საგადასახადო აუდიტის სახელმძღვანელო

შინაარსი

თავი 1. ზოგადი დებულებები

1.1. სახელმძღვანელოს შესახებ.....5
1.2. ტერმინთა განმარტება.....6
1.3. გადასახადების ადმინისტრირების თანამედროვე პრინციპები 13
1.4. რისკზე დაფუძნებული საგადასახადო აუდიტის მიზანი 14
1.5. სტრატეგიული განხილვა – აუდიტის ფართო სურათი..... 15
1.6. ინდივიდუალური აუდიტების სტრატეგიაზე მორგება..... 18
1.7. აუდიტის ანგარიში–საგადასახადო აუდიტის ძირითადი შედეგი 21

თავი 2: პროფესიული სტანდარტები და მოთხოვნები აუდიტორის მიმართ

2.1. აუდიტორის პროფესიული სტანდარტები 22
2.2. მოთხოვნები აუდიტორის მიმართ 26
2.3. გადასახადის გადამხდელის ხარისხიანი მომსახურება 28

თავი 3: საგადასახადო აუდიტის საკანონმდებლო ბაზა

3.1. საგადასახადო აუდიტის სახეები..... 29
3.2. მიმდინარე კონტროლის პროცედურები..... 29
3.3. საგადასახადო აუდიტის განხორციელება 30
3.4. გადასახადის გადამხდელის უფლებები - პროფესიონალიზმის პრინციპი..... 31
3.5. საგადასახადო აუდიტის დასრულება 32
3.6. ალტერნატიული საგადასახადო აუდიტი..... 32

თავი 4: საგადასახადო და ფინანსური აუდიტის შედარება

4.1. ფინანსური და საგადასახადო აუდიტის ზოგადი მიმოხილვა 34
4.2. აუდიტის დაგეგმვის პროცესის მიმოხილვა..... 34
4.3. აუდიტის მეთოდოლოგია..... 41
4.4. არსებითობა..... 44
4.5. აუდიტორული რისკი 45
4.6. ანალიზური პროცედურები..... 46
4.7. აუდიტის მტკიცებულება..... 48

თავი 5: საგადასახადო აუდიტის პროცესის მიმოხილვა

5.1. საგადასახადო აუდიტის მთავარი მონაწილეები..... 49
5.2. საგადასახადო აუდიტის მიდგომა – ზოგადი საკითხები 50
5.3. კონტროლის მიზნები..... 51
5.4. აუდიტის მიზნები 52
5.5. მოქმედი სტანდარტები 53
5.6. აუდიტის პროცესის მიმოხილვა..... 54
5.7. აუდიტის მეთოდოლოგია..... 57
5.8. არსებითი შემოწმება 60
5.9. აუდიტის მართვა 60

თავი 6: საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვა

6.1. დაგეგმვის პროცესის კომპონენტები..... 65

6.2. შეზღუდული გასვლითი აუდიტის დაგეგმვა…… .66
6.3. ეტაპი 1 – ბიზნესის მიმოხილვა ……..67
6.4. ეტაპი 2 – წინასწარი ანალიზური გადასინჯვა……....71
6.5. ეტაპი 3 – საგადასახადო მიზნებისთვის ქონების შესახებ არსებითი უზუსტობების რისკის დადგენა…… .76
6.6. ეტაპი 4 – შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასება (შესაბამისობის ტესტირება)……...79
6.7. ეტაპი 5 – აუდიტის სტრატეგია და გეგმის დამტკიცება……....81

თავი 7: წინასაკონტაქტო პროცედურები
7.1. რისკის შერჩევა..... 82
7.2. წინასაკონტაქტო პროცედურების მიზანი..... 83
7.3. წინასაკონტაქტო პროცედურების რეზიუმე..... 84
7.4. დავალების მიღება..... 84
7.5. ზოგადი მასალების შეგროვება..... 86
7.6. პოტენციური რისკის საკითხების იდენტიფიცირება..... 89
7.7. აუდიტის მასშტაბის დადასტურება..... 97
7.8. დოკუმენტის დასკვნები..... 99

თავი 8: პირველადი ვიზიტი გადასახადის გადამხდელთან
8.1. პირველადი გასაუბრების მიზანი..... 100
8.2. გასაუბრების ჩატარება..... 104
8.3. შიგა კონტროლის მექანიზმები და საბუღალტრო სისტემა..... 105
8.4. საწარმოო ობიექტის დათვალიერება..... 106
8.5. შემდგომისაფეხურები..... 108

