

მოგების გადავადებული საგადასახადო აქტივისა და ვალდებულების აღრიცხვის პრობლემური საკითხები და მათი გადაჭრის მეთოდები

ივოლა ჭილაძე

ასოცირებული პროფესორი
ივანე ჯავახიშვილის სახელობის
თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

კვლევის მიზანია დაასაბუთოს, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის (ბასს) 12-მოგების გადასახადი - მოთხოვნა, მოგების გადავადებული საგადასახადო აქტივისა და გადავადებული სადასახადო ვალდებულების აღრიცხვის შესახებ, ეკონომიკური თვალსაზრისით გამართლებული არაა.

კვლევის საგანია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის 12 - „მოგების გადასახადი“-მიერ აღიარებული მეთოდიკა მოგების გადასახადის აღრიცხვის შესახებ და ბიუჯეტში გადასახდელი წლიური მოგების გადასახადი. კვლევის ობიექტია ბუღალტრული ბალანსი, სადაც მე-12 სტანდარტის მეთოდიკის შეფასებისად ასახულია გადავადებული საგადასახადო აქტივი (ვალდებულება) და მოგება-ზარალის ანგარიშგება, სადაც წარმოდგენილია მოგების გადასახადის ხარჯი.

დასკვნაში გადმოცემულია კვლევის შედეგები და დასაბუთებულია, რომ მოგების გადავადებული საგადასახადო აქტივი ან გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების აღრიცხვა ეკონომიკური თვალსაზრისით გაუმართლებელია. ამასთან, მოცემულია მოგების გადასახადის აღრიცხვის გამართლებული მიდგომა.

საკვანძო სიტყვები: გადავადებული საგადასახადო აქტივი; გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება; რეალური წმინდა მოგება; აღრიცხვის მარტივი მიდგომა.

მოგების გადასახადი სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების მნიშვნელოვანი წყაროა და მისი საკანონმდებლო რეგულირება აუცილებელია. მოგების გადასახადის სამართლებრივ მხარეს სახელმწიფოების საგადასახადო კოდექსი აწესრიგებს, რომლის მოთხოვნების დაცვა ყველა იურიდიული პირისათვის სავალდებულოა. 2017 წლიდან საქართველოში მოქმედებს მოგების გადასახადის ახალი კანონი, შესაბამისად, ბასს 12-ის მოთხოვნები ქართულ კომპანიებს აღარ ეხება. წინამდებარე კვლევა თვით დასახელებულ სტანდარტს შეეხება, რომელიც მოითხოვს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში მოგების გადასახადის ხარჯი სააღრიცხვო მოგების საფუძველზე აისახოს, ხოლო ბიუჯეტის წინაშე წარმოშობილი ვალდებულება აღრიცხოს საგადასახადო მოგებიდან გადასახდელი თანხით, რაც წარმოშობს სხვაობას გადავადებული ვალდებულების ან გადავადებული აქტივის სახით. ამ პროცედურების შესრულება საკმაოდ შრომატევადია და აღრიცხვას ართულებს. ეს იგრძნობოდა საქართველოშიც, სანამ დასახელებული სტანდარტის მოთხოვნები გამოიყენებოდა. ყველა პრაქტიკოსი მუშაკი აღნიშნავდა, რომ მეთორმეტე სტანდარტის მოთხოვნები გადაჭარბებული იყო. ეს კიდევ უფრო გამოიწვია საქართველოში მოგების გადასახადის ახალი რეგულაციების შემოღების შემდეგ, როცა პრობლემური გახდა, როგორ ჩამოეწერათ ბუღალტრულ ბალანსში ასახული გადავადებული საგადასახადო აქტივის (თუ ვალდებულების) ნაშთები.

ამდენად, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის (მოგების გადასახადის) სააღრიცხვო მეთოდიკის კვლევა მეტად აქტუალურია.

ბასს 12 - მოგების გადასახადის - კონცეპტუალური მიდგომები

დასახელებული სტანდარტი ეფუძნება სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგების განსხვავების კონცეფციას. სააღრიცხვო მოგება არის, აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად აღიარებული, საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა შემოსავლის ან ზარალის თანხა, საგადასახადო ხარჯის გამოქვითვამდე (2. მუხლი 5).

