ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 12

მოგებიდან გადასახადები

მიზანი

წინამდებარე სტანდარტით განისაზღვრება მოგებიდან გადასახადების ბუღალტრული აღრიცხვის წესები. მოგებიდან გადასახადების აღრიცხვის პრინციპული საკითხია მიმდინარე და მომავალი პერიოდის საგადასახადო დაბეგვრის შედეგების ასახვა, რომელიც გამოწვეულია:

ა) საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული აქტივების (ვალდებულებების) საბალანსო ღირებულების ანაზღაურებით (გადახდით) მომავალში; და

ბ) საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული მიმდინარე ოპერაციებითა და სხვა მოვლენებით.

აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარების პროცესში არსებითია ის, რომ ანგარიშვალდებული საწარმო ვარაუდობს აქტივების ან ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების ანაზღაურებას ან დაფარვას. თუ მოსალოდნელია, რომ აქტივების ან ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების ანაზღაურება ან დაფარვა მომავალში გამოიწვევს გადასახადების გაზრდას (შემცირებას), იმასთან შედარებით, რომ არ ხდებოდეს აქტივებისა და ვალდებულებების ანაზღაურება-დაფარვის დაბეგვრა, სტანდარტი საწარმოს ავალდებულებს აღიაროს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (გადავადებული საგადასახადო აქტივი), გარკვეული მცირე გამონაკლისი შემთხვევების გარდა.

მოცემული სტანდარტი მოითხოვს, რომ საწარმომ ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების საგადასახადო დაბეგვრის შედეგები ისევე ასახოს, როგორც თვითონ ოპერაციები და სხვა მოვლენები. ამგვარად, როგორც კი რომელიმე ოპერაცია ან მოვლენა აღიარებული და ასახული იქნება მოგებაში ან ზარალში, მაშინვე უნდა მოხდეს შესაბამისი საგადასახადო დაბეგვრის შედეგების აღიარება მოგებაში ან ზარალში. იმ ოპერაციებისა და მოვლენებისათვის, რომლებიც აისახება მოგებისა და ზარალის გარეთ (ან სხვა სრულ შემოსავალში, ან პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში), შესაბამისი საგადასახადო დაბეგვრის შედეგებიც უნდა აისახოს მოგებისა და ზარალის გარეთ (ან სხვა სრულ შემოსავალში, ან პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში, შესაბამისად). ანალოგიურად, გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარება საწარმოთა გაერთიანებასთან დაკავშირებით, გავლენას ახდენს ამ საქმიანობიდან წარმოშობილი გუდვილის თანხაზე, ან ხელსაყრელი შესყიდვით წარმოქმნილ აღიარებულ შემოსულობის სიდიდეზე.

წინამდებარე სტანდარტში განხილულია აგრეთვე გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის შედეგად წარმოშობილი გადავადებული საგადასახადო აქტივების აღიარების წესები, მოგებიდან გადასახადებისა და მასთან დაკავშირებული განმარტებითი ინფორმაციის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენის საკითხები.

მოქმედების სფერო

1. **სტანდარტი გამოიყენება მოგებიდან გადასახადების ბუღალტრულ აღრიცხვაში.**

2. წინამდებარე სტანდარტის მიზნებიდან გამომდინარე, მოგებიდან გადასახადებში იგულისხმება ყველა ადგილობრივი თუ უცხოური გადასახადი, რომლებიც გამოითვლება საგადასახადო მოგების საფუძველზე. მოგებიდან გადასახადები მოიცავს აგრეთვე ისეთი ტიპის გადასახადებს, როგორიცაა დაკავებული გადასახადები, რომელიც წარმოიქმნება შვილობილი და მეკავშირე საწარმოებისა და ერთობლივი საქმიანობის მიერ ანგარიშვალდებულ საწარმოზე შედეგების განაწილებისას.

3. [გაუქმებულია]

4. სტანდარტი არ მოიცავს სახელმწიფო გრანტებისა (იხ. ბასს 20 – *„სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების განმარტებითი შენიშვნები“*) და ინვესტიციების საგადასახადო კრედიტის აღრიცხვის წესებს. თუმცა, მოიცავს ასეთი გრანტებისა და ინვესტიციე-

ბის საგადასახადო კრედიტის შედეგად წარმოშობილი დროებითი სხვაობების აღრიცხვის მეთოდიკას.

განმარტებები

5. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

სააღრიცხვო მოგება არის საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის თანხა საგადასახადო ხარჯის გამოქვითვამდე.

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

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

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

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

გადავადებული საგადასახადო აქტივები არის მოგებიდან გადასახადების თანხა, რომელიც უნდა აღდგეს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში:

ა) გამოსაქვით დროებით სხვაობებთან დაკავშირებით;

ბ) გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალის მომავალ პერიოდში გადატანასთან დაკავშირებით; და

გ) გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის მომავალ პერიოდში გადატანასთან დაკავშირებით.

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

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

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

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

6. საგადასახადო ხარჯი (საგადასახადო შემოსავალი) შედგება მიმდინარე საგადასახადო ხარჯისა (მიმდინარე საგადასახადო შემოსავლისა) და გადავადებული საგადასახადო ხარჯისაგან (გადავადებული საგადასახადო შემოსავლისაგან).

საგადასახადო ბაზა

7. აქტივის საგადასახადო ბაზა არის თანხა, რომელიც საგადასახადო მიზნებისათვის გამოიქვითება დასაბეგრი ეკონომიკური სარგებლიდან და საწარმო მიიღებს ამ აქტივის საბალანსო ღირებულების ანაზღაურების შემდეგ. თუ აღნიშნული ეკონომიკური სარგებელი არ იქნება დასაბეგრი, მაშინ აქტივის საგადასახადო ბაზა მისი საბალანსო ღირებულების ტოლია.

 © IFRS Foundation

მაგალითები

1. მანქანა-დანადგარის თვითღირებულება 100 ფულადი ერთეულია. საგადასახადო დაბეგვრისათვის, აქტივის საბალანსო ღირებულებიდან წინა და მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდებში უკვე გამოქვითულია ცვეთის თანხა - 30 ფე. ნარჩენი საბალანსო ღირებულება გამოიქვითება მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდებში, ცვეთის ანარიცხების სახით ან აქტივის გაყიდვასთან დაკავშირებით. მანქანის გამოყენებით მიღებული შემოსავალი იბეგრება. ასევე იბეგრება მანქანის გაყიდვიდან მიღებული ამონაგები, ხოლო მანქანის გაყიდვიდან მიღებული ზარალი უნდა გამოიქვითოს საგადასახადო დაბეგვრის დროს. *მანქანა-დანადგარის საგადასახადო ბაზა იქნება 70 ფე.*
2. პროცენტის სახით მისაღები შემოსავალი 100 ფე-ს უდრის. საპროცენტო შემოსავალი უნდა დაიბეგროს საკასო მეთოდით (ე.ი. ფულადი სახსრების მიღების შემდეგ). ამიტომ *მისაღები საპროცენტო შემოსავლისათვის საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია.*
3. დებიტორული დავალიანების თანხების საბალანსო ღირებულებაა - 100 ფე შესაბამისი შემოსავლები უკვე ჩართულია საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხაში. *დებიტორული დავალიანების საგადასახადო ბაზა იქნება 100.*
4. შვილობილი საწარმოდან მისაღები დივიდენდების საბალანსო ღირებულებაა 100 ფე დივიდენდები არ იბეგრება. *ამიტომ აქტივის საბალანსო ღირებულების მთლიანი თანხა უნდა გამოიქვითოს ეკონომიკური სარგებლის თანხიდან. შესაბამისად, მისაღები დივიდენდების საგადასახადო ბაზა იქნება 100 ფე.*[ა]
5. მისაღები სესხის მიმდინარე საბალანსო ღირებულებაა 100 ფე სესხის დაფარვისათვის მნიშვნელობა არა აქვს საგადასახადო ზეგარას. *ამიტომ სესხის საგადასახადო ბაზა ტოლია 100 ფე-ს.*

(ა) ამ მაგალითში არ არსებობს დასაბეგრი დროებითი სხვაობა. ალტერნატიული მაგალითი იქნება მაშინ, თუ დარიცხულ მისაღები დივიდენდების თანხას ექნებოდა ნულოვანი საგადასახადო ბაზა და დასაბეგრი დროებითი სხვაობის 100 ფე-ის მიმართ გამოყენებული იქნებოდა ნულოვანი საგადასახადო განაკვეთი. არც ერთ განხილულ შემთხვევაში საქმე არა გვაქვს გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებასთან.

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

მაგალითები

1. მოკლევადიანი ვალდებულებები მოიცავს დარიცხულ ხარჯებს 100 ფე-ის საბალანსო ღირებულებით. მათთან დაკავშირებული ხარჯი საგადასახადო მიზნებისათვის გამოიქვითება საკასო მეთოდით. *დარიცხული ხარჯების საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია.*
2. მოკლევადიანი ვალდებულებები მოიცავს ავანსის სახით მიღებულ საპროცენტო შემოსავლებს 100 ფე-ის ტოლი საბალანსო ღირებულებით. შესაბამისი საპროცენტო შემოსავალი დაბეგრილი იყო საკასო მეთოდით. *ავანსის სახით მიღებული საპროცენტო შემოსავლის საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია.*
3. მოკლევადიანი ვალდებულებები მოიცავს დარიცხულ ხარჯებს 100 ფე-ის საბალანსო ღირებულებით. დანახარჯი უკვე გამოქვითულია საგადასახადო დაბეგვრის მიზნებისათვის. *დარიცხული დანახარჯების საგადასახადო ბაზა უდრის 100 ფე-ს.*
4. მოკლევადიანი ვალდებულებები მოიცავს დარიცხულ ჯარიმებს 100 ფე-ის მიმდინარე საბალანსო ღირებულებით. ჯარიმები არ გამოიქვითება საგადასახადო მიზნებისათვის. *და-*

მაგალითები
რიცხული ჯარიმების საგადასახადო ბაზა 100 ფე-ის ტოლია. (ა)
5. გადასახდელია 100 ფე-ის ტოლი საბალანსო ღირებულების სესხი. სესხის დაფარვა არ გამოიწვევს არავითარ საგადასახადო შედეგებს. *სესხის საგადასახადო ბაზა 100 ფე-ის ტოლია.*
(ა) ამ მაგალითში არ არსებობს გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა. ალტერნატიული მაგალითი იქნება მაშინ, თუ დარიცხულ ჯარიმებს ექნებოდა ნულის ტოლი საგადასახადო ბაზა და გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის 100 ფე-ის მიმართ გამოყენებული იქნებოდა ნულოვანი საგადასახადო განაკვეთი. არც ერთ განხილულ შემთხვევაში საქმე არა გვაქვს გადავადებულ საგადასახადო აქტივთან.

9. ზოგიერთ ელემენტს გააჩნია საგადასახადო ბაზა, მაგრამ მისი აღიარება არ ხდება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში. მაგალითად, კვლევით სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯების ხარჯის სახით აღიარება ხდება იმ საანგარიშგებო პერიოდის სააღრიცხვო მოგების განსაზღვრისას, როდესაც ისინი იქნა გაწეული, მაგრამ დაშვებული არ არის ამ თანხების გამოქვითვა საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხიდან მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდამდე. განსხვავება კვლევით სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯების (რომელიც საგადასახადო კოდექსის თანახმად უნდა გამოიქვითოს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში) საგადასახადო ბაზასა და ნულოვან საბალანსო ღირებულებას შორის არის გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა, რომელიც იწვევს გადავადებული საგადასახადო აქტივის წარმოშობას.

10. თუ აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო ბაზა არ არის ნათლად გარკვეული, მიზანშეწონილია, რომ საწარმომ მიმართოს მოცემული სტანდარტის ძირითად პრინციპს: საწარმომ, შეზღუდული გამონაკლისის სახით, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (აქტივი) უნდა აღიაროს მაშინ, როდესაც აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების ანაზღაურება ან დაფარვა მომავალში გამოიწვევს უფრო დიდი (მცირე) გადასახადის გადახდას, ისეთ პირობებთან შედარებით, როდესაც საბალანსო ღირებულების დაფარვა ან ანაზღაურება არ წარმოქმნის არანაირ საგადასახადო შედეგებს. 51ა პუნქტის (გ) მაგალითში განხილულია ისეთი შემთხვევა, როდესაც მიზანშეწონილია მოცემული სტანდარტის ზემოთ აღნიშნული ძირითადი პრინციპის გამოყენება, მაგალითად, როდესაც აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო ბაზა დამოკიდებულია აქტივის ან ვალდებულების ანაზღაურება-დაფარვის წესზე.

11. კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში დროებითი სხვაობები განისაზღვრება კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების შედარებით შესაბამის საგადასახადო ბაზასთან. საგადასახადო ბაზის გაანგარიშებისას გაითვალისწინება კონსოლიდირებული საგადასახადო დეკლარაცია, თუკი ამას მოითხოვს შესაბამისი კანონმდებლობა. სხვა შემთხვევაში კი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აქტივებისა და ვალდებულებების საგადასახადო ბაზის გაანგარიშებისას გაითვალისწინება საწარმოთა ჯგუფში შემავალი თითოეული საწარმოს საგადასახადო დეკლარაცია.

მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებებისა და საგადასახადო აქტივების აღიარება

12. 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.

13. საგადასახადო ზარალით გამოწვეული სარგებელი, რომელიც შეიძლება უკან დაბრუნდეს წინა საანგარიშგებო პერიოდში გადახდილი მიმდინარე გადასახადის ამოსაღებად, უნდა აღიარდეს აქტივის სახით.

14. თუ საგადასახადო ზარალი გამოიყენება წინა საანგარიშგებო პერიოდის მიმდინარე გადასახადის გადასახდელად, საწარმომ აღნიშნული სარგებელი უნდა აღიაროს იმ საანგარიშგებო პერიოდის

 © IFRS Foundation

აქტივის სახით, როდესაც დაფიქსირდა საგადასახადო ზარალის მიღების ფაქტი. ეს იმიტომ, რომ შესაძლებელია ამ სარგებლის მიღება საწარმოში და მისი სიდიდის საიმედოდ შეფასება.

გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და გადავადებული საგადასახადო აქტივების აღიარება

დასაბეგრი დროებითი სხვაობები

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

ა) გუდვილის თავდაპირველ აღიარებასთან დაკავშირებით; ან

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

(i) არ მიიჩნევა საწარმოთა გაერთიანებად და

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

ამასთან, დასაბეგრ დროებით სხვაობებთან მიმართებით, რომლებიც დაკავშირებულია შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილ ინვესტიციებთან, ან ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობასთან, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების აღიარება უნდა მოხდეს 39-ე პუნქტის შესაბამისად.

16. აქტივების აღიარების პროცესისათვის არსებითია ის გარემოება, რომ მისი საბალანსო ღირებულება ანაზღაურებულ იქნეს საწარმოში მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლის გზით. თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის საგადასახადო ბაზას, დასაბეგრი ეკონომიკური სარგებლის თანხაც გადააჭარბებს დაბეგვრის მიზნებისათვის დასაშვებ გამოსაქვით თანხას. ეს სხვაობა არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობა და მოგებიდან გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებული ვალდებულება, რომელსაც უწოდებენ გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას. როდესაც საწარმო აქტივის საბალანსო ღირებულების თანხას აინაზღაურებს, დასაბეგრი დროებითი სხვაობა ამოიწურება და საწარმოს გაუჩნდება დასაბეგრი მოგება. ეს კი იმას ნიშნავს, რომ საწარმოდან ეკონომიკური სარგებელი გავა გადასახადის გადახდის სახით. ამიტომ, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ ყველა გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება უნდა აღიარდეს, იმ გამონაკლისი შემთხვევების გარდა, რომლებიც განხილულია მე-15 და 39-ე პუნქტებში.

მაგალითი
აქტივის თვითღირებულება 150 ფე-ია, ხოლო მისი საბალანსო ღირებულება უდრის 100 ფე-ს საგადასახადო დაბეგვრის მიზნებისათვის აკუმულირებული ცვეთის ანარიცხები 90 ფე-ის ტოლია და საგადასახადო განაკვეთი - 25 % -ის.
აქტივის საგადასახადო ბაზა არის 60 ფე (150 - 90). იმისათვის, რომ აინაზღაუროს აქტივის საბალანსო ღირებულება 100 ფე, საწარმომ უნდა მიიღოს 100 ფე-ის შემოსავალი, მაგრამ მაშინ საწარმო შეძლებს მხოლოდ 60 ფე-ის ცვეთის ანარიცხების გამოქვითვას. შესაბამისად, საწარმომ უნდა გადაიხადოს მოგებიდან გადასახადი 10 ფე (40-ის 25 %), როდესაც იგი აინაზღაურებს აქტივის საბალანსო ღირებულებას. განსხვავება აქტივის საბალანსო ღირებულებასა (100 ფე) და საგადასახადო ბაზას (60 ფე) შორის არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობა (40 ფე). ამიტომ, საწარმომ უნდა აღიაროს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება 10 ფე-ის ოდენობით (40 ფე-ის 25 %), რომელიც წარმოადგენს მოგებიდან გადასახადს, რომლის გადახდაც მოხდება მაშინ, როდესაც საწარმო აინაზღაურებს აქტივის საბალანსო ღირებულებას.