თავი 9: შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასება
9.1. გადასახადის გადამხდელის შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასება..... 109
9.2. შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასების მიზანი..... 110
9.3. შიგა კონტროლის მექანიზმების განმარტება..... 111
9.4. შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასების რეზიუმე..... 116
9.5. გასაუბრების ჩატარების მეთოდოლოგია..... 122

თავი 10: არსებითი ტესტირება – მიმოხილვა
10.1. შესავალი..... 124
10.2. სააღრიცხვო სისტემის შეფასება..... 124
10.3. არსებითი შემოწმება..... 125
10.4. გადასინჯვის სირთულე..... 127

თავი 11: სააღრიცხვო ჟურნალებისა და ჩანაწერების შემოწმება
11.1. ნაბიჯი 1: არსებული სააღრიცხვო ჟურნალებისა და ჩანაწერების განსაზღვრა..... 128
11.2. ნაბიჯი 2: განმარტებების მიღება სააღრიცხვო ჟურნალებსა და ჩანაწერებთან დაკავშირებით..... 129
11.3. ნაბიჯი 3: გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო მეთოდის განსაზღვრა..... 129
11.4. ნაბიჯი 4: შემოწმების სირთულის განსაზღვრა..... 130
11.5. ნაბიჯი 5: სააღრიცხვო ჟურნალებისა და ჩანაწერების შედარება საგადასახადო დეკლარაციასთან..... 137
11.6. ფაქტობრივი გარემოებების შეფასება..... 139

თავი 12: არსებითი აუდიტის მეთოდოლოგია

12.1. შესავალი....140
12.2. საბანკო ჩანაწერების შედარება....140
12.3. საბალანსო უწყისის ანალიზი....144
12.4. მთლიანი შემოსავლების ან გაყიდვების ანალიზი....171
12.5. ხარჯების შემოწმება: რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება....172
12.6. ხარჯების შემოწმება: მიმდინარე ხარჯები....176

თავი 13: განსაკუთრებული საკითხები

13.1. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასი....177
13.2. საბაზრო ფასის და საბაზრო ღირებულების წესები....181

თავი 14: არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენება

14.1. არაპირდაპირი მეთოდების განსაზღვრება....183
14.2. არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენების საფუძვლები....184
14.3. არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის საფუძვლები....187
14.4. არაპირდაპირი მეთოდის შერჩევა....190
14.5. წყაროსა და ფულადი სახსრები გამოყენების მეთოდი....191
14.6. საბანკო დეპოზიტებისა და ნაღდი ფულადი დანახარჯების მეთოდი....197
14.7. ფასნამატის მეთოდი....209
14.7. ერთეულისა და მოცულობის მეთოდი....214
14.8. წმინდა კაპიტალის მეთოდი....217
14.10. არაპირდაპირი მეთოდების საწინააღმდეგო არგუმენტაცია....221

თავი 15: მტკიცებულებების შეფასება

15.1. მტკიცების ტვირთი....226
15.2. მტკიცებულების განმარტება....227
15.3. დასკვნების გამოტანა....233

თავი 16: აუდიტის დასრულება

16.1. აუდიტის ანგარიშის მომზადება....240
16.2. დოკუმენტაცია....242
16.3. გადასახადების კორექტირებების შეთავაზება....250
16.4. გადასინჯვა....253
16.5. პასუხისმგებლობის გადასინჯვა....255

თავი 1. ზოგადი დებულებები

1.1. სახელმძღვანელოს შესახებ

1. აუდიტის სახელმძღვანელო წარმოადგენს საქართველოს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის არსებული აუდიტის პოლიტიკის, პროცედურებისა და სახელმძღვანელო პრინციპების ნაკრებს. სახელმძღვანელო მეთოდოლოგიური ხასიათისაა და არ წარმოადგენს ნორმატიულ აქტს, მისი დანიშნულებაა, ხელი შეუწყოს საგადასახადო აუდიტის განმახორციელებელ პირებს პროფესიული საქმიანობის სათანადო დონეზე შესრულებაში.