საგადასახადო (ანუ დასაბეგრი) მოგება (ან საგადასახადო ზარალი) არის სახელმწიფოს 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 გადასახადის თანხა, რომელიც უნდა აღდგეს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში. თუმცა, ეს არ ნიშნავს, რომ სახელმწიფო ბიუჯეტი რაიმე თანხას უბრუნებს საწარმოს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ამის შესახებ არაფერია ნათქვამი და ვფიქრობთ, ამის აუცილებლობაც არ არსებობს. დაბრუნებას ექვემდებარება მხოლოდ წინასწარ ზედმეტად გადარიცხული მოგების გადასახდისათვის გადახდილი თანხები.

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

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

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

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

ცნობილია გადავადებული გადასახადის აღრიცხვა გადავადების მეთოდის ან ვალდებულების მეთოდის მიხედვით. ზოგჯერ პირველს მოგება/ზარალის ანგარიშგების ვალდებულების მეთოდს უწოდებენ და მეორეს, ბალანსის ვალდებულების მეთოდს. ბას 12 - მოგებიდან გადასახადები - საწარმოებისაგან მეორე მეთოდის გამოყენებას მოითხოვს.

მოგება/ზარალის ანგარიშგების ვალდებულების მეთოდი ფოკუსირებულია დროით სხვაობებზე, 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. აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო ბაზას უწოდებენ იმ თანხას, რომელიც საგადასახადო მიზნებისათვის მიეკუთვნება მოცემულ აქტივს ან ვალდებულებას. ბას 12 - მოგების გადასახადი - მოითხოვს, რომ ბიუჯეტში მოგების გადასახადი საგადასახადო მოგების შესაბამისად გადარიცხოს.

მოგების გადასახადის აღრიცხვის მეთოდის კავშირი წმინდა მოგების მაჩვენებელთან

ნაშრომში განხილულია რამდენიმეწლიანი პერიოდი, სადაც მოცემულია სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგების მაჩვენებლები და შესაბამისი გადასახადები (იხ. ცხრილი 1). დაშვებულია, რომ მოგების გადასახადის განაკვეთია 15%:

მოგებისა და მოგებიდან გადასახადის მაჩვენებლები

ცხრილი 1

მაჩვენებლები	I წელი	II წელი	III წელი	IV წელი
სააღრიცხვო მოგება	7700	8000	8500	10000
მოგების გადასახადი 15%	(1155)	(1200)	(1275)	(1500)
წმინდა მოგება ¹	6545	6800	7225	8500
საგადასახადო მოგება	7000	9200	8100	11400
მოგების გადასახადი 15%	(1050)	(1380)	(1215)	(1710)
წმინდა მოგება ²	5950	7820	6885	9690
გადავადებული საგადასახადო აქტივი	105	-	60	-
გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება	-	180	-	210

ცხრილის მონაცემებს საფუძველზე ვასკვნით, რომ ბას 12-ის მოთხოვნების თანახმად, საწარმომ პირველ წელს უნდა აღიაროს (ანუ აღრიცხოს):

მოგების საგადასახადო ხარჯი სააღრიცხვო მოგებიდან - 1155ლ

ვალდებულება ბიუჯეტთან საგადასახადო მოგებიდან - 1050 ლ

მასშტაბად, წარმოიშვა სხვაობა 105 ლარი. სწორედ ეს სხვაობა წამოადგენს გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას.

მეორე წელს, საწარმო აღიარებს:

მოგების საგადასახადო ხარჯს - 1200 ლ.

ვალდებულება ბიუჯეტთან კი - 1380 ლარს.

ამ შემთხვევაში წარმოიშობა გადავადებული საგადასახადო აქტივი - 180 ლ და ა.შ.

მაშასადამე, როცა სააღრიცხვო მოგება მეტია საგადასახადო მოგებაზე, წარმოიშობა გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება. ხოლო, როცა სააღრიცხვო მოგება ნაკლებია საგადასახადო მოგებაზე, გადავადებული საგადასახადო აქტივი წარმოიშობა. ბას12 - სწორედ ამ გადახრების აღრიცხვას მოითხოვს. ჩვენი მიზანია იმის დასაბუთება, რომ ამ სხვაობების აღრიცხვა აუცილებელი არაა.

მოგების გადასახადის სიდიდე როგორც ცნობილია, გავლენას ახდენს წმინდა მოგების მოცულობაზე ანუ საწარმოს განკარგულებაში დარჩენილი მოგების თანხაზე, რომელიც წარმოადგენს მესაკუთრეებისა და მმართველების ინტერესს. წმინდა მოგებიდან გაიცემა დივიდენდები და ამიტომ, მესაკუთრეებმა უნდა იცოდნენ, რეალურად მოგების რა სიდიდე შეიძლება განაწილდეს მათზე.