17. ზოგიერთი დროებითი სხვაობა წარმოიშობა მაშინ, როდესაც რაიმე შემოსავალი ან ხარჯი ჩართულია ერთი საანგარიშგებო პერიოდის სააღრიცხვო მოგებაში, ხოლო საგადასახადო მოგებაში გაითვალისწინება სხვა საანგარიშგებო პერიოდში. ამგვარი დროებითი სხვაობები ცნობილია ქრო-

ნომეტრული სხვაობის სახელწოდებით. ქვემოთ ჩამოთვლილია ამგვარი დასაბეგრი დროებითი სხვაობების მაგალითები, რომლებიც, შესაბამისად, წარმოშობენ გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებებს:

ა) საპროცენტო შემოსავალი სააღრიცხვო მოგებაში გაითვალისწინება დროის პროპორციულად. მაგრამ ზოგიერთი კანონმდებლობით, მისი ჩართვა საგადასახადო მოგებაში შეიძლება მაშინ, როდესაც ფული შემოვა საწარმოში (საკასო მეთოდი). ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული და ასახული დებიტორული დავალიანების საგადასახადო ბაზა, საპროცენტო შემოსავალთან მიმართებაში, ნულის ტოლია, რადგან აღნიშნული შემოსავალი გავლენას არ ახდენს საგადასახადო მოგების თანხის სიდიდეზე, ვიდრე არ მოხდება ფულის მიღება;

ბ) საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) განსაზღვრისათვის გამოყენებული ცვეთის ანარიცხების თანხა შეიძლება განსხვავდებოდეს სააღრიცხვო მოგების გაანგარიშებისას გამოყენებული ცვეთის თანხისაგან. ამ შემთხვევაში, დროებითი სხვაობა არის აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის განსხვავების თანხა, სადაც საგადასახადო ბაზა არის აქტივის თავდაპირველი ღირებულება (თვითღირებულება) , ყველა გამოქვითვის გათვალისწინებით, რომლებიც დადგენილია საგადასახადო კანონმდებლობით, მიმდინარე და წინა საანგარიშგებო პერიოდების საგადასახადო მოგების გაანგარიშებისათვის. ამგვარად, დასაბეგრი დროებითი სხვაობა და, შესაბამისად, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება წარმოიშობა მაშინ, როდესაც საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს დაჩქარებულ ცვეთას (თუ საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ცვეთის ნორმები უფრო ნაკლებია, ვიდრე სააღრიცხვო ცვეთა, მაშინ წარმოიშობა გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა და, შესაბამისად, გადავადებული საგადასახადო აქტივი); და

გ) როგორც ვიცით, შესაძლებელია განვითარების სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯების კაპიტალიზაცია და მისი ჩამოწერა მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე, სააღრიცხვო მოგების გაანგარიშებისას. ამასთან, საგადასახადო მოგების გაანგარიშებისას ამ დანახარჯების გამოქვითვა ხდება იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც ისინი იქნა გაწეული. ასეთ განვითარების სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯების საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია, რადგან მათი გამოქვითვა უკვე მოხდა საგადასახადო მოგების გამოანგარიშების დროს. ამ შემთხვევაში დროებითი სხვაობა არის განვითარების სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯების საბალანსო ღირებულებასა და მის ნულოვან საგადასახადო ბაზას შორის განსხვავების თანხა.

18. დროებითი სხვაობები ასევე შეიძლება წარმოიშვას მაშინ, როდესაც:

ა) საწარმოთა გაერთიანების თვითღირებულება (როდესაც საქმე ეხება შეძენას) განაწილებულია სამართლიანი ღირებულებით აღიარებულ მატერიალურ აქტივებსა და ვალდებულებებზე, მაგრამ არ მომხდარა საგადასახადო დაბეგვრასთან დაკავშირებული შესაბამისი კორექტირება (იხ. პუნქტი 19);

ბ) აქტივები გადაფასებულია, მაგრამ არ მომხდარა საგადასახადო დაბეგვრასთან დაკავშირებული კორექტირება (იხ. პუნქტი 20);

გ) გუდვილი ან უარყოფითი გუდვილი წარმოშობილია კონსოლიდაციის საფუძველზე (იხ. პუნქტი 21);

დ) აქტივის ან ვალდებულების თავდაპირველი აღიარების საგადასახადო ბაზა განსხვავდება მისი თავდაპირველი საბალანსო ღირებულებისაგან; მაგალითად, როდესაც საწარმომ სარგებელი მიიღო აქტივებთან დაკავშირებული სახელმწიფო გრანტების შედეგად (იხ. პუნქტები 22 და 33); ან

ე) შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილი ინვესტიციების საბალანსო ღირებულება, ან ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობის წილის საბალანსო ღირებულება განსხვავდება ინვესტიციების ან მონაწილეობის წილის საგადასახადო ბაზისაგან (იხ. პუნქტები 38-45).

საწარმოთა გაერთიანება

19. საწარმოთა გაერთიანების ღირებულების განაწილება ხდება შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარებით, გაცვლის ოპერაციის შესრულების თარიღისათვის არსებული სამართლიანი ღირებულებით. დროებითი სხვაობები წარმოიშობა მაშინ, როდესაც

 © IFRS Foundation

აღიარებული აქტივებისა და შეძენილი ვალდებულებების საგადასახადო ბაზებზე გავლენას არ ახდენს ან განსხვავებულ გავლენას ახდენს საწარმოთა გაერთიანება. მაგალითად, როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება გაზრდილია სამართლიან ღირებულებამდე, მაგრამ აქტივის საგადასახადო ბაზა ისევ წინა მესაკუთრის საბალანსო ღირებულებაა, წარმოიშობა დასაბეგრი დროებითი სხვაობა და, შესაბამისად, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება. აღნიშნული გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება გავლენას ახდენს გუდვილის თანხის სიდიდეზე (იხ. პუნქტი 66).

სამართლიანი ღირებულებით ასახული აქტივები

20. ფასს სტანდარტებით დაშვებულია, ან მოითხოვება, რომ ზოგიერთი აქტივი აისახოს სამართლიანი ღირებულებით ან გადაფასების ღირებულებით (იხ. ბასს 16 – *„ძირითადი საშუალებები“*, ბასს 38 – *„არამატერიალური აქტივები“*, ბასს 40 - *„საინვესტიციო ქონება“,* ფასს 9 - *„ფინანსური ინსტრუმენტები“* და ფასს 16 – *„იჯარა“*). ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობით, აქტივის გადაფასება სამართლიან ღირებულებამდე გავლენას ახდენს მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხების სიდიდეზე. ამის შედეგად ხდება აქტივის საგადასახადო ბაზის კორექტირება და არ წარმოიშობა დროებითი სხვაობა. სხვა ქვეყნების კანონმდებლობით კი აქტივის გადაფასება გავლენას არ ახდენს გადაფასების შესაბამისი საანგარიშგებო პერიოდის საგადასახადო მოგების სიდიდეზე, ამიტომ არ ხდება აქტივის საგადასახადო ბაზის კორექტირება. მიუხედავად ამისა, აქტივის საბალანსო ღირებულების ანაზღაურება მომავალში გამოიწვევს დასაბეგრი ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლას საწარმოში. ამიტომ საგადასახადო დაბეგვრის მიზნებისათვის გამოსაქვითი თანხა არ დაემთხვევა აღნიშნულ ეკონომიკურ სარგებელს. განსხვავება გადაფასებული აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის წარმოადგენს დროებით სხვაობას და წარმოშობს გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას ან გადავადებულ საგადასახადო აქტივს. ასე ხდება მაშინაც კი, თუ:

ა) საწარმო არ აპირებს აქტივის გაყიდვას. ამ შემთხვევაში, აქტივის გადაფასებული საბალანსო ღირებულება ანაზღაურებული იქნება მისი გამოყენების მეშვეობით, რაც წარმოშობს დასაბეგრ შემოსავალს, რომელიც აღემატება საგადასახადო ცვეთის ანარიცხების იმ თანხას, რომელიც გამოიქვითება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში, საგადასახადო დაბეგვრის დროს; ან

ბ) კაპიტალის ღირებულების ზრდის შემთხვევაში გადასახდელი გადასახადი (რომელიც გადაიხდება აქტივების გაყიდვისას) გადავადებული იქნება, თუ აქტივის გაყიდვიდან მიღებული შემოსულობა დაბანდებული იქნება სხვა ანალოგიურ აქტივებში. ამ შემთხვევაში, გადასახადის საბოლოო გადახდა მოხდება ამ ანალოგიური აქტივების გაყიდვისას ან გამოყენებისას.

გუდვილი

21. საწარმოთა გაერთიანებისას წარმოქმნილი გუდვილი განისაზღვრება როგორც შემდეგი (ა) პუნქტის თანხის გადამეტება (ბ) პუნქტის თანხაზე:

ა) გაერთიანება შემდეგი თანხების:

(i) ფასს 3-ის შესაბამისად შეფასებული გადაცემული კომპენსაცია, რომელიც, საზოგადოდ, საჭიროებს შეძენის თარიღით სამართლიანი ღირებულებით შეფასებას;

(ii) შეძენილ საწარმოში ფლობილი არამაკონტროლებელი წილის ოდენობა ფასს 3-ის შესაბამისად; და

(iii) ეტაპობრივად განხორციელებულ საწარმოთა გაერთიანებაში, შეძენილ საწარმოში შეძენამდე მყიდველი საწარმოს კუთვნილი სააქციო წილის სამართლიანი ღირებულება შეძენის თარიღისთვის.

ბ) ფასს 3-ის შესაბამისად შეფასებული შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების წმინდა თანხები შეძენის თარიღისათვის.

მრავალი ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობით დაშვებული არ არის გუდვილის საბალანსო ღირებულების, როგორც გამოსაქვითი ხარჯის შემცირება საგადასახადო მოგების განგარიშებისას. უფრო მეტიც, ასეთი კანონმდებლობით გუდვილის თვითღირებულება ხშირად არ გა-

მოიქვითება, როდესაც შვილობილი საწარმო გაყიდის თავის ძირითად საქმიანობას. ასეთ საგადასახადო სივრცეში გუდვილს აქვს ნულოვანი საგადასახადო ბაზა. გუდვილის საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის განსხვავება არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობა. მიუხედავად ამისა, წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით ნებადართული არ არის გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების აღიარება, რადგან გუდვილი შეფასებულია როგორც ნარჩენი (სხვაობის) თანხა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების აღიარება გამოიწვევდა გუდვილის საბალანსო ღირებულების გადიდებას.

21ა. გუდვილის თავდაპირველი აღიარებისას წარმოშობილი და პუნქტ 15(ა) -ის მიხედვით აუღიარებელი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების შემდგომი შემცირება არ აღიარდება. მაგალითად, პუნქტ 15(ა) ზღუდავს კომპანიის მიერ გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების აღიარებას, რომელიც წარმოიქმნება საწარმოთა გაერთიანებისას შეძენილი გუდვილით, რომლის თვითღირებულება არის 100 ფე ხოლო საგადასახადო ბაზა - ნული. თუ საწარმო შემდეგში აღიარებს გუდვილის 20 ფე გაუფასურებას, მაშინ ამ გუდვილთან დაკავშირებული დასაბეგრი დროებითი სხვაობის სიდიდე 100 ფე შემცირდება 80 ფე- მდე, შედეგად შემცირდება აუღიარებელი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება. გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების ასეთი სახით შემცირება ასევე განიხილება გუდვილის თავდაპირველ აღიარებასთან დაკავშირებულად და ამის გამო 15(ა) პუნქტის მიხედვით იკრძალება მისი აღიარება.

21ბ. გუდვილთან დაკავშირებული დასაბეგრი დროებითი სხვაობის გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება აღიარდება იმ ოდენობით, რითაც იგი დაკავშირებული არ არის გუდვილის თავდაპირველ აღიარებასთან. მაგალითად, გუდვილის შეძენა მოხდა საწარმოთა გაერთიანებისას. მისი თვითღირებულება განისაზღვრება 100 ფე რომელიც ექვემდებარება გამოქვითვას საგადასახადო მიზნებისათვის 20 % განაკვეთის მიხედვით, შეძენის წლის დასაწყისში. გუდვილის საგადასახადო ბაზა არის 100 ფე თავდაპირველი აღიარებისას და 80 ფე შეძენის წლის ბოლოს. იმ შემთხვევაში, თუ შეძენის წლის ბოლოს გუდვილის საბალანსო ღირებულება უცვლელი დარჩება 100-ის ტოლი, მაშინ წლის ბოლოს წარმოიქმნება დასაბეგრი დროებითი სხვაობა 20 ფე ტოლი. იმის გამო, რომ დასაბეგრი დროებითი სხვაობა დაკავშირებული არ არის გუდვილის თავდაპირველ აღიარებასთან, შედეგად აღიარდება წარმოქმნილი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება.

აქტივების ან ვალდებულებების თავდაპირველი აღიარება

22. 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. ეს კი გავლენას ახდენს გუდვილის ან იმ თანხის სიდიდეზე, რითაც მყიდველი საწარმოს წილი შეძენილი საწარმოს იდენტიფიცირებადი აქტივების ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების ნეტო სამართლიან ღირებულებაში აღემატება საწარმოთა გაერთიანების ღირებულებას (იხ. პუნქტი 19);

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 (იხ. პუნქტი 59-ე);

გ) იმ შემთხვევაში, როდესაც ოპერაცია არ არის საწარმოთა გაერთიანებას, და იგი გავლენას არ ახდენს არც სააღრიცხვო და არც საგადასახადო მოგების თანხაზე, საწარმო მოახდენდა (მე -15 და 24-ე პუნქტებში განხილული გამონაკლისი შემთხვევების გარდა) 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 აქტივი (იხ. მაგალითი ქვემოთ). უფრო მეტიც, საწარმომ არ უნდა აღიაროს არც აუღიარებელი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებისა და აქტივის შემდგომი ცვლილებები, თუ აქტივი ამორტიზებულია.

 © IFRS Foundation

22 (გ) პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითი

საწარმო აპირებს 1.000 ფე თვითღირებულების მქონე აქტივის გამოყენებას. აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა ხუთი წელია. შემდგომში გათვალისწინებულია აქტივის გაყიდვა ნულის ტოლი სალიკვიდაციო ღირებულებით. საგადასახადო განაკვეთი 40 %-ია. დაბეგვრის დროს ცვეთა გამოქვითვას არ ექვემდებარება. აქტივის გაყიდვიდან მისაღები მოგება არ იბეგრება და ზარალი არ გამოიქვითება.

აქტივის საბალანსო ღირებულების ამოსაღებად, საწარმომ უნდა მიიღოს 1.000 ფე-ის საგადასახადო შემოსავალი და გადაიხადოს 400 ფე-ის გადასახადი. საწარმომ არ უნდა აღიაროს 400 ფე-ის გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება, რადგან ეს ვალდებულება წარმოშობილია აქტივის თავდაპირველი აღიარების შედეგად.

მომდევნო წელს აქტივის საბალანსო ღირებულება იქნება 800 ფე. 800 ფე-ის ტოლი საგადასახადო შემოსავლის მიღებისას, საწარმო გადაიხდის 320 ფე-ის გადასახადს. საწარმომ არ უნდა აღიაროს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება 320 ფე, რადგან ეს ვალდებულება წარმოიშვა აქტივის თავდაპირველი აღიარების დროს.

23. ბასს 32-ის - „*ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა*“ - თანახმად, რთული ფინანსური ინსტრუმენტების (მაგალითად, კონვერტირებადი ობლიგაციები) გამომშვებმა საწარმომ ცალ-ცალკე უნდა დააჯგუფოს ფინანსური ინსტრუმენტების ვალდებულების ტიპის ელემენტები- როგორც ვალდებულება და საკუთარი კაპიტალის ტიპის წილობრივი ელემენტები - როგორც საკუთარი კაპიტალი. ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობით, ფინანსური ინსტრუმენტების ვალდებულების ელემენტის თავდაპირველი აღიარების საგადასახადო ბაზა განისაზღვრება ვალდებულებისა და წილობრივი ელემენტების თავდაპირველი საბალანსო ღირებულების თანხების შეკრებით. შედეგად წარმოიშობა დასაბეგრი დროებითი სხვაობა, კაპიტალის (წილობრივი) ელემენტის ვალდებულების ელემენტისაგან განცალკევებით თავდაპირველი აღიარების გამო. ამიტომ, 15 (ბ) პუნქტში ჩამოყალიბებული გამონაკლისი არ გაითვალისწინება. შესაბამისად, საწარმომ უნდა აღიაროს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება. 61(ა) პუნქტის თანახმად, გადავადებული გადასახადი პირდაპირ დაერიცხება ფინანსური ინსტრუმენტის წილობრივ ელემენტს. 58-ე პუნქტის თანახმად, შემდგომი ცვლილებები გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებების თანხებში აღიარებული იქნება მოგებაში ან ზარალში, გადავადებული საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) სახით.

გამოსაქვითი დროებითი სხვაობები

24. **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, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც გადავადებული საგადასახადო აქტივი წარმოიშობა აქტივის ან ვალდებულების თავდაპირველი აღიარებისას ისეთი ოპერაციის შედეგად, რომელიც:**

ა) არ წარმოადგენს საწარმოთა გაერთიანებას და

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

თუმცა, შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილ ინვესტიციებთან და ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობასთან დაკავშირებულ გამოსაქვით დროებით სხვაობებთან მიმართებით გადავადებული საგადასახადო აქტივი უნდა აღიარდეს 44-ე პუნქტის შესაბამისად.