2. სახელმძღვანელოს მიზანია:

ა) დაეხმაროს საგადასახადო აუდიტის განმახორციელებელ პირებს გადასახადის გადამხდელებთან საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების განხორციელებისას, დეკლარირებული ან/და დასადეკლარირებელი საგადასახადო ვალდებულებების სწორად და ზუსტად დადგენაში, რათა მაქსიმალურად იქნას შემცირებული გადასახადების გადახდისგან თავის არიდების შემთხვევები;

ბ) რისკზე დაფუძნებული აუდიტის (**რდა**) განსახორციელებლად სათანადო ბაზის შექმნა და ეტაპობრივი დანერგვა, რამაც შედეგად გადასახადის გადამხდელებში უნდა გააჩინოს მოტივაცია, რომ საგადასახადო ვალდებულებების დეკლარირება შეასრულონ ზუსტად, და მათ უნდა შეუქმნას იმის განცდა, რომ საგადასახადო ვალდებულებების არაჯეროვნად შესრულება ყოველთვის გამოვლენილი იქნება.

3. სახელმძღვანელოს შემუშავებისას გამოყენებული იქნა:

- საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა;
- აშშ–ს შიდა შემოსავლების სამსახურის შიდა სახელმძღვანელო (US IRS IRM).
- ნიუ–მექსიკოს დაბეგვრისა და შემოსავლების დეპარტამენტის აუდიტისა და საგადასახადო ვალდებულების შესრულების განყოფილების ზოგადი საგადასახადო სახელმძღვანელო.
- ევრო კავშირის მიერ დაფინანსებული და 2009 წელს კომპანია „ჰუმან დაინამიკსის“ მიერ განხორციელებული პროექტის ფარგლებში ბილ ქარნოუს ავტორობით გამოცემული აუდიტის სახელმძღვანელო.
- 2011 წელს საერთაშორისო საფინანსო კორპორაციის მიერ დაფინანსებული პროექტის ფარგლებში სტეფან თაის ავტორობით გამოცემული აუდიტის სახელმძღვანელო.

1.2. ტერმინთა განმარტება

ამ სახელმძღვანელოს მიზნებისათვის გამოყენებულ ტერმინებს აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

1. ალტერნატიული აუდიტი - გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომელიც ხორციელდება სსკ-ის 49-ე მუხლის მე-6 ნაწილის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის უფროსის ბრძანებით განსაზღვრული პირის (აუდიტორის) მიერ.

2. ალტერნატიული ბალანსის შედგენა - შემოწმების მეთოდი, რომლის არსი ისაა, რომ აუდიტორი შესამოწმებელი პირის ბუღალტრულ აღრიცხვაში მზა პროდუქციის ასახვის რეალობისა და სისრულის შესახებ მტკიცებულებებს მოიპოვებს ნედლეულისა და მასალის ხარჯვის ნორმატივების მიხედვით შედგენილი დანახარჯების ბალანსის მეშვეობით.

3. ანალიზური გადასინჯვა - ბიზნესის მიერ მართვადი ყველა სისტემისა და კონტროლის მექანიზმის ანალიზი, დოკუმენტაცია და გადასინჯვა.

4. ანალიზური პროცედურები - აუდიტორის მიერ მიღებული ინფორმაციის ანალიზი და შეფასება, შესამოწმებელი პირის მნიშვნელოვანი ფინანსური და ეკონომიკური მაჩვენებლების გამოკვლევა უჩვეულო და ბუღალტრულ აღრიცხვაში არასწორად ასახული სამეურნეო ოპერაციების ფაქტების გამოსავლენად.

5. არამატერიალური აქტივი – ფიზიკური ფორმის არმქონე, იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი, რომელსაც პირი იყენებს საქონლის წარმოების, საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის, სხვისთვის იჯარით გადაცემის ან/და ადმინისტრაციული მიზნებისათვის. არამატერიალურ აქტივს მიეკუთვნება: საავტორო უფლება, პატენტი, სავაჭრო ნიშანი, გუდვილი, კომპიუტერული პროგრამა, ლიცენზია, იჯარის უფლება, ფრანჩიზი, საბადოს დამუშავების უფლება, იმპორტისა და ექსპორტის სპეციალური უფლებები და სხვა ამგვარი არამატერიალური აქტივები.

6. არითმეტიკული გამოთვლების სისწორის შემოწმება (ხელახლა გამოთვლა) - დოკუმენტების წყაროებისა და საბუღალტრო ჩანაწერების არითმეტიკული სიზუსტის შემოწმება და დამოუკიდებელი გამოთვლების ჩატარება.