პირველ ცხრილში კი მოტანილია წმინდა მოგების ორი სახის მაჩვენებელი. ისმება კითხვა: მათგან რომელი შეესაბამება რეალურ ვითარებას, ანუ რომელი წარმოადგენს წმინდა მოგების იმ თანხას, რომელიც ფაქტობრივად რჩება საწარმოს განკარგულებაში, რათა იგი მესაკუთრეებზე გაანაწილდეს? მაგალითად, პირველ წელს, ჩვეულებრივი აქციის მფლობელებზე დივიდენდის სახით, რეალურად რომელი ოდენობის მოგება უნდა განაწილდეს: 6545 ლ თუ 5950 ლ? (იხ. ცხრილი 1). მეორე წელს: 6800 თუ 7820 ლ და ა.შ. ჩვენ მიგვაჩნია, რომ არცერთი იმათგანი არ განაწილდება, რადგან არცერთი არაა წმინდა მოგების რეალური მაჩვენებელი.

სააღრიცხვო მოგება არის ის რეალური მოგება, რაც საწარმომ ფაქტობრივად მიიღო ყველა მიმდინარე შემოსავლებიდან იმავე პერიოდის ხარჯის გამოკლებით. მაგრამ, იმის გამო, რომ იმ სახელმწიფოს საგადასახადო კოდექსით, რომელიც ბასს 12-ს იყენებს, ყველა ხარჯი არ გამოიქვითება და მოგების გადასახადი გამოთვლილია საგადასახადო მოგებიდან, ამიტომ, საწარმოდან ბიუჯეტში ფაქტობრივად პირველ წელს გადაირიცხება 1050 და არა 1155 ლ; მეორე წელს გადაირიცხება 1380 და არა 1200 ლ და ა.შ. (იხ. ცხრილი 1). ამდენად, საწარმოს განკარგულებაში რეალურად რჩება სააღრიცხვო მოგებასა და ბიუჯეტში გადასახდელი მოგების გადასახადის თანხებს შორის სხვაობა. ამიტომ, საწარმოს რეალური წმინდა მოგება განსხვავებული იქნება (იხ. ცხრილი 2).

საწარმოს წმინდა მოგების რეალური მაჩვენებლები

ცხრილი 2

მაჩვენებლები	I წ.	II წ.	III წ.	IV წ.
1. სააღრიცხვო მოგება	7700	8000	8500	10000
2. ბიუჯეტში გადასარიცხი გადასახადი	(1050)	(1380)	(1215)	(1710)
-----	-----	-----	-----	-----
რეალური წმინდა მოგება	6650	6620	7285	8290

მართლაც, მეორე ცხრილში გამოთვლილია წმინდა მოგების ის მოცულობა, რომელიც რეალურად რჩება საწარმოში. ეს არის სააღრიცხვო მოგებასა და ბიუჯეტში ფაქტობრივად გადასარიცხი მოგების გადასახადის მაჩვენებლებს შორის სხვაობა. შევნიშნავთ, რომ საწარმოთა მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში სწორედ რეალური წმინდა მოგება უნდა იყოს წარდგენილი, რათა ერთი მხრივ, მესაკუთრეებმა იცოდნენ, ფაქტობრივად რა რაოდენობის მოგება არის მათ საკუთრებაში, რომელიც შეიძლება დივიდენდებზე განაწილდეს და მეორე მხრივ, ის უნდა იყოს გასაჯაროებული. აღრიცხვამ უნდა უზრუნველყოს ამ მაჩვენებლის საიმედოდ წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში.

მოგების გადასახადის აღრიცხვის მეთოდика

ბას 12-ის მიერ მიღებული მოგების გადასახადის ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდით, გადავადებული საგადასახადო აქტივი და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება, ამავე სახელწოდების ბუღალტრულ ანგარიშებზე აღირიცხება. გადავადებული საგადასახადო აქტივისა და ვალდებულებების ანგარიშები ერთმანეთს არეგულირებ, ანუ ერთმანეთისაგან გამოიქვითება.

ბას 12-ის მეთოდით, „მოგების გადასახადის ხარჯის“ ანგარიშის დებეტში აისახება სააღრიცხვო მოგებიდან გამოთვლილი გადასახადის თანხა. ბიუჯეტის წინაშე წარმოქმნილი რეალური ვალდებულება მოგების გადასახადზე კი, აღირიცხება „მოგების გადასახადის ვალდებულების“ ანგარიშის კრედიტში. წარმოშობილი სხვაობა აღირიცხება ან „გადავადებული საგადასახადო აქტივის“ ანგარიშის დებეტში ან „გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების“ ანგარიშის კრედიტში (იხ. სქემა).