25. ვალდებულებების აღიარებაში არსებითია ის მომენტი, რომ მათი საბალანსო ღირებულება უნდა დაიფაროს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში ეკონომიკურ სარგებელში განსახიერებული რესურსების საწარმოდან გასვლის ხარჯზე. როდესაც გადის რესურსები საწარმოდან, რესურსების შესაბამისი მთლიანი თანხა ან მისი ნაწილი საგადასახადო მოგების განსაზღვრისას შეიძლება გამოქვითვას დაექვემდებაროს ვალდებულების აღიარების მომდევნო პერიოდში. ასეთ შემთხვევაში, წარმოიშობა დროებითი სხვაობა ვალდებულების საბალანსო ღირებუ-

ლებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის. შესაბამისად, მოგებიდან გადასახადთან დაკავშირებით წარმოიშობა გადავადებული საგადასახადო აქტივი, რომლის ანაზღაურება უნდა მოხდეს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში, როდესაც საგადასახადო მოგების განსაზღვრისას მოხდება ვალდებულების შესაბამისი ნაწილის გამოქვითვა. ანალოგიურად, თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება ნაკლებია მის საგადასახადო ბაზაზე, ეს სხვაობა წარმოშობს გადავადებულ საგადასახადო აქტივს, მოგებიდან გადასახადთან დაკავშირებით, რომელიც უნდა ანაზღაურდეს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში.

მაგალითი

საწარმო აღიარებს 100 ფე-ის ვალდებულებას, რომელიც წარმოიშვა პროდუქტის საგარანტიო დანახარჯებიდან. დაბეგვრის მიზნებისათვის, პროდუქტის საგარანტიო დანახარჯები არ ექვემდებარება გამოქვითვას, ვიდრე საწარმო არ დაფარავს ვალდებულებებს. საგადასახადო განაკვეთი 25 %-ია.

ვალდებულების საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია (100 ფე-ის საბალანსო ღირებულებას აკლდება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში ამ ვალდებულებიდან საგადასახადო მიზნებისათვის გამოსაქვითი თანხა) . ვალდებულების დასაფარავად საწარმომ უნდა შეამციროს მომავალი პერიოდის საგადასახადო მოგება 100 ფე-ით, შესაბამისად შეამცირებს თავის გადასახადებს 25 ფე-ით (100 ფე-ის 25 %). სხვაობა ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა (100 ფე) და ნულის ტოლ საგადასახადო ბაზას შორის არის გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა (100 ფე). ამგვარად, საწარმო აღიარებს 25 ფე-ის გადავადებულ საგადასახადო აქტივს (100 ფე-ის 25 %) , იმ პირობით, რომ საწარმოს საკმარისი ოდენობის საგადასახადო მოგება ექნება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში გადასახადის შემცირების წყალობით.

26. ქვემოთ განხილულია ისეთი გამოსაქვითი დროებითი სხვაობების მაგალითები, რომლებიც იწვევს საგადასახადო აქტივების წარმოშობას:

ა) საპენსიო უზრუნველყოფის დანახარჯები შეიძლება გამოიქვითოს სააღრიცხვო მოგების განსაზღვრისას, როგორც დასაქმებულის მიერ გაწეული მომსახურება, მაგრამ იგი საგადასახადო მოგების გაანგარიშებისას გამოიქვითება იმ შემთხვევაში, თუ საპენსიო თანხები გადახდილია საწარმოს მიერ ან გადარიცხულია ფონდში. დროებითი სხვაობა არსებობს ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის; ვალდებულების საგადასახადო ბაზა, როგორც წესი, ნულის ტოლია. ამგვარი გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა წარმოშობს გადავადებულ საგადასახადო აქტივს იმ ეკონომიკური სარგებლის სახით, რომელსაც საწარმო მიიღებს საგადასახადო მოგების შემცირებით, როდესაც მოხდება საპენსიო უზრუნველყოფის თანხების გადახდა ან შენატანების გადახდა საპენსიო ფონდში;

ბ) კვლევით სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯების აღიარება ხარჯის სახით ხდება იმ საანგარიშგებო პერიოდის სააღრიცხვო მოგების განსაზღვრისას, როდესაც მოხდა დანახარჯების გაწევა, თუმცა შესაძლოა გათვალისწინებული არ იყოს მათი გამოქვითვა საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხიდან მომავალ საანგარიშგებო პერიოდამდე. სხვაობა კვლევით სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯების საგადასახადო ბაზასა (რომლის გამოქვითვა საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებულია მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში) და ნულის ტოლ საბალანსო ღირებულებას შორის არის გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა, რომელიც წარმოშობს გადავადებულ საგადასახადო აქტივს;

გ) საწარმოთა გაერთიანების დროს, შეძენის ღირებულება უნდა განაწილდეს შეძენილ იდენტიფიცირებად აქტივებსა და ვალდებულებებზე გაცვლის ოპერაციის თარიღისათვის არსებული სამართლიანი ღირებულების აღიარების მიხედვით. თუ შეძენის ვალდებულება აღიარებულია, მაგრამ შესაბამისი დანახარჯები მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდამდე არ ექვემდებარება გამოქვითვას საგადასახადო მოგების თანხიდან, წარმოიშობა გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა და, შესაბამისად, გადავადებული საგადასახადო აქტივი. გადავადებული საგადასახადო აქტივი წარმოიშობა აგრეთვე მაშინ, როცა შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივის სამართლიანი ღირებულება ნაკლებია მის საგადასახადო ბაზაზე. ორივე შემთხვევაში, გადავადებული საგადასახადო აქტივი გავლენას ახდენს გუდვილზე (იხ. 66-ე პუნქტი); და

დ) გარკვეული ტიპის აქტივების საბალანსო ღირებულება შეიძლება აისახოს სამართლიანი ღირებულებით, ან შესაძლოა გადაფასდეს ისე, რომ არ განხორციელდეს შესაბამისი ნაშთების კორექტირება დაბეგვრის მიზნებისთვის (იხ. მე-20 პუნქტი). გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა წარმოიშობა მაშინ, თუ აქტივის საგადასახადო ბაზა აჭარბებს მის საბალანსო ღირებულებას.

26(დ) პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითი
გამოსაქვითი დროებითი სხვაობების განსაზღვრა მე-2 წლის ბოლოს: 1-ლი წლის დასაწყისში A საწარმო 1,000 ფე-ად იძენს სავალო ინსტრუმენტს, რომლის ნომინალური ღირებულებაა 1,000 ფე და გადახდას ექვემდებარება დაფარვის ვადის დადგომისას, 5 წლის შემდეგ, 2%-იანი საპროცენტო განაკვეთით, რომლის შესაბამისად პროცენტის გადახდა ხდება ყოველი წლის ბოლოს. ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი შეადგენს 2%-ს. სავალო ინსტრუმენტის შეფასება ხდება სამართლიანი ღირებულებით. მე-2 წლის ბოლოს საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის 5%-მდე გაზრდის შედეგად სავალო ინსტრუმენტის სამართლიანი ღირებულება შემცირდა 918 ფე-მდე. თუ A საწარმო შეინარჩუნებს ამ სავალო ინსტრუმენტს, მოსალოდნელია, რომ მიიღებს სავალო ინსტრუმენტთან დაკავშირებულ ყველა სახელშეკრულებო ფულად ნაკადს. სავალო ინსტრუმენტის შესაბამისი შემოსულობა (ზარალი) დაბეგვრას (გამოქვითვას) ექვემდებარება მხოლოდ რეალიზების შემთხვევაში. დაბეგვრის მიზნებისთვის, სავალო ინსტრუმენტის გაყიდვის ან დაფარვის შემთხვევაში წარმოქმნილი შემოსულობა (ზარალი) გამოითვლება, როგორც სხვაობა მიღებულ თანხასა და სავალო ინსტრუმენტის თავდა-პირველ ღირებულებას შორის. შესაბამისად, ამ სავალო ინსტრუმენტის საგადასახადო ბაზა არის მისი თავდაპირველი ღირებულება. მე-2 წლის ბოლოს A საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში სხვაობა სავალო ინსტრუმენტის საბალანსო ღირებულებასა (918 ფე) და მის საგადასახადო ბაზას (1,000 ფე) შორის წარმოშობს გამოსაქვით დროებით სხვაობას 82 ფე-ის ოდენობით (იხ. მე-20 და 26(დ) პუნქტები), იმის მიუხედავად, A საწარმო მოელის თუ არა სავალო ინსტრუმენტის საბალა-ნსო ღირებულების ანაზღაურებას მისი გაყიდვის ან გამოყენების შედეგად, ე.ი. მისი შენარ-ჩუნებითა და სახელშეკრულებო ფულადი ნაკადების მიღებით, ან ერთობლივად ორივე ზემოაღნიშნული გზით. ეს იმით არის განპირობებული, რომ გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა არის სხვაობა (განსხვავება) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის, რაც წარმოშობს ისეთ თანხებს, რომელიც გამოქვითვას ექვემდებარება იმ მომავალი პერიოდების დასაბეგრი მოგების (საგადასახადო ზარალის) გამოთვლისას, როდესაც აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულება ანაზღაურდება ან დაიფარება (იხ. მე-5 პუნქტი). A საწარმო აქტივის გაყიდვის ან დაფარვის შემთხვევაში დასაბეგრი მოგების (საგადასახადო ზარალის) გამოთვლისას მიიღებს აქტივის საგადასახადო ბაზის (1,000 ფე) ეკვივალენტური თანხის გამოქვითვას.

27. გამოსაქვითი დროებითი სხვაობების ამოწურვა მომავალი საანგარიშგებო პერიოდების საგადასახადო მოგების ოდენობის შემცირებას იწვევს. თუმცა, საწარმო, გადასახდელი გადასახადების შემცირების სახით, ეკონომიკურ სარგებელს, მხოლოდ მაშინ მიიღებს, თუ მიიღებს საკმარის საგადასახადო მოგებას იმისათვის, რომ დაბალანსდეს გამოსაქვითი თანხები. ამგვარად, საწარმო გადავადებულ საგადასახადო აქტივებს აღიარებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც მოსალოდნელია ისეთი ოდენობის საგადასახადო მოგების წარმოშობა, რომლის მიმართაც შესაძლებელი იქნება გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის გამოყენება.

27ა. როდესაც საწარმო აფასებს, ექნება თუ არა დასაბეგრი მოგება, რომლის მიმართაც შესაძლებელი იქნება გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის გამოყენება, ის ითვალისწინებს, საგადასახადო კანონმდებლობა ზღუდავს თუ არა საგადასახადო მოგების წყაროებს, რომლის მიმართაც მას შეუძლია გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის გამოყენება. თუ საგადასახადო კანონმდებლობა ამგვარ შეზღუდვებს არ ითვალისწინებს, საწარმო გამოსაქვით დროებით სხვაობას აფასებს ერთობლივად, ყველა სხვა გამოსაქვით დროებით სხვაობასთან ერთად. თუმცა, თუ საგადასახადო კანონმდებლობა ზღუდავს ზარალის ჩათვლას გარკვეული სახის შემოსავლიდან გამოქვითვის სახით, გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა შეფასდება მხოლოდ შესაბამისი სახის გამოსაქვით დროებით სხვაობებთან ერთად.

28. საგადასახადო მოგების განსაზღვრისას გამოსაქვითი დროებითი სხვაობების გამოყენება შესაძლებელია მაშინ, როდესაც არსებობს ერთსა და იმავე საგადასახადო კანონმდებლობასთან და ერთსა და იმავე გადამხდელთან დაკავშირებული საკმარისი ოდენობის დასაბეგრი დროებითი სხვაობები, რომელთა ამოწურვა მოსალოდნელია:

ა) იმავე საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც მოსალოდნელია გამოსაქვითი დროებითი სხვაობების ამოწურვა; ან

ბ) იმ საანგარიშგებო პერიოდებში, რომლებშიც შეიძლება გადავადებული საგადასახადო აქტივის შედეგად წარმოშობილი საგადასახადო ზარალის გადმოტანა წინა ან მომდევნო პერიოდებიდან.

ამ შემთხვევაში, გადავადებული საგადასახადო აქტივი აღიარდება იმ საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც წარმოიშვა გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა.

29. როდესაც არ არსებობს საკმარისი ოდენობის დასაბეგრი დროებითი სხვაობები, რომლებიც დაკავშირებულია ერთსა და იმავე საგადასახადო კანონმდებლობასა და ერთსა და იმავე გადამხდელთან, საგადასახადო აქტივი იმ შემთხვევაში აღიარდება, თუ:

ა) მოსალოდნელია, რომ საწარმოს ექნება ერთსა და იმავე საგადასახადო კანონმდებლობასა და ერთსა და იმავე გადამხდელთან დაკავშირებული საკმარისი საგადასახადო მოგება იმავე საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც მოხდება გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის ამოწურვა (ან იმ საანგარიშგებო პერიოდებში, რომელშიც შეიძლება გადავადებული საგადასახადო აქტივიდან წარმოშობილი საგადასახადო ზარალის გადმოტანა წინა ან მომდევნო პერიოდებიდან). იმის შესაფასებლად, ექნება თუ არა საწარმოს საკმარისი ოდენობის საგადასახადო მოგება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში, საწარმო:

(i) გამოსაქვით დროებით სხვაობებს უდარებს მომავალ დასაბეგრ მოგებას, რომელსაც გამოკლებული აქვს ამ დროებითი გამოსაქვითი სხვაობების ამოწურვის შედეგად წარმოშობილი საგადასახადო გამოქვითვები. ეს შედარება გვიჩვენებს, რამდენად საკმარისია მომავალი დასაბეგრი მოგება იმისათვის, რომ საწარმომ გამოქვითოს ამ გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის ამოწურვის შედეგად წარმოშობილი თანხები;

(ii) საწარმო უგულებელყოფს იმ დასაბეგრ თანხებს, რომლებიც შეიძლება წარმოიშვას მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში გამოსაქვითი დროებითი სხვაობებიდან, რადგან ამგვარი გამოსაქვითი დროებითი სხვაობიდან წარმოშობილი გადავადებული საგადასახადო აქტივი თვითონ მოითხოვს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში საგადასახადო მოგების არსებობას, საკუთარი გამოყენებისთვის; ან

ბ) საწარმოს გააჩნია საგადასახადო დაგეგმვის შესაძლებლობა, რაც საგადასახადო მოგებას წარმოქმნის სათანადო საანგარიშგებო პერიოდებში.

29ა. მოსალოდნელი მომავალი საგადასახადო მოგების შეფასება შეიძლება ითვალისწინებდეს საწარმოს ზოგიერთი აქტივის ანაზღაურებას ისეთი ოდენობით, რომელიც აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას, თუ არსებობს საკმარისი მტკიცებულებები იმის ალბათობის, რომ საწარმო მიიღებს მას. მაგალითად, როდესაც აქტივი სამართლიანი ღირებულებითაა შეფასებული, საწარმომ უნდა გააანალიზოს, არსებობს თუ არა საკმარისი მტკიცებულებები დასკვნის გამოსატანად იმის შესახებ, რომ საწარმო აქტივის ანაზღაურებას ისეთი ოდენობით მიიღებს, რომელიც აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას. ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში

© IFRS Foundation

მოხდეს, მაგალითად, როდესაც საწარმო ვარაუდობს ფიქსირებულგანაკვეთიანი სავალო ინსტრუმენტის შენარჩუნებას და მისგან სახელშეკრულებო ფულადი ნაკადების მიღებას.

30. საგადასახადო შესაძლებლობების დაგეგმვა გულისხმობს იმას, რომ საწარმომ უნდა შექმნას ან გაზარდოს საგადასახადო შემოსავალი გარკვეულ საანგარიშგებო პერიოდებში, საგადასახადო ზარალის დაფარვამდე ან საგადასახადო კრედიტის მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდებში გადატანამდე. მაგალითად, ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობით, საგადასახადო მოგება შეიძლება შეიქმნას ან გაიზარდოს:

ა) იმისდა მიხედვით, რას ზეგრავს საწარმო: უკვე მიღებულ თუ მისაღებ საპროცენტო შემოსავლებს;

ბ) საგადასახადო მოგებიდან გარკვეული გამოქვითვების მოთხოვნების გადატანით;

გ) ისეთი აქტივების გაყიდვისა და იჯარით უკან დაბრუნებით, რომლებიც შეიძლება გაძვირდეს, მაგრამ მათი საგადასახადო ბაზა არ იცვლება გაძვირების შედეგად; და

დ) ისეთი აქტივების გაყიდვით, რომელთაგან მიღებული შემოსავალიც არ იბეგრება (მაგალითად, სახელმწიფო ობლიგაციები, ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად), რათა მოხდეს ისეთი საინვესტიციო აქტივების შეძენა, რომელთაგან მიღებული შემოსავალიც იბეგრება.

30. როდესაც საგადასახადო შესაძლებლობების დაგეგმვა გამოიწვევს შორეული საანგარიშგებო პერიოდიდან საგადასახადო მოგების გადმოწევას უახლოეს საანგარიშგებო პერიოდში, წინ გადაწეული საგადასახადო ზარალის ან საგადასახადო დავალიანების გამოყენება მაშინაც დამოკიდებულია მომავალი პერიოდის საგადასახადო მოგებაზე, მაგრამ ისეთზე, რომელიც არ წარმოიშობა მომავალი საანგარიშგებო პერიოდების დროებითი სხვაობიდან.

31. თუ საწარმოს გააჩნია წარსული პერიოდების ზარალი, მან უნდა იხელმძღვანელოს 35-ე და 36-ე პუნქტებით.