7. არსებითობის დონე - ფინანსური ანგარიშგების მონაცემების დასაშვები გადახრის აგრეგირებული სიდიდე, რომელიც გავლენას არ ახდენს ფინანსური ანგარიშგების ანალიზის საფუძველზე მიღებული ეკონომიკური გადაწყვეტილებების ხარისხზე.

8. არსებობის მტკიცება - აქტივი ან ვალდებულება ან საკუთარი კაპიტალი არსებობს საანგარიშგებო თარიღისათვის.

9. არსებითი უზუსტობის რისკი - რისკი იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას. მტკიცების დონეზე იგი შედგება ორი კომპონენტისაგან: თანდაყოლილი რისკი და კონტროლის რისკი.

10. არსებითი ტესტირება - ოპერაციებისა და ნაშთების და ასევე პროცედურების, მათ შორის ანალიზური გადასინჯვის ტესტირება, რომლის მიზანს წარმოადგენს აუდიტის მტკიცებულების მოპოვება რომ სააღრიცხვო ჩანაწერებსა და ფინანსურ უწყისებში მოცემული ინფორმაცია არის სრული, ზუსტი და ნამდვილი.

11. ასს - აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები.

12. აუდიტორი - შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო შემოწმების სამმართველოების აუდიტორები (მთავარი აუდიტორი, უფროსი აუდიტორი ან აუდიტორი) ან სსკ-ის 49-ე მუხლის მე-6 ნაწილის საფუძველზე განსაზღვრული საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი სხვა პირების (აუდიტური და საკონსულტაციო ფირმების) აუდიტორები, ან დამოუკიდებელი აუდიტორები.

13. აუდიტი კამერალური - დოკუმენტური ანალიზის გამოყენებით გადასახადის გადამხდელის დეკლარაციებთან და გადახდებთან დაკავშირებით სხვადასხვაგვარი კვლევის გადამოწმება აუდიტორულ ოფისში.

14. აუდიტი სრული - დოკუმენტური და ფიზიკური ანალიზისა და კვლევის გზით გადასახადის გადამხდელის დეკლარაციებისა და გადახდების გადამოწმება ყველა გადასახადისთვის წინა აუდიტის დასრულების დღიდან დღევანდელ დღემდე, გადასახადის გადამხდელის ყველა ჩანაწერის გამოყენებით.

15. აუდიტი შეზღუდული მაშტაბის - დოკუმენტური და ფიზიკური ანალიზისა და კვლევის გამოყენებით გადასახადის გადამხდელის დეკლარაციებისა და გადახდების გადამოწმება შერჩეული შეზღუდული პერიოდისთვის და/ან გადასახადის კონკრეტული შერჩეული ტიპებისთვის და/ან კონკრეტული საკითხისათვის.

16. აუდიტორული მტკიცებულებები - აუდიტორის მიერ შემოწმების პროცესში შესამოწმებელი პირისა და მესამე მხარეებისგან მიღებული ინფორმაცია, ან მისი ანალიზის შედეგები, რაც აუდიტორს საშუალებას აძლევს, გამოიტანოს დასაბუთებული დასკვნები და გამოხატოს თავისი მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობისა და სამართლიანობის შესახებ (ასს 500).

17. აუდიტორული პროცედურა - აუდიტორის ქმედებების გარკვეული ლოგიკა და თანმიმდევრობა აუდიტის კონკრეტულ უბანზე აუცილებელი აუდიტორული მტკიცებულებების მისაღებად. ასს 500-ის მიხედვით, **აუდიტორული პროცედურებია:** დათვალიერება; დაკვირვება; გარე დასტური (დასტურის მოთხოვნა და დადასტურება); ხელახლა გამოთვლა (დოკუმენტების ან ჩანაწერების არითმეტიკული სიზუსტის შემოწმება აუდიტორის მიერ); ხელახლა შესრულება (აუდიტორის მიერ იმ პროცედურების ან მაკონტროლებელი ქმედების დამოუკიდებლად შესრულება, რომელიც თავდაპირველად შესრულებული იყო, როგორც სამეურნეო სუბიექტის შიგა კონტროლის ნაწილი); ანალიზური პროცედურები; გამოკითხვა.