„მოგების გადასახადის აღრიცხვის ორი მიდგომა არსებობს. პირველი მიდგომით, მოგება-ზარალის ანგარიშგების ვალდებულების მეთოდით, გადავადებული საგადასახადო აქტივისა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების აღმრიცხველი ანგარიშები ერთმანეთს არეგულირებს. მეორე მიდგომით - საბალანსო ვალდებულების მეთოდით, მოცემული ანგარიშები „მოგების გადასახადის ხარჯის“ აღმრიცხველი ანგარიშით რეგულირდება, მაგრამ შედეგები ორივე მიდგომით ერთიდაიგივეა“ (იზოლდა ჭილაძე, 2018. გვ. 5)^{Error! Reference source not found.}

მოგების გადასახადის გადავადებული საგადასახადო აქტივის (ვალდებულების)
აღრიცხვის მიდგომები

[illegible]

კრ - ფულის საბანკო ანგარიში --- 1215	
IV წელი (ლარში):	IV წელი (ლარში):
1. მოგების გადასახადის დარიცხვა ----- 1500	1. მოგების გადასახადის დარიცხვა ----- 1710
დებ - მოგების გადასახადის ხარჯი ----- 1500	დებ - მოგების გადასახადის ხარჯი ----- 1710
დებ - გადავადებული საგადასახადო	კრ - ვალდებულება ბიუჯეტთან ----- 1710
აქტივი ----- 210	2. გადავადებული საგადასახადო აქტივის
კრ - ვალდებულება ბიუჯეტთან ----- 1710	ალიარება ----- 210
რადგან წინა წელს გადავადებული აქტივის ნაშთი იყო,	დებ - გადავად. საგადასახადო აქტივი ----- 210
ჩამოწერა საჭირო აღარაა.	კრ - მოგების გადასახადის ხარჯი ----- 210
2. ბიუჯეტში გადასახადის გადარიცხვა ----- 1710	3. ბიუჯეტში გადასახადის გადარიცხვა ----- 1710
დებ - ვალდებულება ბიუჯეტთან ----- 1710	დებ - ვალდებულება ბიუჯეტთან ----- 1710
კრ - ფულის საბანკო ანგარიში ----- 1710	კრ - ფულის საბანკო ანგარიში ----- 1710

სქემაზე მოყვანილია ბუღალტრული გატარება ორივე მიდგომით. მათი შედარებითი ანალიზი აშკარად ასაბუთებს, რომ მოგების გადასახადის ხარჯი აღირიცხება სააღრიცხვო მოგების საფუძველზე გამოთვლილი თანხით. ხოლო, ვალდებულება ბიუჯეტთან აღირიცხება საგადასახადო მოგებიდან გამოთვლილი თანხით.

მოგების გადასახადის აღრიცხვის გამარტივებული მიდგომა

პირველი სქემიდან ნათლად ჩანს, რამდენად შრომატევადია გადავადებული საგადასახადო აქტივის და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების აღრიცხვა. ამასთან, თუ გათვალისწინებული იქნება ისიც, რომ აღრიცხვისა და აუდიტის მუშაკებმა ერთმანეთისაგან უნდა განაცალკეონ მუდმივი და დროებითი სხვაობები, რომელთაგან მხოლოდ დროებითი სხვაობა აღირიცხება, პროცესი კიდევ უფრო რთულდება. ამიტომ, საწარმოები საკმაო მოცულობის ფინანსურ ხარჯებს ეწევიან ამ სამუშაოს შესასრულებლად.

იმავს სქემიდან ასევე თვალსაჩინოა, რომ მიუხედავად იმისა, გადავადებული საგადასახადო აქტივი არსებობს თუ გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება, ის გავლენას არ ახდენს ბიუჯეტთან წარმოშობილ ვალდებულებაზე და ბიუჯეტში მიმავალ ფულად ნაკადებზე.

