინარე აქტივები	101,193	77,843	83,656	82,253	75,279
<b>სულ კაპიტალი</b>	<b>114,58</b>	<b>112,539</b>	<b>151,259</b>	<b>153,446</b>	<b>180,637</b>
მათ შორის:					
გაუნაწილებელი მოგება/(აკუმულირებული ზარალი)	-23,523	-25,754	13,084	15,396	42,961
<b>ვალდებულებები</b>					
სულ არამიმდინარე ვალდებულებები	36,920	29,843	22,124	42,748	41,121
სულ მიმდინარე ვალდებულებები	113,304	120,941	115,658	122,69	118,928
<b>სულ ვალდებულებები</b>	<b>150,224</b>	<b>150,784</b>	<b>137,782</b>	<b>165,438</b>	<b>160,049</b>