18. აუდიტორული რისკი - რისკი იმისა, რომ აუდიტორი გამოთქვამს არაადეკვატურ აუდიტორულ მოსაზრებას იმ დროს, როდესაც ფინანსური

ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას (ასს 200). აუდიტორული რისკი (**არ**) წარმოადგენს თანდაყოლილი რისკის (**თრ**), კონტროლის რისკის (**კრ**) და შეუმჩნევლობის რისკის (**შრ**) ფუნქციას და მათემატიკურად გამოისახება ამ კომპონენტების ნამრავლის სახით: **არ = თრ x კრ x შრ.** როგორც ნებისმიერი ალბათობა, რისკიც პროცენტებში ან ხვედრით წილებში იზომება.

19. აუდიტორული შერჩევა - აუდიტორული პროცედურების გამოყენება მოცემულ გენერალურ ერთობლიობაში შემავალი მუხლების 100%-ზე ნაკლები მუხლების მიმართ ისე, რომ ყველა შესარჩევ მუხლს ჰქონდეს ერთნაირი შერჩევის შანსი, რათა აუდიტორმა მიიღოს გონივრული საფუძველი იმისათვის, რომ ჩამოაყალიბოს დასკვნა იმ გენერალური ერთობლიობისათვის, საიდანაც შეარჩია შერჩევითი ერთობლიობა (ასს 530, პუნქტი 5).

20. აქტივები - პირის (გადასახადის გადამხდელის) საკუთრებაში არსებული მატერიალური და არამატერიალური რესურსები, რომლებიც წარსულში განხორციელებული სამეურნეო მოვლენების შედეგს წარმოადგენენ და მათგან პირი მომავალში ეკონომიკური სარგებლის მიღებას მოელის საქონლის წარმოების, საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის, სხვისთვის იჯარით გადაცემის ან/და ადმინისტრაციული მიზნებისათვის გამოყენების გზით.

21. აღქმადობის მტკიცება - ფინანსური ინფორმაცია განმარტებით შენიშვნებში ნათლად არის ჩამოყალიბებული.

22. ბუღალტრული აღრიცხვა - სამეურნეო სუბიექტის შემოსავლებისა და ხარჯების, მისი ქონებისა და კაპიტალის, ფინანსური შედეგების განსაზღვრის შესახებ ინფორმაციის შეგროვების, განზოგადებისა და გადაცემის სისტემა ფულადი სახით.

23. ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი - სააღრიცხვო სისტემა, რომლის ფარგლებშიც ხდება გადასახადის გადამხდელის შემოსავლების, ხარჯების, ძირითადი საშუალებების, ვალდებულებების და ფინანსური მდგომარეობის ასახვა.

24. გადასახადის დამალვა - დამალულად ჩაითვლება საგადასახადო შემოწმებით დამატებით დარიცხული გადასახადის თანხა, რომელიც გამოწვეულია შესამოწმებელი პირის მიერ აუდიტორისათვის სააღრიცხვო დოკუმენტების ან/და ინფორმაციის წარუდგენლობით, მესამე პირებისაგან მიღებული ინფორმაციით და სხვა პირობებით, რომელიც აუდიტორისათვის შემოწმების პროცესში ვერ იქნებოდა ცნობილი.

25. გარე დასტური - აუდიტორული მტკიცებულება, რომელიც მოპოვებულია მესამე მხარისგან (დამადასტურებელი მხარე), უშუალოდ აუდიტორისთვის გაგზავნილი წერილობითი პასუხის სახით, ქაღალდზე ან ელექტრონული ფორმით ან სხვა საშუალებით (ასს 505, პუნქტი 6).

26. გენერალური ერთობლიობა - მონაცემთა სრული სიმრავლე, საიდანაც ხდება შერჩევითი ერთობლიობის შედგენა და რომლის შესახებაც აუდიტორს სურს დასკვნების გამოტანა (ასს 530, პუნქტი 5). საგადასახადო აუდიტის მიზნებისათვის გენერალური ერთობლიობა იქნება აუდიტის მოცემულ უბანზე

ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტაციის ან აუდიტის ობიექტების ყველა შემოწმებელი ელემენტის ერთობლიობა.