32. [გაუქმებულია]

გუდვილი

32ა. თუ საწარმოთა გაერთიანების დროს წარმოშობილი გუდვილის საბალანსო ღირებულება მის საგადასახადო ბაზაზე ნაკლებია, განსხვავება წარმოშობს გადავადებულ საგადასახადო აქტივს. გადავადებული საგადასახადო აქტივი, რომელიც წარმოიშობა გუდვილის თავდაპირველი აღიარების შედეგად, უნდა აღიარდეს საწარმოთა გაერთიანების აღრიცხვის პროცესის ნაწილის სახით, რადგან მოსალოდნელია საგადასახადო მოგების წარმოშობა და ამის საფუძველზე შესაძლებელი იქნება გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის გამოყენება.

აქტივის ან ვალდებულების თავდაპირველი აღიარება

33. აქტივის თავდაპირველი აღიარების შედეგად წარმოშობილი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის მაგალითია, როდესაც მოცემულ აქტივთან დაკავშირებული დაუბეგრავი სახელმწიფო გრანტი გამოიქვითება აქტივის საბალანსო ღირებულების წარმოშობისთანავე, მაგრამ მისი გამოქვითვა არ ხდება აქტივის ცვეთადი ღირებულებიდან (სხვანაირად რომ ვთქვათ, მისი საგადასახადო ბაზიდან). ამ დროს აქტივის საბალანსო ღირებულება ნაკლებია მის საგადასახადო ბაზაზე და ეს წარმოშობს გამოსაქვით დროებით სხვაობას. სახელმწიფო გრანტების ასახვა შეიძლება მოხდეს აგრეთვე გადავადებული შემოსავლის სახით. ამ შემთხვევაში სხვაობა გადავადებულ შემოსავალსა და მის ნულის ტოლ საგადასახადო ბაზას შორის წარმოადგენს გამოსაქვით დროებით სხვაობას. საწარმომ დროებითი სხვაობის ასახვისათვის გამოყენებული მეთოდის მიუხედავად, არ უნდა აღიაროს შესაბამისი გადავადებული საგადასახადო აქტივი, 22-ე პუნქტის მოთხოვნებიდან გამომდინარე.

გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალი და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტი

34. გადავადებული საგადასახადო აქტივის აღიარება, გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდებში გადაწევის მიზნით, შეიძლება მხოლოდ მაშინ, როდესაც მოსალოდნელია, რომ მომავალი საგადასახადო მო-

გება საკმარისი იქნება გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის გამოყენებისათვის.

35. გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის გამო წარმოშობილი გადავადებული აქტივის აღიარების კრიტერიუმი იგივეა, რაც გამოსაქვითი დროებითი სხვაობების შედეგად წარმოშობილი გადავადებული საგადასახადო აქტივისათვის. მაგრამ გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალის არსებობის ფაქტი, თავისთავად, ადასტურებს მომავალი პერიოდის საგადასახადო მოგების არსებობას. ამგვარად, თუ საწარმოს გააჩნია წარსული წლების ზარალი, მან გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და საგადასახადო კრედიტის შედეგად წარმოშობილი გადავადებული საგადასახადო აქტივი უნდა აღიაროს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საწარმოს აქვს საკმარისი დასაბეგრი დროებითი სხვაობები ან, როდესაც მოსალოდნელია ისეთი სიდიდის მომავალი პერიოდის საგადასახადო მოგების არსებობა, რომელიც საკმარისი იქნება გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და საგადასახადო კრედიტის გამოყენებისათვის. ასეთ სიტუაციაში 82-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში აისახოს გადავადებული საგადასახადო აქტივის თანხა და განიმარტოს მისი აღიარების დამადასტურებელი საფუძველი.

36. იმის შესაფასებლად, იქნება თუ არა მომავალი საანგარიშგებო პერიოდის საგადასახადო მოგება საკმარისი გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალის ან საგადასახადო კრედიტის გამოყენებისათვის, საწარმომ უნდა განიხილოს შემდეგი კრიტერიუმები:

ა) გააჩნია თუ არა საწარმოს საკმარისი დასაბეგრი დროებითი სხვაობები, ერთი და იმავე საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით იმავე დაბეგვრას დაქვემდებარებულ საწარმოსათვის, რომელიც მომავალში გამოიწვევს ისეთი საგადასახადო მოგების თანხის წარმოქმნას, რომლის მიმართაც შესაძლებელი იქნება გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და საგადასახადო კრედიტის გამოყენება, ვიდრე ეს სხვაობები ამოიწურება;

ბ) მოსალოდნელია თუ არა, რომ საწარმომ მიიღოს საგადასახადო მოგება გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალის ან გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის ამოწურვამდე;

გ) წარმოშობილია თუ არა გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალი ისეთი გარემოებების გამო, რომელთა განმეორებაც ნაკლებად არის მოსალოდნელი; და

დ) შეუძლია თუ არა საწარმოს საგადასახადო შესაძლებლობების დაგეგმვა (იხ. პუნქტი 30), რის საფუძველზეც საწარმო მიიღებს საგადასახადო მოგებას იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც შესაძლებელია გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და საგადასახადო კრედიტის გამოყენება.

თუ მოსალოდნელი არ არის, რომ საწარმო მიიღებს იმ ოდენობის საგადასახადო მოგებას, რომლის მიმართაც შეიძლება გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის გამოყენება, მაშინ გადავადებული საგადასახადო აქტივის აღიარება არ ხდება.

აუღიარებელი გადავადებული საგადასახადო აქტივების ხელახალი შეფასება

37. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების წარდგენის ყოველი თარიღისათვის საწარმომ ხელახლა უნდა შეაფასოს აუღიარებელი გადავადებული საგადასახადო აქტივი. საწარმო წინა პერიოდის აუღიარებელ გადავადებულ საგადასახადო აქტივს აღიარებს იმ შემთხვევაში, თუ მოსალოდნელია, რომ მომავალი საგადასახადო მოგებით დაიფარება გადავადებული საგადასახადო აქტივი. მაგალითად, სავაჭრო პირობების გაუმჯობესებამ მომავალში შეიძლება გამოიწვიოს საწარმოში საკმარისი საგადასახადო მოგების წარმოქმნა, იმ თვალსაზრისით, რომ გადავადებულმა საგადასახადო აქტივმა დააკმაყოფილოს 24-ე ან 34-ე პუნქტების კრიტერიუმები. მეორე მაგალითი: როდესაც საწარმომ ხელახლა უნდა შეაფასოს გადავადებული საგადასახადო აქტივები საწარმოთა გაერთიანების თარიღისათვის ან შემდგომ პერიოდში (იხ. პუნქტები 67 და 68).

შვილობილ საწარმოებში, მეკავშირე საწარმოებსა და ფილიალებში დაბანდებული ინვესტიციები და ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა

38. დროებითი სხვაობები წარმოიშობა მაშინ, როდესაც შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილი ინვესტიციების საბალანსო ღირებულება, ან ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობის წილის (კერძოდ, მშობელი საწარმოს ან ინვესტორის წილი შვილობილი საწარმოების, მეკავშირე საწარმოების, ფილიალების ან ინვესტირებული საწარმოს წმინდა აქ-

© IFRS Foundation

ტივებში, გუდვილის საბალანსო ღირებულების ჩათვლით) საბალანსო ღირებულება განსხვავდება ინვესტიციების ან მონაწილეობის წილის საგადასახადო ბაზისაგან, რომელიც ხშირად მათი თვითღირებულების ტოლია. ამგვარი სხვაობები შეიძლება წარმოიშვას სხვადასხვა ვითარებაში:

ა) შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებში, მეკავშირე საწარმოებსა და ერთობლივ საქმიანობაში გაუნაწილებელი მოგების არსებობისას;

ბ) სავალუტო კურსებში არსებული ცვლილებების გამო, როდესაც მშობელი საწარმო და მისი შვილობილი საწარმოები სხვადასხვა ქვეყნებშია განლაგებული; და

გ) მეკავშირე საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციების საბალანსო ღირებულების მათ ანაზღაურებად ღირებულებამდე შემცირების გამო.

დროებითი სხვაობები კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიძლება განსხვავდებოდეს მშობელი საწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში ამ ინვესტიციასთან დაკავშირებით ასახული დროებითი სხვაობებისაგან, თუ მშობელი საწარმო ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში ინვესტიციებს ასახავს თვითღირებულებით ან გადაფასებული ღირებულებით.

39. საწარმომ გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება უნდა აღიაროს ყველა დასაბეგრი დროებითი სხვაობისათვის, რომელიც დაკავშირებულია შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილ ინვესტიციებთან და ერთობლივ საქმიანობაში წილობრივ მონაწილეობასთან, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც სრულდება ორივე პირობა:

ა) მშობელ საწარმოს, ინვესტორს, ერთობლივ მეწილეს ან ერთობლივ ოპერატორს შეუძლია გააკონტროლოს დროებითი სხვაობების ამოწურვის ვადები; და

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

40. თუ მშობელი საწარმო აკონტროლებს შვილობილი საწარმოების დივიდენდების პოლიტიკას, მაშინ შესაძლებელია ინვესტიციებთან დაკავშირებული სხვაობების ამოწურვისვადებზე კონტროლის განხორციელება (მათ შორის, არა მარტო გაუნაწილებელი მოგების გამო წარმოშობილი დროებითი სხვაობების, არამედ საგარეო გაცვლითი ოპერაციების შედეგად წარმოშობილი დროებითი სხვაობების კონტროლი). უფრო მეტიც, ხშირად შეუძლებელია მოგებიდან გადასახადის ვალდებულების თანხის განსაზღვრა, როდესაც დროებითი სხვაობა ამოიწურება. ამგვარად, თუ მშობელი საწარმო დაადგენს, რომ მოგების თანხების განაწილება არ მოხდება უახლოეს მომავალში, მშობელმა საწარმომ არ უნდა აღიაროს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება. ანალოგიური მიდგომა გამოიყენება ფილიალებში ინვესტიციების მიმართ.

41. საწარმო არაფულად აქტივებსა და ვალდებულებებს აღრიცხავს თავის სამუშაო ვალუტაში (იხ. ბასს 21 – *„უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული შედეგები“*). როდესაც ანგარიშვალდებული საწარმოს საგადასახადო მოგება ან საგადასახადო ზარალი (და შესაბამისად, მათი არაფულადი აქტივებისა და ვალდებულებების საგადასახადო ბაზა) განისაზღვრება განსხვავებულ ვალუტაში, გასაცვლელ სავალუტო კურსში მომხდარი ცვლილებების შედეგად წარმოიშობა დროებითი სხვაობები. ანგარიშვალდებულმა საწარმომ უნდა აღიაროს წარმოქმნილი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება ან აქტივი (24-ე პუნქტის მიხედვით). წარმოქმნილი გადავადებული გადასახადი დადებეტდება ან დაკრედიტდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში (იხ. პუნქტი 58).

42. მეკავშირე საწარმოში ინვესტორი არ აკონტროლებს ამ საწარმოს და, როგორც წესი, არ მონაწილეობს მისი დივიდენდების პოლიტიკის განსაზღვრაში. შესაბამისად, თუ არ არსებობს შეთანხმება იმის შესახებ, რომ მეკავშირე საწარმომ არ უნდა გაანაწილოს დივიდენდები უახლოეს მომავალში, ინვესტორმა უნდა აღიაროს მეკავშირე საწარმოში ინვესტიციებთან დაკავშირებული დასაბეგრი დროებითი სხვაობის შედეგად წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულება. ზოგჯერ, ინვესტორს არ შეუძლია გადასახადი თანხის განსაზღვრა, რომელიც მაშინ უნდა იქნეს გადახდილი, როდესაც იგი აინაზღაურებს მეკავშირე საწარმოში დაბანდებული ინვესტიციების თვითღირებულებას, მაგრამ მას შეუძლია განსაზღვროს მინიმალური გადასახდელი თანხის ან მისი გადამეტების სიდიდე. ამ შემთხვევაში, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება განისაზღვრება აღნიშნული თანხით.

43. როგორც წესი, ერთობლივ საქმიანობაში მხარეთა შორის შეთანხმებით განსაზღვრული უნდა იყოს მოგების განაწილების წესი (მოგებიდან წილის მიღების წესი), აგრეთვე უნდა დადგინდეს, ამგვარ საკითხებზე გადაწყვეტილების მიღებისას როდის არის საჭირო ყველა მონაწილე მხარის ან მხარეთა ჯგუფის ერთსულოვანი თანხმობა. როდესაც ერთობლივი მეწილე, ან ერთობლივი

ოპერატორი აკონტროლებს ერთობლივი საქმიანობის მოგებაში მისი კუთვნილი წილის განაწილების წესს და მოსალოდნელია, რომ მოგებიდან მისი კუთვნილი წილი არ განაწილდება უახლოეს მომავალში, მაშინ არ უნდა აღიარდეს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება.

44. **საწარმომ გადავადებული საგადასახადო აქტივი უნდა აღიაროს ყველა გამოსაქვითი დროებითი სხვაობისათვის, რომელიც წარმოიშობა შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილი ინვესტიციებიდან და ერთობლივ საქმიანობაში წილობრივი მონაწილეობის შედეგად, მხოლოდ მაშინ, როდესაც მოსალოდნელია, რომ:**

ა) დროებითი სხვაობა ამოიწურება უახლოეს მომავალში; და

ბ) იარსებებს საგადასახადო მოგება, რომლის მიმართ შესაძლებელი იქნება დროებითი სხვაობების გამოყენება.

45. იმის დასადგენად, საწარმომ უნდა აღიაროს თუ არა გადავადებული საგადასახადო აქტივი შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილ ინვესტიციებთან და ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობასთან დაკავშირებულ გამოსაქვით დროებით სხვაობებთან მიმართებით, მან უნდა იხელმძღვანელოს წინამდებარე სტანდარტის 28-31-ე პუნქტების მითითებებით.

შეფასება

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

47. **გადავადებული საგადასახადო აქტივები და ვალდებულებები უნდა შეფასდეს იმ საგადასახადო განაკვეთებით, რომელთა გამოყენებაც მოსალოდნელია იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც მოხდება აქტივის გაყიდვა, ან ვალდებულების დაფარვა, იმ საგადასახადო განაკვეთებისა (და საგადასახადო კანონმდებლობის) საფუძველზე, რომლებიც უკვე შესულია ძალაში ან არსებითად ძალაში შესულია საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.**

48. როგორც წესი, მიმდინარე და გადავადებული საგადასახადო აქტივების სიდიდის განსაზღვრისას იყენებენ იმ საგადასახადო განაკვეთებს, რომლებიც დადგენილია საგადასახადო კანონმდებლობით. თუმცა, ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობაში, სახელმწიფოს მიერ საგადასახადო განაკვეთების (საგადასახადო კანონების) გამოქვეყნება არსებით გავლენას ახდენს მათ ფაქტობრივ ძალაში შესვლაზე, რაც შეიძლება თვეობით გაგრძელდეს. ასეთ სიტუაციაში, საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების გაანგარიშებისას გამოიყენება უკვე გამოქვეყნებული საგადასახადო განაკვეთები (და საგადასახადო კანონები).

49. როდესაც სხვადასხვა დონის საგადასახადო შემოსავლისათვის გამოიყენება სხვადასხვა საგადასახადო განაკვეთები, გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების გაანგარიშება (შეფასება) უნდა მოხდეს საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) მიმართ გამოსაყენებელი განაკვეთების საშუალო სიდიდით, იმ საანგარიშგებო პერიოდების შესაბამისად, როდესაც მოსალოდნელია დროებითი სხვაობების ამოწურვა.

50. [გაუქმებულია]

51. **გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და გადავადებული საგადასახადო აქტივების სიდიდის გაანგარიშებებმა უნდა ასახოს ის საგადასახადო შედეგები, რომლებიც გამომდინარეობს საწარმოს აქტივების საბალანსო ღირებულების ანაზღაურებისა და ვალდებულებების დაფარვის წესიდან, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის.**

51ა. ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობით, ის წესი, რომლის მიხედვითაც საწარმო აინაზღაურებს (ფარავს) აქტივების (ვალდებულებების) საბალანსო ღირებულებას, გავლენას ახდენს:

ა) საწარმოს მიერ აქტივის (ვალდებულების) საბალანსო ღირებულების ანაზღაურების (დაფარვის) შესაბამის საგადასახადო განაკვეთზე; და/ან

ბ) აქტივის (ვალდებულების) საგადასახადო ბაზაზე.

ასეთ სიტუაციაში, საწარმომ გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და გადავადებული საგადასახადო აქტივების გაანგარიშებისას უნდა გამოიყენოს ის საგადასახადო განაკვეთი და საგადასახადო ბაზა, რომელიც შეესაბამება მათი ანაზღაურების ან დაფარვის წესს.

 © IFRS Foundation

მაგალითი ა

ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულება 100 ფე-ია და საგადასახადო ბაზა - 60 ფე. საგადასახადო განაკვეთი 20% გამოყენებულ უნდა იქნეს მაშინ, თუ ძირითადი საშუალება გაიყიდება, ხოლო ყველა სხვა შემოსავლისათვის დადგენილი საგადასახადო განაკვეთი შეადგენს 30%-ს.