მათი აღრიცხვით, ჯერ ერთი, მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში წარმოდგენილია არარეალური წმინდა მოგება, რაც ეწინააღმდეგება აღრიცხვის ტანდარტების მოთხოვნას საიმედო ინოფორმაციის გამოქვეყნების შესახებ (2. მუხლი 2) და მეორე მხრივ, ბუღალტრულ ბალანსში ასახულია გადავადებული საგადასახადო აქტივი და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება, რომელთაც ეკონომიკური შინაარსით საწარმოსათვის არანაირი ანალიზური მნიშვნელობა არ გააჩნიათ. „მათი აღრიცხვით, ჯერ ერთი, მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში წარმოდგენილია არარეალური წმინდა მოგება და შესაბამისად არარეალური იქნება მაგალითად კოეფიციენტი ROE (წმინდა მოგების ფარდობა სააქციო კაპიტალთან) და მომგებიანობის სხვა მაჩვენებლებიც. მეორე მხრივ, ბუღალტრულ ბალანსში წარმოდგენილ გადავადებული საგადასახადო აქტივისა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების მაჩვენებლებს საწარმოს სტაბილურობის შეფასებისათვის არანაირი ანალიზური მნიშვნელობა არ გააჩნიათ. ისინი ფაქტობრივად მკვდარი რიცხვებია, რომელთაც საწარმოს ფინანსური პოზიციის დახასიათება არცერთი ასპექტით არ შეუძლიათ. ზემოთქმულიდან გამომდინარე, ვთვლით რომ გადავადებული საგადასახადო აქტივის და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების აღრიცხვის მოთხოვნა ეკონომიკური შინაარსით გაუმართლებელია (იხილეთ ჭილაძე, 2018. გვ. 7).

მოგების გადასახადის აღრიცხვის პრობლემებზე აგრეთვე წერენ უცხოელი ავტორები Aletkin, P. A. (2011), Michael Raine (2013), Norman, W. (2006), Vuckovic-Milutinovic, S., & Lukic, R. (2013).

ყოველივე ზემოთქმულიდან გამომდინარე, მართებულად მიგვაჩნია, გადავადებული საგადასახადო აქტივი და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებები არ აღირიცხოს. საკმარისი იქნება მოგების გადასახადის ხარჯის ანგარიშის დებეტში აღირიცხოს არა სააღრიცხვო მოგებიდან გამოთვლილი გადასახადის თანხა, როგორც ამას მე-12 სტანდარტი მოითხოვს, არამედ აღირიცხოს საგადასახადო მოგების საფუძველზე დადგენილი გადასახადის თანხა. ამის შედეგად, სააღრიცხვო მოგებიდან გამოიქვითება თანხა, რომელიც, ფაქტობრივად, მიემართება ბიუჯეტში საწარმოდან. შედეგად, მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში აისახება რეალური წმინდა მოგება, რომელიც რჩება საწარმოს მესაკუთრეების განკარგულებაში, საიდანაც ისინი დივიდენდებს ელოდებიან.

ყოველივე ზემოთქმულიდან გამომდინარე, საკმარისად მიგვაჩნია მხოლოდ ერთი ბუღალტრული გატარება მოგების გადასახადის დარიცხვაზე, საგადასახადო მოგებიდან გამოთვლილი თანხით (7. გვ. 291). მაგალითად (იხ. ცხრილი 1):

დებ - მოგების გადასახადის ხარჯი -1050 ლ
კრ - ვალდებულება ბიუჯეტთან - 1050 ლ

საიდანაც ჩვეულებრივ მოხდება წლის განმავლობაში გადახდილი გადასახდების ჩათვლა და შემდეგ, საბოლოო ანგარიშსწორება ბიუჯეტთან. ასეთი მიდგომით, მე-12 სტანდარტში მოცემული მოგების გადასახადის აღრიცხვის მეთოდიკა, მიშვნელოვნად მარტივდება. ამასთან, მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში რეალური წმინდა მოგების მაჩვენებელი იქნება ასახული. ხოლო ბუღალტრულ ბალანსში აღარ იქნება გადავადებული საგადასახდო აქტივის (ვალდებულების) უსარგებლო მონაცემები, რომელთაც საწარმოსათვის ანალიზური მნიშვნელობა არ გააჩნიათ.

დასკვნა

ამრიგად, ბას12- მოგების გადასახადი - მოითხოვს რა მოგების გადასახადის ხარჯი აღიარებულ იქნეს სააღრიცხვო მოგებიდან, და ვალდებულება ბიუჯეტთან აღიარებულ იქნეს საგადასახდო მოგებიდან, შედეგად, მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში წარმოდგენილი არაა რეალური წმინდა მოგება; აღრიცხვის პროცედურები მეტად შრომატევადია; ბალანსში წარმოდგენილია გადავადებული საგადასახდო აქტივის (ვალდებულების) ფაქტობრივად მკვედარი რიცხვები, რომელთაც საწარმოებისათვის არავითარი ანალიზური მნიშვნელობა არ გააჩნია.