27. გრძელვადიანი, ანუ ძირითადი აქტივები - ისეთი საშუალებები, რომელთა გამოყენების ვადა ერთ წელზე მეტია და მათი ღირებულება ახლად შექმნილ პროდუქტში გადადის თანდათანობით, ცვეთის პროპორციულად. მასში შედის: ძირითადი საშუალებები (მიწა, დაუმთავრებელი მშენებლობა, შენობა-ნაგებობები, მანქანა-დანადგარები, დასადგმელი მოწყობილობები, ოფისის აღჭურვილობა, ავეჯი და სხვა ინვენტარი, სატრანსპორტო საშუალებები და სხვა), გრძელვადიანი მოთხოვნები (მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები, ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მოთხოვნები, მოთხოვნები საწარმოს კაპიტალის შევსებაზე, გადავადებული საგადასახადო აქტივები და სხვა) და გრძელვადიანი ინვესტიციები (გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში, დისკონტი გრძელვადიან ობლიგაციებზე, პრემია გრძელვადიან ობლიგაციებზე და სხვა).

28. დადასტურება - აუდიტორის მიერ წერილობითი დასტურის მიღება დამოუკიდებელი მესამე მხარისგან, შესამოწმებელი პირის საბანკო და სხვა ანგარიშებზე ფულადი სახსრების ნაშთების, ანგარიშსწორების, დებიტორული და კრედიტორული დავალიანების ანგარიშების ნაშთების რეალობის შესახებ.

29. დეზაგრეგაცია - ბიზნესის ცალკეულ ნაწილებად დაყოფა.

30. დროში გამიჯვნის მტკიცება - ოპერაციები და მოვლენები აღრიცხულია სწორ საანგარიშგებო პერიოდში.

31. დოკუმენტაცია - ბუღალტრულ აღრიცხვაში ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ერთმანეთისაგან განსხვავებული სხვადასხვა სამეურნეო ოპერაციების გაფორმებისათვის საჭირო დოკუმენტების სისტემა.

32. დოკუმენტების შემოწმება (დათვალიერება) - შესამოწმებელი პირის კონკრეტული დოკუმენტის რეალობაში დარწმუნების მიზნით, აუდიტორის მიერ განხორციელებული დაკვირვება სააღრიცხვო ჩანაწერების წარმოებასა და სააღრიცხვო ჩანაწერებზე ბუღალტრული აღრიცხვის მთელი სისტემის მეშვეობით, იმ პირველად დოკუმენტამდე, რომელიც წარმოადგენს საბუღალტრო ჩანაწერის საფუძველს.

33. ვალდებულებები, ანუ მოზიდული კაპიტალი - პირის (გადასახადის გადამხდელის) მიმდინარე პერიოდის მოვალეობა, რომელიც წარსულში განხორციელებული სამეურნეო მოვლენების შედეგს წარმოადგენს და რომლის შესრულება იწვევს პირის აქტივების შემცირებას. მათ მიეკუთვნება: მოკლევადიანი ვალდებულებები (მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები, გასანაღდებელი თამასუქები, მიღებული ავანსები, გადასახდელი ხელფასები, როიალტი და სხვა), მოკლევადიანი სესხები, საგადასახადო ვალდებულებები, გრძელვადიან სესხებზე გადასახდელი პროცენტები, გადასახდელი დივიდენდები, ვალდებულება საგარანტიო მომსახურებაზე და სხვა.

34. ზეპირი გამოკითხვა - აუდიტორული მტკიცებულებების დამატებითი წყაროს (განმარტებებისა და ინფორმაციის სახით) მოპოვების მიზნით, აუდიტორის გასაუბრება შესამოწმებელი პირის პერსონალთან, ხელმძღვანელობასთან და დამოუკიდებელ მესამე მხარესთან წინასწარ მომზადებული კითხვარის საშუალებით.

35. თანდაყოლილი რისკი - რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ არსებული მტკიცების მიდრეკილება ისეთი უზუსტობისაკენ, რომელიც შეიძლება, ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, არსებითი იყოს შესაბამისი კონტროლის პროცედურების უქონლობის გამო (ასს 200).

36. „თვალყურის მიდევნება“ ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის მეშვეობით - პროცედურა, რომლის დროსაც აუდიტორი ამოწმებს ზოგიერთ პირველად დოკუმენტს, პირველადი დოკუმენტის მონაცემების ასახვას სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის რეგისტრებში, პოულობს საბოლოო მოკორესპონდენტო ანგარიშებს და რწმუნდება სამეურნეო ოპერაციის ბუღალტრული ასახვის სისწორეში.