საწარმომ უნდა აღიაროს 8 ფე-ის ტოლი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (40-ის 20%), თუ იგი ვარაუდობს აქტივის გაყიდვას ისე, რომ იგი მომავალში აღარ იყოს გამოყენებული; თუ გათვალისწინებულია აქტივის დატოვება საწარმოში და საბალანსო ღირებულების ანაზღაურება მისი შემდგომი გამოყენებით, მაშინ საწარმომ უნდა აღიაროს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება 12 ფე (40-ის 30%).

მაგალითი ბ

ძირითადი საშუალების თვითღირებულებაა 100 ფე, ხოლო მისი საბალანსო ღირებულება 80 ფე გადაფასდა 150 ფე-მდე. საგადასახადო მიზნებისათვის არ განხორციელებულა სათანადო კორექტირება. საგადასახადო დაბეგვრის მიზნების დაგროვილი ცვეთის თანხა 30 ფე-ია, ხოლო საგადასახადო განაკვეთი - 30 %. თუ ძირითადი საშუალება გაიყიდება მის თვითღირებულებაზე მაღალი ფასით, დაგროვილი საგადასახადო ცვეთა 30 ფე უნდა ჩაირთოს საგადასახადო (დასაბეგრი) შემოსავლის თანხაში, მაგრამ დადებითი სხვაობა გასაყიდ ფასსა და ძირითადი საშუალების თვითღირებულების შორის არ იბეგრება.

აქტივის საგადასახადო ბაზა არის 70 ფე, ხოლო 80 ფე არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობა. თუ საწარმო ვარაუდობს აქტივის საბალანსო ღირებულების ანაზღაურებას მისი გამოყენებით, მან უნდა მიიღოს 150 ფე საგადასახადო შემოსავალი, მაგრამ შესაძლებელი იქნება მხოლოდ 70 ფე ცვეთის გამოქვითვა. აქედან გამომდინარე, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება უდრის 24 ფე-ს (80-ის 30%). თუ საწარმო ვარაუდობს აქტივის საბალანსო ღირებულების ანაზღაურებას მისი დაუყოვნებლივ გაყიდვით 150 ფე-ად, მაშინ გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება გამოითვლება შემდეგნაირად:

	დასაბეგრი დროებითი სხვაობა	*საგადასახადო განაკვეთი*	*გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება*
დაგროვილი საგადასახადო ცვეთა	*30*	*30%*	*9*
შემოსულობის ნამეტი თვითღირებულებაზე	*50*	*ნული*	*-*
სულ:	*80*		*9*

შენიშვნა: (61ა) პუნქტის შესაბამისად, დამატებითი გადავადებული გადასახადი, რომელიც წარმოიშვა გადაფასების შედეგად, აისახება სხვა სრულ შემოსავალში.

მაგალითი გ

მონაცემები ისეთივეა, როგორც (ბ) მაგალითში. განსხვავება მხოლოდ ისაა, რომ თუ ძირითადი საშუალება გაიყიდება თვითღირებულებაზე მაღალი ფასით, დაგროვილი ცვეთის თანხა ჩაირთვება საგადასახადო შემოსავლის თანხაში (საგადასახადო განაკვეთია 30%) და გაყიდვიდან მიღებული შემოსულობა იბეგრება 40%-ით, ინფლაციის გათვალისწინებით კორექტირებული თვითღირებულების, 110 ფე-ის გამოქვითვის შემდეგ.

გაგრძელება

თუ საწარმო ვარაუდობს ძირითადი საშუალების გამოყენებას მისი საბალანსო ღირებულების ამოსაღებად, მან უნდა მიიღოს 150 ფე დასაბეგრი შემოსავალი, მაგრამ შესაძლებელი იქნება მხოლოდ 70 ფე ცვეთის გამოქვითვა. აქედან გამომდინარე, საგადასახადო ბაზა უდრის 70-ს. 80 ფე არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობა და 24 ფე (80-ის 30%) - გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება, როგორც (ბ) მაგალითში.

თუ საწარმო ვარაუდობს აქტივის საგადასახადო ღირებულების ანაზღაურებას მისი დაუყოვნებლივ გაყიდვით 150 ფე-ად, საწარმოს შეუძლია გამოქვითოს 110 ფე ინდექსირებული თვითღირებულება. 40 ფე-ის ტოლი წმინდა შემოსულობა დაიბეგრება 40%-ით. გარდა ამისა, 30 ფე დაგროვილი ცვეთის თანხა ჩაირთვება საგადასახადო შემოსავალში და დაიბეგრება 30%-ით. აქედან გამომდინარე, საგადასახადო ბაზა უდრის 80 ფე-ს (110-30), 70 ფე არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობა და 25 ფე - გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (40-ის 40% + 30-ის 30%). თუ მოცემულ მაგალითში საგადასახადო ბაზის გაანგარიშება გასაგები არ არის, იხ. მე-10 პუნქტში განხილული ძირითადი პრინციპი.

შენიშვნა: (61ა) პუნქტის თანახმად, გადაფასების შედეგად წარმოშობილი დამატებითი გადავადებული გადასახადი აისახება სხვა სრულ შემოსავალში.)

51ბ. თუ გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება, ან გადავადებული საგადასახადო აქტივი წარმოიშობა არაცვეთად აქტივთან დაკავშირებით, რომელიც შეფასებულია ბასს 16-ით განსაზღვრული გადაფასების მოდელის მიხედვით, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების, ან გადავადებული საგადასახადო აქტივის შეფასებამ უნდა ასახოს გაყიდვის მეშვეობით არაცვეთადი აქტივის საბალანსო ღირებულების ანაზღაურების საგადასახადო შედეგები, ამ აქტივის საბალანსო ღირებულების შეფასების საფუძვლის მიუხედავად. შესაბამისად, თუ საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, აქტივის გაყიდვის შედეგად მიღებული დასაბეგრი თანხისთვის დადგენილი საგადასახადო განაკვეთი განსხვავდება საგადასახადო განაკვეთისგან, რომელიც გამოიყენება აქტივის გამოყენების შედეგად მიღებული დასაბეგრი თანხის მიმართ, არაცვეთად აქტივთან დაკავშირებული გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების, ან გადავადებული საგადასახადო აქტივის შესაფასებლად გამოიყენება ზემოთ მითითებული საგადასახადო განაკვეთებიდან პირველი.

51გ. თუ გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება, ან გადავადებული საგადასახადო აქტივი წარმოიშობა საინვესტიციო ქონებასთან დაკავშირებით, რომელიც შეფასებულია სამართლიანი ღირებულების მოდელის გამოყენებით ბასს 40-ის შესაბამისად, არსებობს უარყოფადი დაშვება იმისა, რომ საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულების ანაზღაურება მოხდება გაყიდვის მეშვეობით. შესაბამისად, თუ აღნიშნული დაშვება არ არის უარყოფადი, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების, ან გადავადებული საგადასახადო აქტივის შეფასებამ უნდა ასახოს საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულების ანაზღაურების საგადასახადო შედეგები მხოლოდ მისი გაყიდვის მეშვეობით. აღნიშნული დაშვება მაშინ არის უარყოფადი, თუ საინვესტიციო ქონება არის ცვეთადი და საწარმო ინარჩუნებს მას ისეთი ბიზნესმოდელის ფარგლებში, რომლის მიზანია პრაქტიკულად მთელი ეკონომიკური სარგებლის მოხმარება, რომელიც მიიღება გარკვეული დროის განმავლობაში საინვესტიციო ქონების გამოყენებით და არა მისი გაყიდვის შედეგად. თუ მოცემული დაშვება უარყოფადია, საწარმომ უნდა გამოიყენოს 51-ე და 51ა პუნქტების მოთხოვნები.

51გ პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითი

საინვესტიციო ქონების თვითღირებულებაა 100, ხოლო მისი სამართლიანი ღირებულება - 150. ქონება შეფასებულია სამართლიანი ღირებულების მოდელით, ბასს 40-ის შესაბამისად. იგი შედგება მიწის ნაკვეთისგან, რომლის თვითღირებულებაა 40 და სამართლიანი ღირებულება - 60 და შენობისგან, რომლის თვითღირებულებაა 60 და სამართლიანი ღირებულება - 90. მიწას გააჩნია განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადა.

გაგრძელება

© IFRS Foundation

საგადასახადო მიზნებისთვის შენობის დაგროვილი ცვეთა შეადგენს 30-ს. საინვესტიციო ქონების სამართლიანი ღირებულების არარეალიზებული ცვლილებები გავლენას არ ახდენს საგადასახადო (დასაბეგრ) მოგებაზე. თუ საინვესტიციო ქონება გაიყიდება მის თვითღირებულებაზე უფრო მაღალი ფასით, მაშინ 30-ის ტოლი დაგროვილი საგადასახადო ცვეთის აღდგენა ჩაირთვება საგადასახადო (დასაბეგრი) მოგების თანხაში და დაიბეგრება ჩვეულებრივი საგადასახადო განაკვეთით ანუ 30%-ით. რაც შეეხება მისი გაყიდვიდან მიღებულ შემოსულობასა და თვითღირებულებას შორის სხვაობის თანხას: საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, 25%-იანი საგადასახადო განაკვეთი გამოიყენება აქტივებისთვის, რომლებსაც საწარმო ფლობდა ორ წელზე ნაკლები პერიოდის განმავლობაში და 20%-იანი განაკვეთი აქტივებისთვის, რომლებსაც ორი წლის, ან უფრო მეტი ხნის განმავლობაში ფლობდა.

ვინაიდან საინვესტიციო ქონება შეფასებულია ბასს 40-ის სამართლიანი ღირებულების მოდელის მიხედვით, არსებობს უარყოფადი დაშვება იმისა, რომ საწარმო საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულებას აინაზღაურებს მხოლოდ გაყიდვის შედეგად. თუ ეს დაშვება არ არის უარყოფადი, გადავადებული გადასახადი ასახავს საბალანსო ღირებულების ანაზღაურების საგადასახადო შედეგებს მხოლოდ ქონების გაყიდვის მეშვეობით, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ საწარმო ვარაუდობს ქონებიდან საიჯარო შემოსავლის მიღებას მის გაყიდვამდე.

მიწის საგადასახადო ბაზა არის 40, მისი გაყიდვის შემთხვევაში და, ამასთან, არსებობს დასაბეგრი დროებითი სხვაობა 20 (60-40). შენობის საგადასახადო ბაზა არის 30 (60-30), მისი გაყიდვის შემთხვევაში და ამასთან არსებობს დასაბეგრი დროებითი სხვაობა 60 (90-30). მაშასადამე, საინვესტიციო ქონებასთან დაკავშირებული მთლიანი დასაბეგრი დროებითი სხვაობა იქნება 80 (20+60).

47-ე პუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო განაკვეთი არის განაკვეთი, რომლის გამოყენებაც მოსალოდნელია იმ პერიოდში, როდესაც საინვესტიციო ქონება გაიყიდება. ამგვარად, თუ საწარმო ვარაუდობს ქონების გაყიდვას მას შემდეგ, რაც ორ წელზე მეტი პერიოდის განმავლობაში გამოიყენებს მას, შესაბამისი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება გამოითვლება შემდეგნაირად:

	დასაბეგრი დროებითი სხვაობა	*საგადასახადო განაკვეთი*	*გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება*
დაგროვილი საგადასახადო ცვეთა	30	30%	9
შემოსულობის ნამეტი თვითღირებულებაზე	50	20%	10
სულ:	80		19

თუ საწარმო ვარაუდობს ქონების გაყიდვას მისი ორ წელზე ნაკლები პერიოდის განმავლობაში გამოყენების შემდეგ, ზემოთ ნაჩვენებ გაანგარიშებებში 20% განაკვეთის ნაცვლად, საწარმომ უნდა გამოიყენოს 25% განაკვეთი, თვითღირებულებაზე შემოსულობის ნამეტი თანხის მიმართ.

თუ ამის ნაცვლად საწარმო ინარჩუნებს შენობას ისეთი ბიზნესმოდელის ფარგლებში, რომლის მიზანია, პრაქტიკულად მთელი ეკონომიკური სარგებლის მოხმარება, რომელიც მიიღება გარკვეული დროის განმავლობაში შენობის გამოყენებით და არა მისი გაყიდვით, ზემოაღნიშნული დაშვება შენობისთვის უნდა უარვყოთ. თუმცა, მიწის ნაკვეთი არ არის ცვეთადი აქტივი. ამგვარად, მიწისთვის არ უნდა უარვყოთ დაშვება იმისა, რომ მისი საბალანსო ღირებულების ანაზღაურება მოხდება გაყიდვის შედეგად. ეს იმას ნიშნავს, რომ გადავადებული ყიდვის მეშვეობით, საგადასახადო ვალდებულება უნდა ასახავდეს შენობის საბალანსო ღირებულების ანაზღაურების საგადასახადო შედეგებს მისი გამოყენების

გაგრძელება

მეშვეობით, ხოლო მიწის ნაკვეთის საბალანსო ღირებულების ანაზღაურების საგადასახადო შედეგებს - მისი გაყიდვის მეშვეობით.

შენობის საგადასახადო ბაზა არის 30 (60 – 30), მისი გამოყენების შემთხვევაში და, ამასთან, არსებობს დასაბეგრი დროებითი სხვაობა 60 (90-30), რის შედეგადაც გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება იქნება 18 (60-ის 30%).

მიწის საგადასახადო ბაზა არის 40, მისი გაყიდვის შემთხვევაში და, ამასთან, არსებობს დასაბეგრი დროებითი სხვაობა 20 (60-40), რის შედეგადაც გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება იქნება 4 (20-ის 20%).

მაშასადამე, თუ შენობის მიმართ უარყოფილი იქნება დაშვება იმისა, რომ საბალანსო ღირებულების ანაზღაურება მოხდება მისი გაყიდვის მეშვეობით, საინვესტიციო ქონებასთან დაკავშირებული გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება იქნება 22 (18+4).

51დ. 51გ პუნქტში აღწერილი უარყოფადი დაშვება იმ შემთხვევაშიც გამოიყენება, როდესაც გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება, ან გადავადებული საგადასახადო აქტივი წარმოიშობა საინვესტიციო ქონების შეფასების შედეგად საწარმოთა გაერთიანების დროს, თუ საწარმო სამართლიანი ღირებულების მოდელს გამოიყენებს, როდესაც შემდგომში შეაფასებს ამ საინვესტიციო ქონებას.

51ე. 51ბ-51დ პუნქტები არ ცვლის მოთხოვნას იმის შესახებ, რომ საწარმომ გადავადებული საგადასახადო აქტივების აღიარებისა და შეფასებისას უნდა გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტის 24-33-ე პუნქტებში აღწერილი პრინციპები (გამოსაქვითი დროებითი სხვაობები) და 34-36-ე პუნქტებში აღწერილი პრინციპები (გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალი და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტები).

52. [გადატანილია და მიენიჭა ახალი ნომერი - 51ა]

52ა. ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობით, მოგებიდან გადასახადის გადახდა ხორციელდება მაღალი ან დაბალი განაკვეთით, თუ ხდება წმინდა მოგების ან გაუნაწილებელი მოგების მთლიანად ან ნაწილობრივ გაცემა დივიდენდის სახით საწარმოს აქციონერებზე. ზოგიერთი სხვა ქვეყნების კანონმდებლობით, შესაძლოა დაშვებული იყოს მოგებიდან გადასახადის თანხის უკან დაბრუნება ან ანაზღაურება, თუ ხდება წმინდა მოგების ან გაუნაწილებელი მოგების მთლიანად ან ნაწილობრივ გაცემა დივიდენდის სახით საწარმოს აქციონერებზე. ასეთ გარემოებებში, მიმდინარე და გადავადებული საგადასახადო აქტივები და საგადასახადო ვალდებულებები უნდა შეფასდეს იმ საგადასახადო განაკვეთებით, რომლებიც გამოიყენება გაუნაწილებელი მოგებისათვის.

52ბ. [გაუქმებულია]

52ა და 57ა პუნქტების საილუსტრაციო მაგალითი

მოცემული მაგალითი განიხილავს მიმდინარე და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების შეფასებას იმ საწარმოსათვის, რომლის ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად მოგებიდან გადასახადის გადახდა გაუნაწილებელ მოგებაზე ხდება მაღალი (50%) განაკვეთით და ამ თანხის უკან დაბრუნება ხორციელდება მოგების განაწილების დროს. გადასახადის განაკვეთი განაწილებულ მოგებაზე არის 35%. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, 20X1 წლის 31 დეკემბერს, საწარმო არ აღიარებს ვალდებულებად საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ შეთავაზებულ ან გამოცხადებულ დივიდენდებს. ამდენად, არ ხდება დივიდენდების აღიარება 20X1 წელს. დასაბეგრი შემოსავალი 20X1 წლისათვის არის 100 000 ფე წმინდა დასაბეგრი დროებითი სხვაობა 20X1 წლისათვის არის 40 000 ფე.

საწარმო აღიარებს მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებას და მიმდინარე მოგებიდან გადასახადის ხარჯს 50 000 ფე-ის ოდენობით. არ ხდება აქტივის აღიარება იმ თანხისათვის, რომელიც პოტენციურად ექვემდებარება უკან დაბრუნებას მომავალში დივიდენდების შესაბამისად. საწარმო ასევე აღიარებს გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას და გადავადებულ საგადასახადო ხარჯს 20 000 ფე-ის ოდენობით (40 000-ის 50%), რომელიც წარმოადგენს მოგების გადასახადს და საწარმომ უნდა გადაიხადოს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო

© IFRS Foundation

გაგრძელება

ღირებულების ანაზღაურებისას ან დაფარვისას, გაუნაწილებელი მოგებისათვის გამოყენებული საგადასახადო განაკვეთების შესაბამისად.