ჩამოთვლილი ხარვეზები აღარ იარსებებს, თუკი საწარმო მოგების გადასახადის ხარჯს იმავე ოდენობით აღიარებს, რაც რეალურად ბიუჯეტში უნდა გადაიხადოს. მით უფრო, რომ გადავადებული საგადასახდო აქტივი (ვალდებულება) ბიუჯეტში გადასახდელ ფულად ნაკადებზე გვაღწებს არ ხდენენ.

ამდენად, ჩვენ მიერ მოტანილი მეთოდიკა არამხოლოდ ამარტივებს მოგების გადასახადის აღრიცხვას, არამედ საწარმოებს ათავისუფლებს ზედმეტი ინფორმაციის მომზადებისაგან, რომელიც მათ განმარტებით შენიშვნებში უნდა წარადგინონ მე-12 სტანდარტის მოთხოვნით. ეს სტანდარტი მნიშვნელოვნად გამარტივდება, რაც თავის მხრივ, საწარმოებს გაათავისუფლებს ზედმეტი აუდიტორული მომსახურების ანაზღაურების ფულადი ხარჯებისაგან.

ლიტერატურა:

8. ბას - 12 – „მოგებიდან გადასახადები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. თბ., 2016.
9. ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები“. თარგმანი ინგლისურიდან. ბაფ. თბ., 2016.
10. ჭილაძე იზოლდა, მოგების გადასახადის აღრიცხვის სრულყოფის საკითხები, მონოგრაფია, გამომც. მერიდიანი, თბ., 2012
11. ჭილაძე იზოლდა, მოგების გადასახადის აღრიცხვის ოპტიმალური სქემა, საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენციის მასალები: ეროვნული ეკონომიკის მდგრადი განვითარების აქტუალური პრობლემები. პაატა გუშვილის ეკონომიკის ინსტიტუტი. 2015. გვ:289-292 http://www.pgie.tsu.ge/contentimage/konferenciebi/2015_.pdf
12. Aletkin, P. A. (2011). Accounting and analysis of deferred tax assets and liabilities. Kazan: Kazan State Financial Economic University. In Russian. http://www.kgfei.ru/example/news/doc/avt_183.pdf(Retrieved 2017.05.008) BDO
13. Chiladze, I. (2018). International Accounting Standard 12–“Income Tax” and Aspects for Discussion. *Journal , Applied Finance and Accounting*, Vol. 4, No. 1, February 2018. pp: 1-10.
14. Michael Raine Senior Tax Manager, Deloitte Oliver Holt Director (2013), Tax Accounting: Current and Deferred Tax.
15. Norman, W. (2006). Accounting for deferred taxes under NZ IAS 12. <http://www.uabr.auckland.ac.nz/files/articles/-Volume12/v12i1-accounting-for-deferred-taxes-under-nz-ias-12.pdf>
16. Vuckovic-Milutinovic, S., & Lukic, R. (2013). Analysis of deferred taxes in the business environment in Serbia Economic. *Seria Management*, 16, pp: 25-37. <http://www.management.ase.ro/reveconomia/2013-1/2.pdf>

Accounting of Deferred Taxable Asset and liability is not Justified

Izolda Chiladze
Doctor of economics
Associated professor
Tbilisi state university

International accounting standard 12-Income tax – regulates accounting methodic of profit tax and demands that the enterprises must account the deferred tax asset and the deferred tax liability. For this reason, the net profit indicator published in the financial statement of the enterprises is unrealistic which in one hand contradicts to requirements of basic

qualitative characteristics a financial statement such as Relevance and Faithful Representation and in another hand, it allows of fraud in the financial statement.

The aim of this study is to substantiation necessity of simplification of the IAS 12 – Income Tax. In the article is affirmed that accounting of the deferred tax asset and deferred tax liability derives many problems for the enterprises and the investors. They also have not an analytical role in the financial analysis of the enterprises. That is why, the leadership of the enterprises avoids to using mentioned standard 12 – Income Tax - in Georgia. This study gives the recommendation that in the IAS 12 - Income tax – bring in the changes, which will be simplified by the method of profit tax accounting in the enterprises and it will eliminate the existing problems of accounting the profit tax.

Key words: deferred tax liability; deferred tax asset; real net profit; a simplified approach of accounting.