37. ინვენტარიზაცია - მეთოდი, რომელიც საშუალებას იძლევა, ზუსტი ინფორმაცია მივიღოთ შესამოწმებელი პირის ქონების (სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების) არსებობის შესახებ და საორიენტაციო ინფორმაცია - მისი მდგომარეობისა და ღირებულების შესახებ.

38. ინფორმაციის არსებითობა - ინფორმაციის უნარი, გავლენა იქონიოს ამ ინფორმაციის საფუძველზე მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე.

39. კლასიფიკაციის მტკიცება - ოპერაციები და მოვლენები აღრიცხულია სათანადო ანგარიშებში.

40. კონტროლის რისკი - რისკი იმისა, რომ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებობდეს ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ მტკიცებაში და შეიძლება არსებითი იყოს ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, თავიდან ვერ აიცილებს, ან დროულად ვერ გამოავლენს და შეასწორებს შესამოწმებელი პირის შიგა კონტროლი (ასს 200). კონტროლის რისკი იზომება პროცენტებში ან ათწილადებში და ახასიათებს შესამოწმებელი პირის ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიგა კონტროლის სისტემების საიმედოობას.

41. კონტროლის საშუალებების საიმედოობა - კონტროლის რისკის ცნების საპირისპირო, ურთიერთშემავსებელი ცნება. საიმედოობის მაჩვენებელი მიიღება 100%-დან კონტროლის რისკის მნიშვნელობის გამოკლებით, ხოლო თუ რისკი ათწილადით არის გამოსახული, მაშინ რისკის მნიშვნელობას ერთს აკლებენ. მაგალითად, კონტროლის რისკს 0,25-ს (25%-ს) შეესაბამება კონტროლის საიმედოობა 0,75 (75%), ე.ი. კონტროლის საშუალებების მაღალ საიმედოობას შეესაბამება დაბალი კონტროლის რისკი და, პირიქით.

42. კონტროლის ტესტები - აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება იმის შესახებ, თუ რამდენად ეფექტურია კონტროლის სისტემები იმისთვის,

რომ უზრუნველყონ არსებითი უზუსტობების თავიდან აცილება ან მათი აღმოჩენა და შესწორება მტკიცების ეტაპზე. მიმდინარე კონტროლის პროცედურები არის ტესტები, რომლებიც ტარდება აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, რათა გამოვლინდეს არსებითი უზუსტობები ფინანსურ ანგარიშგებაში. მიმდინარე კონტროლის პროცედურები მოიცავს: (ა) ტესტებს ოპერაციების, ანგარიშის ნაშთებისა და გამოქვეყნებული მონაცემების ცალკეული ელემენტებისთვის და (ბ) არსებით ანალიზურ პროცედურებს.

43. მოკლევადიანი, ანუ მიმდინარე აქტივები (საბრუნავი საშუალებები) - ისეთი საშუალებები, რომელთა გამოყენების ვადა ერთ წლამდეა და მათი ღირებულება ახლად შექმნილ პროდუქტში გადადის მთლიანად. მასში შედის: ფულადი საშუალებები, მოკლევადიანი ინვესტიციები, მოკლევადიანი მოთხოვნები, მოკლევადიანი სათამასუქო მოთხოვნები, სასაქონლო-მატერიალური მარაგები,წინასწარ გაწეული ხარჯები, დარიცხული მოთხოვნები და სხვა (მისაღები ფინანსური აქტივები).

44. მტკიცება - შესამოწმებელი პირის მიერ მკაფიოდ ან სხვაგვარად წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, რომელიც ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში და აუდიტორი იყენებს სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების განსახილველად (ასს 315).

45. სააღრიცხვო დოკუმენტაცია – პირველადი დოკუმენტები (მათ შორის, პირველადი საგადასახადო დოკუმენტები), ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრები და სხვა დოკუმენტები, რომელთა საფუძველზედაც განისაზღვრება გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტები, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტები და დგინდება საგადასახადო ვალდებულებები.