მოგვიანებით, 20X2 წლის 15 მარტს, საწარმო წინა საოპერაციო მოგებიდან ვალდებულების სახით აღიარებს დივიდენდებს 10 000 ფე-ის ოდენობით.

20X2 წლის 15 მარტს საწარმო აღიარებს მოგებიდან გადასახადის ანაზღაურებას 1500 ფე-ის ოდენობით (ვალდებულებად აღიარებული დივიდენდების 15%), როგორც მიმდინარე საგადასახადო აქტივს და როგორც მიმდინარე მოგებიდან გადასახადის შემცირებას 20X2 წლისთვის.

53. არ შეიძლება გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების დისკონტირება.

54. გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების საიმედოდ განსაზღვრა დისკონტირების საფუძველზე მოითხოვს თითოეული დროებითი სხვაობის ამოწურვის ვადების დეტალურ გრაფიკს. უმრავლეს შემთხვევაში, ეს პრაქტიკულად მიუწვდომელია ან ძალიან შრომატევადია. ამიტომ მიზანშეწონილი არ არის გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების დისკონტირების მოთხოვნა. დისკონტირების დაშვება და არა მოთხოვნა გამოიწვევდა ისეთ გადავადებულ საგადასახადო აქტივებსა და ვალდებულებებს, რომლებიც შესადარისი არ იქნებოდა სხვა საწარმოების შესაბამის მაჩვენებლებთან. ამიტომ, წინამდებარე სტანდარტით არ მოითხოვება და არც დაიშვება გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების დისკონტირება.

55. დროებითი სხვაობები განისაზღვრება აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების მიხედვით. ეს ხდება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა თავისთავად ხდება დისკონტირების საფუძველზე. მაგალითად, საპენსიო უზრუნველყოფის ვალდებულების შემთხვევაში (იხ. ბასს 19 - „*დასაქმებულთა გასამრჯელოები*“).

56. გადავადებული საგადასახადო აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა გადაისინჯოს ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. საწარმომ უნდა შეამციროს გადავადებული საგადასახადო აქტივის საბალანსო ღირებულება იმ შემთხვევაში, თუ აღარ არის მოსალოდნელი საკმარისი დასაბეგრი მოგების მიღება, რომელიც გადავადებული საგადასახადო აქტივის სრულად ან ნაწილობრივ გამოყენებით სარგებლის მიღებას შესაძლებელს გახდის. ამგვარი შემცირება უნდა აღდგეს იმ შემთხვევაში, როდესაც მოსალოდნელი იქნება საკმარისი საგადასახადო მოგების მიღება.

მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების აღიარება

57. რომელიმე ოპერაციასთან ან მოვლენასთან დაკავშირებული მიმდინარე და გადავადებული გადასახადის ბუღალტრული აღრიცხვა უშუალოდ უკავშირდება თვითონ ოპერაციის ან მოვლენის ბუღალტრულ აღრიცხვას. აღნიშნული პრინციპის გამოყენება განხილულია 58-68გ პუნქტებში.

57ა. საწარმომ უნდა აღიაროს მოგების გადასახადის საგადასახადო შედეგები დივიდენდებზე (ფასს 9-ის განმარტების მიხედვით) მაშინ, როდესაც ის აღიარებს დივიდენდების გადახდის ვალდებულებას. მოგების გადასახადის საგადასახადო შედეგები დივიდენდებზე უფრო მეტად დაკავშირებულია იმ წარსულ ოპერაციებთან ან მოვლენებთან, რომლებმაც წარმოქმნეს გასანაწილებელი მოგება, ვიდრე უშუალოდ მესაკუთრეებისთვის განაწილებასთან. ამგვარად, საწარმომ მოგების გადასახადის საგადასახადო შედეგები უნდა აღიაროს მოგებაში ან ზარალში, სხვა სრულ შემოსავალში ან საკუთარ კაპიტალში, იმისდა მიხედვით, სად ჰქონდა საწარმოს თავდაპირველად აღიარებული შესაბამისი წარსული ოპერაციები ან მოვლენები.

მუხლები, რომლებიც აღიარდება მოგებაში ან ზარალში

58. მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების აღიარება უნდა მოხდეს შემოსავლის ან ხარჯის სახით და ჩაირთოს საანგარიშგებო პერიოდის მოგების ან ზარალის თანხაში, იმ გამონაკლისი შემთხვევების გარდა, როდესაც გადასახადი წარმოიშობა:

ა) ისეთი მოვლენის ან ოპერაციის გამო, რომელიც იმავე, ან სხვა რომელიმე საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებულია მოგებისა და ზარალის გარეთ სხვა სრულ შემოსავალში, ან პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში; (იხ. პუნქტები 61ა-65) ან

ბ) საწარმოთა გაერთიანების გამო (იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც საინვესტიციო საწარმო (ფასს 10-ში - *„კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება“* - მოცემული განმარტების შესაბამისად) იძენს შვილობილ საწარმოს, რომლის შეფასებაც მოითხოვება სამართლიანი ღირებულებით, მოგებაში ან ზარალში ასახვით). (იხ. პუნქტები 66-68)

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

ა) პროცენტების, როიალტების ან დივიდენდების ტიპის ამონაგებს საწარმო პერიოდის ბოლოს იღებს და სააღრიცხვო მოგებაში ასახავს ფასს 15-ის - *„ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“, ბასს 39-ის - „ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება“, ან* ფასს 9-ის - *„ფინანსური ინსტრუმენტები“* - შესაბამისად, საჭიროებისამებრ, ხოლო საგადასახადო მოგებაში (საგადასახადო ზარალში) აისახება საკასო მეთოდით; და

ბ) არამატერიალურ აქტივებზე გაწეული დანახარჯების კაპიტალიზაცია ხდება ბასს 38-ის- *„არამატერიალური აქტივები“*- თანახმად და მათი ამორტიზება ხდება მოგებაში ან ზარალში, მაგრამ დაბეგვრის მიზნებისათვის მათი გამოქვითვა ხდება აღნიშნული დანახარჯების გაწევისთანავე.

60. გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულება შესაძლოა შეიცვალოს მაშინაც, როდესაც შესაბამისი დროებითი სხვაობები უცვლელი რჩება. ეს შეიძლება გამოწვეული იყოს:

ა) საგადასახადო განაკვეთებში ან საგადასახადო კანონებში მომხდარი ცვლილებებით;

ბ) გადავადებული საგადასახადო აქტივების ანაზღაურების შესაძლებლობის ხელახალი შეფასებით; ან

გ) აქტივის ღირებულების ანაზღაურების წესში მომხდარი ცვლილებებით.

ამის შედეგად წარმოქმნილი გადავადებული გადასახადი აღიარდება მოგებაში ან ზარალში, იმ გამონაკლისი შემთხვევების გარდა, როდესაც გადასახადი უკავშირდება წინა საანგარიშგებო პერიოდებში მოგების ან ზარალის გარეთ აღიარებულ მუხლებს (იხ. პუნქტი 63).

მუხლები, რომლებიც აღიარდება მოგების ან ზარალის გარეთ

61. [გაუქმებულია]

61ა. მიმდინარე გადასახადი და გადავადებული გადასახადი უნდა აღიარდეს მოგებისა და ზარალის გარეთ, თუ ეს გადასახადი ისეთ მუხლებს ეხება, რომლებიც იმავე ან სხვა საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებულია მოგებისა და ზარალის გარეთ. ამგვარად, მიმდინარე გადასახადი და გადავადებული გადასახადი, დაკავშირებული ისეთ მუხლებთან, რომლებიც იმავე ან სხვა საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებულია:

ა) სხვა სრულ შემოსავალში, უნდა აღიარდეს სხვა სრულ შემოსავალში (იხ. 62-ე პუნქტი);

ბ) პირდაპირ საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში, უნდა აღიარდეს პირდაპირ საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში (იხ. პუნქტი 62(ა)).

62. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები მოითხოვს, ან უშვებს გარკვეული ელემენტების პირდაპირ ასახვას სხვა სრულ შემოსავალში. მაგალითად:

ა) ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულებაში გადაფასების შედეგად წარმოშობილი ცვლილებები (იხ. ბასს 16 - *„ძირითადი საშუალებები“*); და

ბ) [გაუქმებულია]

© IFRS Foundation

გ) საკურსო სხვაობები, რომლებიც წარმოიშობა უცხოური ქვეგანაყოფის ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშებისას (იხ. ბასს 21)*; და*

დ) [გაუქმებულია]

62ა. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები მოითხოვს, ან უშვებს გარკვეული ელემენტების ასახვას საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში კრედიტში ან დებეტში. ამგვარი მუხლების მაგალითებია:

ა) გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთის კორექტირება, რომელიც განპირობებულია ან სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლით, რაც რეტროსპექტულად გამოიყენება, ან შეცდომის გასწორებით (იხ. ბასს 8 - *„სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“*); და

ბ) რთული ფინანსური ინსტრუმენტის წილობრივი ელემენტის თავდაპირველი აღიარების შედეგად წარმოშობილი თანხები (იხ. 23-ე პუნქტი).

63. ზოგიერთ გამონაკლის შემთხვევაში, შესაძლებელია სირთულეს წარმოადგენდეს მიმდინარე და გადავადებული გადასახადის თანხის დადგენა იმ ელემენტებისათვის, რომლებიც აღიარდება მოგებისა და ზარალის გარეთ (ან სხვა სრულ შემოსავალში, ან პირდაპირ საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში). მაგალითად, როდესაც:

ა) მოგებიდან გადასახადები დიფერენცირებულია და შეუძლებელია იმ საგადასახადო განაკვეთის განსაზღვრა, რომლის მიხედვითაც მოხდა საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) რომელიმე ელემენტის დაბეგვრა;

ბ) საგადასახადო განაკვეთების ან მოგებიდან გადასახადის გადახდის წესების შეცვლა გავლენას ახდენს გადავადებულ საგადასახადო აქტივზე ან ვალდებულებაზე, რომელიც დაკავშირებულია (მთლიანად ან ნაწილობრივ) ისეთ ელემენტთან, რომელიც წინა პერიოდში აღიარებული იყო მოგებისა და ზარალის გარეთ; ან

გ) საწარმო დაადგენს, რომ გადავადებული საგადასახადო აქტივი უნდა აღიარდეს ან საერთოდ აღარ უნდა აღიარდეს და გადავადებული საგადასახადო აქტივი დაკავშირებულია (მთლიანად ან ნაწილობრივ) ისეთ ელემენტთან, რომელიც წინა პერიოდში აღიარებული იყო მოგებისა და ზარალის გარეთ.

ასეთ შემთხვევაში, იმ ელემენტებთან დაკავშირებული მიმდინარე და გადავადებული გადასახადი, რომლებიც აღიარდება მოგებისა და ზარალის გარეთ, ექვემდებარება პროპორციულ განაწილებას საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე, ან გულისხმობს რომელიმე სხვა მეთოდის გამოყენებას, რომლის საფუძველზეც მიიღწევა ამ გადასახადის უფრო მისაღები და ეფექტური განაწილება მოცემულ სიტუაციაში.

64. ბასს 16 - *„ძირითადი საშუალებები“* - არ განსაზღვრავს, თუ როგორ უნდა გადაიტანოს საწარმომ ყოველწლიურად გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე აქტივების გადაფასების შედეგად წარმოშობილი ნამეტი თანხები, რომლებიც ტოლია გადაფასებული აქტივის ცვეთასა და აქტივის თვითღირებულებიდან გაანგარიშებულ ცვეთას შორის სხვაობის. თუ საწარმო ახდენს ასეთ გადატანას, გადატანილი თანხა არ შეიცავს მასთან დაკავშირებულ გადავადებულ გადასახადებს. ანალოგიური მსჯელობა მიესადაგება შენობა-ნაგებობებისა და მანქანა-დანადგარების ან ინვესტიციების რომელიმე ელემენტის გაყიდვისას წარმოშობილი ნამეტი თანხების გადატანას.

65. როდესაც აქტივის გადაფასება ხდება საგადასახადო დაბეგვრის მიზნებისათვის და ეს გადაფასება უკავშირდება წინა პერიოდის საბალანსო გადაფასებას ან მომავალი პერიოდის გადაფასებას, ორივე - გადაფასებული აქტივის დაბეგვრის შედეგები და საგადასახადო ბაზის კორექტირების თანხები აისახება სხვა სრულ შემოსავალში მათი მოხდენის შესაბამის საანგარიშგებო პერიოდებში. მაგრამ თუ საგადასახადო დაბეგვრის მიზნით ჩატარებული გადაფასება დაკავშირებული არ არის წინა პერიოდის მიმდინარე საბალანსო გადაფასებასთან ან მომავალ გადაფასებასთან, აქტივების საგადასახადო ბაზის კორექტირების დაბეგვრის შედეგები აღიარდება მოგებაში ან ზარალში.

65ა. როდესაც საწარმო დივიდენდებს გასცემს აქციონერებზე, მას შეიძლება მოსთხოვონ აქციონერთა სახელით დივიდენდების ნაწილის საგადასახადო ორგანოებისათვის გადახდა. მრავალი ქვეყნის კანონმდებლობით ამ თანხას დაკავებული გადასახადი ეწოდება. ასეთი თანხა, რომელიც გადაიხ-

© IFRS Foundation

დება ან ექვემდებარება გადახდას საგადასახადო ორგანოებისათვის, აისახება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის დებეტის მხარეს, როგორც დივიდენდების ნაწილი.

საწარმოთა გაერთიანებიდან წარმოქმნილი გადავადებული გადასახადი

66. როგორც მე-19 და 26-ე (გ) პუნქტებში იყო აღნიშნული, დროებითი სხვაობები შეიძლება წარმოიშვას საწარმოთა გაერთიანების პროცესში. ფასს 3-ის - „*საწარმოთა გაერთიანება*“ - შესაბამისად, საწარმომ უნდა აღიაროს ყველა გადავადებული საგადასახადო აქტივი (თუკი ისინი აკმაყოფილებს 24-ე პუნქტში განხილულ აღიარების კრიტერიუმებს), ან გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება, როგორც იდენტიფიცირებადი აქტივები და ვალდებულებები, შეძენის თარიღით. შესაბამისად, ამგვარი გადავადებული საგადასახადო აქტივები და ვალდებულებები გავლენას ახდენს გუდვილის სიდიდეზე, ან ხელსაყრელი შესყიდვის შედეგად მიღებული შემოსულობის სიდიდეზე, რომელსაც საწარმო აღიარებს. ამასთან, 15(ა) პუნქტის შესაბამისად, საწარმომ არ უნდა აღიაროს გუდვილის თავდაპირველ აღიარების შედეგად წარმოქმნილი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებები.

67. საწარმოთა გაერთიანების შედეგად შესაძლოა შეიცვალოს იმის ალბათობა, რომ მყიდველი შეძლებს შეძენამდელი გადავადებული საგადასახადო აქტივის გამოყენებას (რეალიზებას). მყიდველმა შეიძლება მიიჩნიოს, რომ იგი აინაზღაურებს თავის გადავადებულ საგადასახადო აქტივს, რომელიც არ იყო აღიარებული საწარმოთა გაერთიანებამდე. მაგალითად, მყიდველმა შეღავათი, რომელიც არსებობს მისი გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალის სახით, შეიძლება გამოიყენოს მომავალ პერიოდში შეძენილი საწარმოს საგადასახადო მოგების გაანგარიშების დროს. მეორე მხრივ, საწარმოთა გაერთიანების შედეგად, მომავალი პერიოდის საგადასახადო მოგებამ შესაძლოა საწარმოს არ მისცეს იმის საშუალება, რომ აინაზღაუროს გადავადებული საგადასახადო აქტივი. ასეთ შემთხვევაში, მყიდველი აღიარებს გადავადებული საგადასახადო აქტივის ცვლილებას იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც მოხდა საწარმოთა გაერთიანება, მაგრამ არ რთავს მას საწარმოთა გაერთიანების აღრიცხვაში. შესაბამისად, მხედველობაში არ მიიღებს შეძენის შედეგად წარმოშობილი გუდვილის ან ხელსაყრელი შესყიდვით წარმოქმნილი შემოსულობის თანხის განსაზღვრისას, რომელსაც აღიარებს საწარმოთა გაერთიანებაში.

68. შესაძლოა, რომ შეძენილი საწარმოს გადავადებული საგადასახადო ზარალით განპირობებული პოტენციური სარგებელი (შემოსავალი), ან სხვა გადავადებული საგადასახადო აქტივები არ აკმაყოფილებდეს განცალკევებით აღიარების მოთხოვნებს საწარმოთა გაერთიანების თავდაპირველი აღრიცხვის მომენტში, მაგრამ მოგვიანებით დააკმაყოფილოს. მყიდველმა საწარმომ შეძენილი გადავადებული საგადასახადო შემოსავალი, რომელსაც იყენებს საწარმოთა გაერთიანების შემდეგ, უნდა აღიაროს შემდეგნაირად:

ა) შეფასების პერიოდის განმავლობაში აღიარებული შეძენილი გადავადებული გადასახადი, რომელიც ეყრდნობა ახალ ინფორმაციას შეძენის თარიღისათვის არსებული ფაქტებისა და პირობების შესახებ, გამოიყენება ამ შეძენასთან დაკავშირებული გუდვილის საბალანსო ღირებულების შესამცირებლად. თუ ამ გუდვილის საბალანსო ღირებულება ნულია, მაშინ მოგებაში ან ზარალში უნდა აღიარდეს ნებისმიერი დარჩენილი გადავადებული საგადასახადო სარგებელი;

ბ) ყველა სხვა გამოყენებული შეძენილი გადავადებული საგადასახადო სარგებელი უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში (ან, თუ მოცემული სტანდარტი ასე მოითხოვს, მოგებისა და ზარალის გარეთ).

აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციებით განპირობებული მიმდინარე და გადავადებული გადასახადები

68ა. ზოგიერთი ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობით, საწარმო იღებს საგადასახადო გამოქვითვის უფლებას (ე.ი თანხა, რომელიც აკლდება დასაბეგრ მოგებას), რომელიც უკავშირდება გადახდას აქციებით, აქციის ოფციონებით და საწარმოს სხვა წილობრივი ინსტრუმენტებით. აღნიშნული საგადასახადო გამოქვითვის თანხა შეიძლება განსხვავდებოდეს ანაზღაურების კუმულაციური ხარჯისაგან და შესაძლოა წარმოიშვას უფრო გვიანდელ სააღრიცხვო პერიოდში. მაგალითად, ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობით, საწარმოს შეუძლია ხარჯად აღიაროს იმ დასაქმებულის მომსახურების მოხმარება, რომლის ანაზღაურება ხდება აქციის ოფციონებით, ფასს 2-ის - „*აქციებზე დაფუძნებული გადახდა*“ - შესაბამისად, მაგრამ საგადასახადო გამოქვითვას

 © IFRS Foundation

მიიღებს მხოლოდ აქციის ოფციონების გამოყენების შემდეგ, თანაც იმ ოდენობით, რომელიც შეესაბამება საწარმოს აქციის ფასს მოცემული თარიღისათვის.

68ბ. ისევე როგორც მე-9 და 26(ბ) პუნქტებში განხილულ კვლევით სამუშაოებთან დაკავშირებით, განსხვავება დასაქმებულებისგან დღემდე მიღებული სამუშაოს საგადასახადო ბაზასა (რომელიც საგადასახადო კოდექსის თანახმად უნდა გამოიქვითოს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში) და ნულოვან საბალანსო ღირებულებას შორის არის გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა, რომელიც იწვევს გადავადებული საგადასახადო აქტივის წარმოშობას. თუ ცნობილი არ არის თანხა, რომელიც საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად უნდა გამოიქვითოს მომავალ პერიოდებში, მისი შეფასება უნდა მოხდეს პერიოდის ბოლოს არსებული ინფორმაციის საფუძველზე. მაგალითად, თუ თანხა, რომელიც საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად შეიძლება გამოიქვითოს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში, დამოკიდებულია მომავალში საწარმოს აქციის ფასზე, გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის შეფასება უნდა დაეფუძნოს პერიოდის ბოლოს საწარმოს აქციის ფასს.

68გ. როგორც აღინიშნა 68ა პუნქტში, საგადასახადო გამოქვითვის სიდიდე (ან მომავალი საგადასახადო გამოქვითვის თანხის შეფასება, გამოთვლილი 68ბ პუნქტის შესაბამისად) შეიძლება განსხვავდებოდეს შესაბამისი ანაზღაურების (გადახდის) კუმულაციური ხარჯისაგან. წინამდებარე სტანდარტის 58-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების აღიარება მოხდეს შემოსავლის ან ხარჯის სახით და ჩაირთოს საანგარიშგებო პერიოდის მოგებისა და ზარალის თანხაში, იმ გამონაკლისი შემთხვევების გარდა, როდესაც გადასახადი წარმოიშობა (ა) ისეთი მოვლენის ან ოპერაციის გამო, რომელიც იმავე, ან სხვა რომელიმე საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებულია მოგების ან ზარალის გარეთ, ან (ბ) საწარმოთა გაერთიანების გამო (იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც საინვესტიციო საწარმო იძენს შვილობილ საწარმოს, რომლის შეფასებაც მოითხოვება სამართლიანი ღირებულებით, მოგებაში ან ზარალში ასახვით). თუ საგადასახადო გამოქვითვის სიდიდე (ან მომავალი პერიოდისათვის შეფასებული საგადასახადო გამოქვითვის თანხა) აღემატება შესაბამისი ანაზღაურების კუმულაციურ ხარჯს, ეს მიუთითებს, რომ საგადასახადო გამოქვითვა უკავშირდება არა მარტო ანაზღაურების ხარჯს, არამედ საკუთარი კაპიტალის კომპონენტსაც. ასეთ შემთხვევაში, შესაბამისი მიმდინარე ან გადავადებული გადასახადის ნამეტი თანხა პირდაპირ უნდა აისახოს საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში.

წარდგენა

საგადასახადო აქტივები და საგადასახადო ვალდებულებები

69-

70. [გაუქმებულია]

ურთიერთგადაფარვა

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

ა) აღიარებული თანხების ჩათვლას მოითხოვს შესაბამისი კანონმდებლობა; და

ბ) საწარმო აქტივების გაყიდვასა და ვალდებულებების დაფარვას აპირებს ერთდროულად ან, როდესაც საგადასახადო აქტივები და ვალდებულებები ასახულია ნეტო სიდიდით.

72. მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარება და შეფასება ერთმანეთისაგან დამოუკიდებლად ხდება, ისინი ექვემდებარება ურთიერთჩათვლას ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში იმავე კრიტერიუმების შესაბამისად, რომლებიც დადგენილია ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის ბასს 32-ის მიხედვით. როგორც წესი, საწარმოს მაშინ აქვს კანონმდებლობით მინიჭებული მიმდინარე საგადასახადო აქტივებისა და მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებების ურთიერთჩათვლის უფლება, როდესაც ისინი უკავშირდება ერთი და იმავე საგადასახადო კანონით განსაზღვრულ მოგებიდან გადასახადს და ამ კანონით ნებადართულია მხოლოდ ერთი წმინდა გადასახადის მიღება ან გადახდა.

73. კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, საწარმოთა ჯგუფში შემავალი ერთი საწარმოს მიმდინარე საგადასახადო აქტივის ჩათვლა მეორე საწარმოს საგადასახადო ვალდებულების მეშვეობით შეიძლება მხოლოდ მაშინ, როდესაც საწარმოებს კანონმდებლობით აქვთ მინიჭებული მხოლოდ ერთი წმინდა გადასახადის მიღების ან გადახდის უფლება და საწარმოებში საგადასახადო

აქტივის ანაზღაურებასა და საგადასახადო ვალდებულების დაფარვას ერთდროულად ახორციელებენ.

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

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

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

(i) ერთი და იმავე გადამხდელისათვის, ან

(ii) სხვადასხვა გადამხდელისათვის, რომელთაც განსაზღვრული აქვთ, რომ მიმდინარე საგადასახადო აქტივები და საგადასახადო ვალდებულებები დაფარონ განაშთების საფუძველზე, ან აქტივების გაყიდვა და ვალდებულებების დაფარვა განახორციელონ ერთდროულად ყოველ მომდევნო პერიოდში, რომელშიც მოსალოდნელია გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების მნიშვნელოვანი თანხების ანაზღაურება და დაფარვა.

75. ცალკეული დროებითი სხვაობისათვის 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.

76. იშვიათია ისეთი შემთხვევები, როდესაც საწარმოს საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების ურთიერთჩათვლის უფლება და მათი წმინდა ღირებულებით ასახვის სურვილი აქვს რომელიმე ერთ საანგარიშგებო პერიოდში, სხვა საანგარიშგებო პერიოდში კი - არა. ასეთ დროს, შეიძლება საწარმოს მოეთხოვოს დროებითი სხვაობების თანდათანობითი ამოწურვის გრაფიკის შედგენა, რათა დადგინდეს, გამოიწვევს თუ არა ერთი და იმავე საგადასახადო ელემენტის გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება გადასახადის ზრდას იმავე საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც გადავადებული საგადასახადო აქტივი სხვა საგადასახადო ელემენტისათვის იწვევს გადასახდელი გადასახადების შემცირებას.

საგადასახადო ხარჯი

ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებულ მოგებასა და ზარალთან დაკავშირებული საგადასახადო ხარჯი (შემოსავალი)

77. **ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებულ მოგებასა და ზარალთან დაკავშირებული საგადასახადო ხარჯი (შემოსავალი) წარდგენილ უნდა იქნეს, როგორც მოგების ან ზარალის კომპონენტი მოგებისა და ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში (ანგარიშგებებში).**

77ა. [გაუქმებულია]

გადავადებულ უცხოურ საგადასახადო ვალდებულებთან ან საგადასახადო აქტივებთან დაკავშირებული საკურსო სხვაობები

78. ბასს 21 მოითხოვს, რომ გარკვეული ტიპის საკურსო სხვაობები აღიარდეს შემოსავლის ან ხარჯის სახით. მაგრამ სტანდარტით ზუსტად არ არის განსაზღვრული, სად უნდა იყოს ისინი წარდგენილი სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში. შესაბამისად, როდესაც უცხოურ საგადასახადო ვალდებულებებსა და საგადასახადო აქტივებთან დაკავშირებული საკურსო სხვაობები აღიარებულია სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, ამგვარი საკურსო სხვაობები შეიძლება მიეკუთვნოს გადავადებულ საგადასახადო ხარჯებს (შემოსავლებს), თუ ამგვარი წარდგენა უფრო სასარგებლო იქნება ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლისათვის.

 © IFRS Foundation

განმარტებითი შენიშვნები

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

80. საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) კომპონენტებია:

ა) მიმდინარე საგადასახადო ხარჯი (შემოსავალი);

ბ) მიმდინარე საგადასახადო პერიოდში აღიარებული, წინა საანგარიშგებო პერიოდების მიმდინარე გადასახადების ნებისმიერი კორექტირება;

გ) დროებითი სხვაობების წარმოშობასა და ამოწურვასთან დაკავშირებული გადავადებული საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) თანხა;

დ) საგადასახადო განაკვეთის ცვლილებასთან ან ახალი გადასახადების წარმოშობასთან დაკავშირებული გადავადებული საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) თანხა;

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

ვ) სარგებლის თანხა, რომელიც დაკავშირებულია საგადასახადო ზარალთან, საგადასახადო შეღავათსა (კრედიტსა) და დროებით სხვაობასთან, რომელიც არ აღიარდა წინა საანგარიშგებო პერიოდებში და გამოიყენება გადავადებული საგადასახადო ხარჯის შესამცირებლად;

ზ) გადავადებული საგადასახადო ხარჯი, რომელიც წარმოიშობა 56-ე პუნქტში განხილული გადავადებული საგადასახადო აქტივის ჩამოწერის ან ადრე ჩამოწერილი თანხის აღდგენის შემდეგ; და

თ) 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.

81. **განმარტებით შენიშვნებში ცალ-ცალკე უნდა გამჟღავნდეს ასევე შემდეგი ინფორმაცია:**

ა) **მიმდინარე და გადავადებული გადასახადის მთლიანი თანხა იმ მუხლებისათვის, რომლებიც პირდაპირ აისახება საკუთარი კაპიტალის დებეტში ან კრედიტში (იხ. პუნქტი 62 (ა));**

აბ) **სხვა სრული შემოსავლის თითოეულ ელემენტთან დაკავშირებული მოგების გადასახადის თანხა (იხ. ბასს 1-ის (შესწორებული 2007 წელს) 62-ე პუნქტი);**

ბ) [გაუქმებულია]

გ) **განმარტება საგადასახადო ხარჯსა (შემოსავალს) და სააღრიცხვო მოგებას შორის არსებული თანაფარდობის შესახებ ქვემოთ განხილული რომელიმე ან ორივე ფორმით:**

(i) **რიცხობრივი თანაფარდობის ჩვენება საგადასახადო ხარჯსა (შემოსავალს) და სააღრიცხვო მოგებისა და სათანადო საგადასახადო განაკვეთ(ებ)ის ნამრავლს შორის, სათანადო საგადასახადო განაკვეთ(ებ)ის გამოთვლის საფუძვლის შესაბამის განმარტებებთან ერთად; ან**

(ii) **რიცხობრივი თანაფარდობის ჩვენება საშუალო ეფექტურ საგადასახადო განაკვეთსა და სათანადო საგადასახადო განაკვეთს შორის, სათანადო საგადასახადო განაკვეთის გამოთვლის საფუძვლის შესაბამის განმარტებებთან ერთად.**

დ) **სათანადო საგადასახადო განაკვეთ(ებ)ის ცვლილებების შედარება წინა საანგარიშგებო პერიოდთან და შესაბამისი განმარტება;**

ე) **გამოსაქვითი დროებითი სხვაობების თანხები (მათი ამოწურვის თარიღი), გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის თანხები, რომელთათვისაც ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული არ არის გადავადებული საგადასახადო აქტივი;**

ვ) **იმ დროებითი სხვაობების მთლიანი თანხა, რომლებიც უკავშირდება ინვესტიციებს შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებში, მეკავშირე საწარმოებში და ერთობლივ საქმიანობაში მონა-**

წილეობას და რომელთათვისაც გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებები არ არის აღიარებული (იხ. პუნქტი 39);

ზ) თითოეული ტიპის დროებითი სხვაობისათვის და ასევე თითოეული ტიპის გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტისთვის:

(i) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების თანხები თითოეული წარდგენილი საანგარიშგებო პერიოდისათვის;

(ii) მოგებაში ან ზარალში აღიარებული გადავადებული საგადასახადო შემოსავლის ან ხარჯის თანხა, თუ ეს არ ჩანს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული თანხების ცვლილებიდან;

თ) შეწყვეტილი ოპერაციების მიხედვით - საგადასახადო ხარჯი, რომელიც უკავშირდება:

(i) შეწყვეტილი საქმიანობიდან მიღებულ შემოსულობას ან ზარალს; და

(ii) შეწყვეტილი ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებული მოგების ან ზარალის თანხა მოცემული საანგარიშგებო პერიოდისათვის, თითოეული წარდგენილი წინა პერიოდის შესაბამისი თანხების ჩვენებით;

ი) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ნებართვის თარიღამდე საწარმოს აქციონერებისათვის შეთავაზებული ან გამოცხადებული დივიდენდების გავლენა მოგებიდან გადასახადის თანხაზე, როცა ჯერ არ მომხდარა მათი ვალდებულების სახით აღიარება ფინანსურ ანგარიშგებაში.

კ) თუ საწარმოთა გაერთიანება, რომელშიც საწარმო წარმოადგენს მყიდველს, იწვევს შემძენამდელი გადავადებული საგადასახადო აქტივისთვის აღიარებული თანხის ცვლილებას (იხ. 67-ე პუნქტი), ამ ცვლილების თანხა; და

ლ) თუ საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილი გადავადებული საგადასახადო სარგებელი არ აღიარდება შეძენის თარიღისათვის, მაგრამ აღიარდება შეძენის თარიღის შემდეგ (იხ. 68-ე პუნქტი), იმ მოვლენის ან შეცვლილი გარემოებების აღწერა, რომელმაც განაპირობა გადავადებული საგადასახადო სარგებლის აღიარება.

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

ა) გადავადებული საგადასახადო აქტივის გამოყენება დამოკიდებულია იმაზე, გადააჭარბებს თუ არა მომავალი პერიოდის საგადასახადო მოგების თანხები მოგების იმ თანხას, რომელიც წარმოიშობა არსებული დასაბეგრი დროებითი სხვაობების ამოწურვის შედეგად; და

ბ) საწარმოს გააჩნია მიმდინარე ან წინა საანგარიშგებო პერიოდების ზარალი იმ საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, რომელსაც უკავშირდება გადავადებული საგადასახადო აქტივი.

82ა. **52ა პუნქტში აღნიშნული გარემოებების არსებობისას, საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს მოგებიდან გადასახადის პოტენციური შედეგების ხასიათი, რაც გამოწვეულია აქციონერებზე დივიდენდების გაცემით. დამატებით, საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს მოგებიდან გადასახადის პოტენციური შედეგების თანხა, რომელიც პრაქტიკულად განსაზღვრებადია და მოგებიდან გადასახადის პოტენციური შედეგების თანხა, რომლებიც პრაქტიკულად განსაზღვრებადი არ არის.**

83. [გაუქმებულია]

84. 81 (გ) პუნქტში გათვალისწინებული განმარტებები ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს ეხმარება გაეცნოს, თუ როგორია თანაფარდობა საგადასახადო ხარჯსა (შემოსავალს) და სააღრიცხვო მოგებას შორის საანგარიშგებო თარიღისათვის და რა სახის მნიშვნელოვანი ფაქტორები მოახდენს გავლენას ამ თანაფარდობაზე მომავალში. საგადასახადო ხარჯსა (შემოსავალს) და სააღრიცხვო მოგებას შორის თანაფარდობაზე შეიძლება ზემოქმედება მოახდინოს ისეთმა ფაქტორებმა, როგორიცაა: დაუბეგრავი შემოსავალი; ხარჯები, რომლებიც არ გამოიქვითება საგადასახადო მოგები-

© IFRS Foundation

დან (საგადასახადო ზარალიდან); საგადასახადო ზარალის თანხა და უცხოური საგადასახადო განაკვეთების სიდიდე.

85. საგადასახადო ხარჯსა (შემოსავალს) და სააღრიცხვო მოგებას შორის ურთიერთკავშირის ახსნის დროს, საწარმომ უნდა გამოიყენოს სათანადო საგადასახადო განაკვეთი, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს მიაწვდის მაქსიმალურად საზრიან ინფორმაციას. ხშირად, ამგვარ განაკვეთად შეიძლება მიჩნეული იყოს იმ ქვეყნის საგადასახადო განაკვეთი, სადაც იურიდიულად რეგისტრირებულია საწარმო. ამასთან, ეს განაკვეთი მოიცავს როგორც საერთოსახელმწიფოებრივი გადასახადების განაკვეთებს, ისე ისეთი ადგილობრივი გადასახადების განაკვეთებსაც, რომლებიც პრაქტიკულად ანალოგიური დონის საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) საფუძველზე გამოითვლება. თუმცა, საწარმოსთვის, რომელიც რამდენიმე იურისდიქციაში ეწევა საქმიანობას, შეიძლება უფრო მიზანშეწონილი იყოს, აგრეგირებული სახით წარმოადგინოს ცალკეული იურისდიქციის საგადასახადო განაკვეთების მიხედვით მომზადებული შემაჯერებელი ინფორმაცია. შემდეგი მაგალითი გვიჩვენებს, რა გავლენას ახდენს სათანადო საგადასახადო განაკვეთის შერჩევა ამგვარი რიცხობრივი მონაცემების წარდგენაზე.

მაგალითი 85-ე პუნქტისათვის

19X2 წელს საწარმოს სააღრიცხვო მოგება შეადგენს 1500 ფე-ს (19X1:2000 ფე)-საკუთარ „ა“ ქვეყანაში და 1500 ფე-ს (19X1:500)- „ბ“ ქვეყანაში. „ა“ ქვეყანაში საგადასახადო განაკვეთი უდრის 30%-ს და „ბ“ ქვეყანაში-20%-ს. „ა“ ქვეყანაში ხარჯები 100ფ.ე. (19X1:200 ფე) დაბეგვრის დროს გამოქვითვას არ ექვემდებარება.

ქვემოთ განხილულია ადგილობრივ საგადასახადო განაკვეთებზე გადასვლის მაგალითი.

	19X1 წ.	*19X2წ.*
სააღრიცხვო მოგება	*2,500*	*3,000*
გადასახადი რეზიდენტი ქვეყნის 30%-იანი საგადასახადო განაკვეთით	*750*	*900*
საგადასახადო შედეგი იმ ხარჯებისა, რომლებიც არ გამოიქვითება დაბეგვრის დროს	*60*	*30*
დაბალი საგადასახადო განაკვეთების გამოყენების შედეგები “ბ“ ქვეყანაში	*(50)*	*(150)*
საგადასახადო ხარჯი	*760*	*780*

შემდეგი მაგალითი გამოდგება იმ შემთხვევის თვალსაჩინოებისათვის, როდესაც ადგილობრივ საგადასახადო განაკვეთზე გადასვლა ხდება ცალკეული ქვეყნის ეროვნული კანონმდებლობით გამოთვლილი გადასახადების თანხებიდან. აღნიშნული მეთოდის მიხედვით ცალკე მუხლის სახით არ ჩანს, თუ როგორ გამოიყენება ანგარიშვალდებული საწარმოს რეზიდენტი ქვეყნის საგადასახადო განაკვეთსა და სხვა ქვეყნის ადგილობრივ საგადასახადო განაკვეთს შორის სხვაობა საკუთარი ქვეყნის საგადასახადო განაკვეთზე გადასასვლელად. მაგრამ ზოგჯერ შეიძლება საჭირო იყოს საგადასახადო განაკვეთების მნიშვნელოვანი ცვლილებების ან სხვადასხვა ქვეყანაში მიღებული მოგების საერთო თანხის ცვლილებების ჩვენება, რათა განიმარტოს სათანადო საგადასახადო განაკვეთ(ებ)ში მომხდარი ცვლილებები 81 (დ) პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად.

სააღრიცხვო მოგება	*2500*	*3,000*
გადასახადი ადგილობრივი საგადასახადო განაკვეთით მოცემულ ქვეყანაში მიღებულ მოგებაზე	*700*	*750*
საგადასახადო ხარჯი, რომელიც არ გამოიქვითება დაბეგვრის დროს	*60*	*30*
საგადასახადო ხარჯი	*760*	*780*

86. საშუალო საბოლოო საგადასახადო განაკვეთი გამოითვლება საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) თანხის გაყოფით სააღრიცხვო მოგების თანხაზე.

87. ხშირად შეუძლებელია იმ აუღიარებელი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების მთლიანი თანხის გამოთვლა, რომლებიც წარმოიშობა შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილ ინვესტიციებთან და ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობასთან მიმართებაში (იხ. პუნქტი 39). ამასთან დაკავშირებით, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახოს დროებითი სხვაობების მთლიანი თანხა და არა გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებები. ამასთან, თუკი ეს პრაქტიკულად შესაძლებელია, უმჯობესია საწარმომ აჩვენოს აუღიარებელი საგადასახადო ვალდებულებების თანხები, რადგან ამგვარი ინფორმაცია სასარგებლოა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლისათვის.

87ა. პუნქტი 82(ა) მოითხოვს, რომ საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში ასახოს მოგებიდან გადასახადზე პოტენციური შედეგების ხასიათი, რაც გამოწვეულია აქციონერებზე დივიდენდების გაცემით. საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს მოგებიდან გადასახადის სისტემის მნიშვნელოვანი მახასიათებლები და ფაქტორები, რომლებმაც შესაძლოა გავლენა იქონიოს დივიდენდების მოგებიდან გადასახადის პოტენციურ შედეგებზე.

87ბ. ზოგჯერ შეუძლებელია მოგებიდან გადასახადზე იმ პოტენციური შედეგების მთლიანი თანხის გამოთვლა, რაც გამოწვეულია აქციონერებზე დივიდენდების გაცემით. ასეთ შემთხვევებს ადგილი აქვს, როდესაც საწარმოს გააჩნია ბევრი უცხოური შვილობილი საწარმო. თუმცა, ასეთ გარემოებების არსებობის დროსაც კი შესაძლებელია მთლიანი თანხის ცალკეული ნაწილების ადვილად განსაზღვრა. მაგალითად, კონსოლიდირებული ჯგუფის შემთხვევაში, მშობელ და ზოგიერთ შვილობილ საწარმოს შეიძლება უკვე გადახდილი ჰქონდეს მაღალი განაკვეთებით მოგებიდან გადასახადი გაუნაწილებელ მოგებაზე და იცოდნენ თანხა, რომელიც ანაზღაურდება მომავალში კონსოლიდირებული გაუნაწილებელი მოგებიდან აქციონერებზე დივიდენდების გადახდისას. ამ შემთხვევაში ხდება ასეთი ანაზღაურებული თანხის განმარტებით შენიშვნებში ასახვა. გამოყენებადობის შემთხვევაში, საწარმო განმარტებებში ასევე ასახავს მოგებიდან გადასახადზე დამატებით პოტენციურ შედეგებს, რომელთა განსაზღვრა შეუძლებელია შენიშვნებში. მშობელი საწარმოს ცალკე ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუკი ასეთი არსებობს, პოტენციური მოგების გადასახადის შედეგის განმარტებითი შენიშვნა უკავშირდება მშობელი საწარმოს გაუნაწილებელ მოგებას.

87გ. საწარმოს, რომელსაც მოეთხოვება განმარტებები 82ა პუნქტის მიხედვით, ასევე შესაძლოა მოეთხოვოს განმარტებების გაკეთება დროებით სხვაობებთან დაკავშირებით, რომლებიც დაკავშირებულია შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში ფლობილ ინვესტიციებთან და ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობასთან. ასეთ შემთხვევებში, საწარმო ამას ითვალისწინებს იმ ინფორმაციის დასადგენად, რომლის გამჟღავნებაც მოეთხოვება 82ა პუნქტის თანახმად განმარტებით შენიშვნებში. მაგალითად, საწარმოს განმარტებით შენიშვნაში შეიძლება მოეთხოვოს შვილობილ საწარმოებში ფლობილ ინვესტიციებთან დაკავშირებული დროებითი სხვაობების აგრეგირებული თანხის ასახვა, რომელთან მიმართებაშიც აღიარებული არ არის გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებები (იხ. 81 (ვ) პუნქტი). იმ შემთხვევაში, როდესაც შეუძლებელია აუღიარებელი გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების გამოთვლა (იხ. 87-ე პუნქტი), მაშინ შეიძლება ასევე შეუძლებელი აღმოჩნდეს მოგების გადასახადით დაბეგვრის პოტენციური საგადასახადო შედეგების მთლიანი თანხის გამოთვლა, რაც უკავშირდება აქციონერებზე დივიდენდების გაცემას ამ შვილობილ საწარმოებში.

88. საწარმომ უნდა აჩვენოს გადასახადებთან დაკავშირებული პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები ბასს 37-ის - *„ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“* - შესაბამისად. პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები შესაძლოა წარმოიშვას საგადასახადო ორგანოებთან რაიმე გაუგებრობის წარმოშობის ნიადაგზე, საგადასახადო დაბეგვრის საკითხებთან დაკავშირებით. ამის ანალოგიურად, თუ ცვლილებები საგადასახადო განაკვეთებსა და საგადასახადო კანონებში დაფიქსირდა ან გამოქვეყნდა საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ, საწარმო ვალდებულია განმარტებით შენიშვნებში აჩვენოს და განმარტოს საგადასახადო განაკვეთებში მომხდარი ცვლილებებით გამოწვეული ცვლილებები საწარმოს მიმდინარე და გადავადებულ საგადასახადო აქტივებსა და ვალდებულებებში (იხ. ბასს 10 - *„საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომი მოვლენები“*).

 © IFRS Foundation

სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღი

89. წინამდებარე ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი ვრცელდება იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მოიცავს 1998 წლის 1 იანვარს დაწყებულ და მის შემდგომ პერიოდებს, გარდა 91-ე პუნქტში განხილული შემთხვევებისა. თუ საწარმო მოცემულ სტანდარტს გამოიყენებს 1998 წლის 1 იანვრის წინა პერიოდების ფინანსური ანგარიშგებისათვის, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში მან უნდა გააკეთოს შესაბამისი განმარტება იმის თაობაზე, რომ მან წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენა 1979 წელს მიღებული ბასს 12-ის - *„მოგებიდან გადასახადების ბუღალტრული აღრიცხვა“* - ნაცვლად.

90. წინამდებარე სტანდარტი ცვლის 1979 წელს მიღებულ ბასს 12-ს - *„მოგებიდან გადასახადების ბუღალტრული აღრიცხვა“.*

91. 52ა, 52ბ, 65ა, 81(i), 82ა, 87ა, 87ბ, 87გ და მე-3 და 50-ე გაუქმებული პუნქტები ვრცელდება იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე[1], რომელიც მოიცავს 2001 წლის 1 იანვარს დაწყებულ და მის შემდგომ პერიოდებს. რეკომენდებულია ვადამდელი გამოყენება. თუ სტანდარტის ვადამდელი გამოყენება გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, საწარმომ ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

92. ბასს 1-მა - *„ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“* - (შესწორებული 2007 წელს) შეცვალა ფასს სტანდარტებში გამოყენებული ტერმინოლოგია. გარდა ამისა, განაპირობა 23-ე, 52-ე, 58-ე, 60-ე, 62-ე, 63-ე, 65-ე, 68(გ), 77 და 81 პუნქტების შეცვლა, 61-ე პუნქტის გაუქმება და 61(ა) , 62(ა) და 77(ა) პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო ბასს 1-ს (შესწორებული 2007 წელს) უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებებიც.

93. 68-ე პუნქტი გამოიყენება პერსპექტიულად ფასს 3-ის (შესწორებული 2008 წელს) ძალაში შესვლის თარიღიდან, საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილი გადავადებული საგადასახადო აქტივების აღიარებისათვის.

94. ამგვარად, საწარმომ არ უნდა შეიტანოს კორექტირება ადრინდელი საწარმოთა გაერთიანების აღრიცხვაში, თუ საგადასახადო სარგებელი შეძენის თარიღისათვის არ აკმაყოფილებს ცალკე აღიარების კრიტერიუმებს და აღიარდება შეძენის თარიღის შემდეგ, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ეს სარგებელი აღიარებულია შეფასების პერიოდის განმავლობაში და ეყრდნობა ახალ ინფორმაციას შეძენის თარიღისათვის არსებული ფაქტებისა და პირობების შესახებ. სხვა აღიარებული საგადასახადო სარგებელი უნდა აისახოს მოგებაში ან ზარალში (ან, თუ მოცემული სტანდარტი მოითხოვს, მოგების ან ზარალის გარეთ).

95. ფასს 3-მა (შესწორებული 2008 წელს) განაპირობა 21-ე და 67-ე პუნქტების შეცვლა და 32(ა) და 81(კ) და (ლ) პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო ფასს 3-ს (შესწორებული 2008 წელს) უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებებიც.

96. [გაუქმებულია]

97. [გაუქმებულია]

98. 2010 წლის დეკემბერში გამოცემული დოკუმენტის - *„გადავადებული გადასახადი: დაკავშირებული აქტივების ამოღება“* - გათვალისწინებით, 52-ე პუნქტს შეეცვალა ნომერი და გახდა 51ა, შეიცვალა მე-10 პუნქტი და 51-ე პუნქტის მომდევნო მაგალითი, დაემატა 51ბ და 51გ პუნქტები და მომდევნო მაგალითი, ასევე დაემატა 51დ, 51ე და 99-ე პუნქტები. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2012 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი

---

[1] 91-ე პუნქტი ეხება „წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებას“, რომელთა ძალაში შესვლის თარიღი იყო 1998 წელი. 89-ე პუნქტი ეხება „ფინანსურ ანგარიშგებას“.

პერიოდისთვის გამოიყენებს ამ ცვლილებებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

98ა. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 11-მა - *„ერთობლივი საქმიანობა“* - გამოიწვია მე-2, მე-15, 18(ე), 24-ე, 38-ე, 39-ე, 43-45-ე, 81(ვ), 87-ე და 87გ პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 11-ს.

98ბ. 2011 წლის ივნისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - *„სხვა სრული შემოსავლის მუხლების წარდგენა“* (ბასს 1-ში შესატანი ცვლილებები) - გამოიწვია 77-ე პუნქტის შეცვლა და 77ა პუნქტის გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ბასს 1-ის 2011 წლის ივნისის შესწორებულ ვერსიას.

98გ. 2012 წლის ოქტომბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - *„საინვესტიციო საწარმოები“* (ფასს 10-ში, ფასს 12-სა და ბასს 27-ში შესატანი ცვლილებები) - გამოიწვია 58-ე და 68გ პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2014 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია დოკუმენტის - *„საინვესტიციო საწარმოები“* - ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ზემოაღნიშნულ ცვლილებებს, მან იმავდროულად უნდა გამოიყენოს ამ დოკუმენტით გათვალისწინებული ყველა ცვლილება.

98დ. [გაუქმებულია]

98ე. 2014 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 15-მა – *„ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“* - გამოიწვია 59-ე პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ეს ცვლილება იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 15-ს.

98ვ. 2014 წლის ივლისში გამოცემულმა ფასს 9-მ გამოიწვია მე-20 პუნქტის შეცვლა და 96-ე, 97-ე და 98დ პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 9-ს.

98ზ. 2016 წლის იანვარში გამოცემულმა ფასს 16-მა - *„იჯარა“* - გამოიწვია მე-20 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 16-ს.

98თ. 2016 წლის იანვარში გამოცემულმა დოკუმენტმა - *„არარეალიზებულ ზარალთან დაკავშირებული გადავადებული საგადასახადო აქტივების აღიარება“* (ბასს 12-ის შესწორებები) - გამოიწვია 29-ე პუნქტის შეცვლა და 27ა, 29ა პუნქტების დამატება, ასევე 26-ე პუნქტის შემდეგ მაგალითის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2017 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებულ წლიურ პერიოდებში. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი. საწარმომ აღნიშნული ცვლილებები რეტროსპექტულად უნდა გამოიყენოს ბასს 8-ის - *„სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“* - შესაბამისად. თუმცა, მოცემული ცვლილებების თავდაპირველად გამოყენებისას, საწარმოს უფლება აქვს, ყველაზე ადრინდელი შესადარისი პერიოდის საკუთარი კაპიტალის საწყისი ნაშთის ცვლილება აღიაროს საწყის გაუნაწილებელ მოგებაში (ან საკუთარი კაპიტალის სხვა კომპონენტის შემადგენლობაში, შესაბამისად) ისე, რომ ეს ცვლილება არ განაწილდეს გაუნაწილებელი მოგების საწყის ნაშთსა და საკუთარი კაპიტალის სხვა კომპონენტებზე. თუ საწარმო ამ მიდგომას გამოიყენებს, მან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი.

98ი. 2017 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - *„ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება, 2015-2017 წლების ციკლი“* - გამოიწვია 57ა პუნქტის დამატება და 52ბ პუნქტის გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2019 წლის 1 იანვარს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი. თავდაპირველი გამოყენებისას საწარმომ მოცემული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს იმ დივიდენდების მოგების გადასახადით დაბეგვრასთან მიმართებით, რომლებიც აღიარებულია ყველაზე ადრინდელი შესადარისი პერიოდის დაწყების თარიღისთვის ან ამ თარიღის შემდგომ.

© IFRS Foundation

იმკ-21-ის გაუქმება

99. 2010 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - *„გადავადებული გადასახადი: დაკავშირებული აქტივების ამოღება“* - შეცვალა ინტერპრეტაცია იმკ-21 - *„მოგებიდან გადასახადები - გადაფასებული არაცვეთადი აქტივების ამოღება“*.

© IFRS Foundation