46. საბალანსო უწყისი - ფინანსური მდგომარეობის ანგარიში, რომელიც ასახავს გადასახადის გადამხდელის ფინანსურ მდგომარეობას მოცემული თარიღისთვის. საბალანსო უწყისი შედგება გადასახადის გადამხდელის აქტივების, ვალდებულებების და კაპიტალისაგან და გამოიხატება ტოლობით: **აქტივები = ვალდებულებებს + კაპიტალი.**

47. საგადასახადო აუდიტი - საგადასახადო შემოწმება, რომელიც ხორციელდება სსკ-ის 48-ე მუხლით განსაზღვრული საგადასახადო ორგანოს - შემოსავლების სამსახურის **აუდიტის დეპარტამენტის** საგადასახადო შემოწმების სამმართველოების აუდიტორების მიერ.

48. საგადასახადო აუდიტის განმახორციელებელი პირი (შემდგომში - აუდიტორი) - სსკ-ის 48-ე მუხლით განსაზღვრული საგადასახადო ორგანოს - შემოსავლების სამსახურის **აუდიტის დეპარტამენტის** საგადასახადო შემოწმების სამმართველოების აუდიტორები და ალტერნატიული აუდიტის განმახორციელებელი პირები, რომლებსაც დავალებული აქვთ შესამოწმებელი პირის საგადასახადო შემოწმება.

49. საგადასახადო შემოწმების აქტი - აუდიტორების მიერ სსკ-ის 267-ე მუხლით განსაზღვრული წესით შედგენილი და მათი ხელმოწერით

(ალტერნატიული აუდიტის შემთხვევაში - ასევე აუდიტური ან საკონსულტაციო ფირმის ბეჭდით, ასეთის არსებობის შემთხვევაში) დამოწმებული ანგარიში, რომელიც წარმოადგენს ოფიციალურ დოკუმენტს.

50. საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი – აუდიტორების მიერ სსკ-ის 267-ე მუხლით განსაზღვრული წესით შედგენილი და მათი ხელმოწერით (ალტერნატიული აუდიტის შემთხვევაში - ასევე აუდიტური ან საკონსულტაციო ფირმის ბეჭდით, ასეთის არსებობის შემთხვევაში) დამოწმებული ანგარიში, რომელიც ასახავს საგადასახადო აუდიტის ცალკეული ეტაპების (საგადასახადო პერიოდების) შემოწმების შედეგებს.

51. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასი - ფასი, რომლის სანაცვლოდ კომპანიის განყოფილებები ერთმანეთს შორის ასრულებენ ოპერაციებს. ოპერაციები შესაძლოა მოიცავდეს დეპარტამენტებს შორის საქონლით ან მომსახურებით ვაჭრობას. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასი გამოიყენება მაშინ, როდესაც მრავალ–სუბიექტიანი ფირმის ინდივიდუალური სუბიექტები ცალკე მოქმედ სუბიექტებად განიხილებიან.

52. სისრულის მტკიცება - არ არსებობს აღურიცხავი აქტივები, ვალდებულებები, ოპერაციები და მოვლენები ან მუხლები, რომლებიც გამჟღავნებული არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

53. სისწორის მტკიცება - დოკუმენტურად აღრიცხულ ოპერაციებთან და მოვლენებთან დაკავშირებული თანხები და სხვა მონაცემები აღრიცხულია სათანადოდ.

54. სიტუაციური სახელმძღვანელო - სსიპ-შემოსავლების სამსახურის 2010 წლის 12 აგვისტოს №1475 ბრძანებით დამტკიცებული საგადასახადო შემოწმებისას გასატარებელი ღონისძიებების სახელმძღვანელოები.

55. ურთიერთდამოკიდებულება - სსკ-ის მე-19 მუხლით განსაზღვრული დამოკიდებულება, ასევე აუდიტორის და შესამოწმებელი პირის ურთიერთობა, როდესაც აუდიტორი შესამოწმებელ პირთან დაკავშირებულია პირადი ქონებრივი ინტერესით ან არის შესამოწმებელი პირის შვილობილი კომპანიის, ფილიალის ან წარმომადგენლობის მუშაკი ან თანამესაკუთრე.

56. უფლებებისა და ვალდებულებების მტკიცება - აქტივებს ფლობს ან აკონტროლებს შესამოწმებელი პირი, ხოლო ვალდებულებები შესამოწმებელი პირის მოვალეობებია (საანგარიშგებო თარიღის მდგომარეობით).

57. შემმოწმებელი - საგადასახადო/ალტერნატიული აუდიტის ჩამტარებელი აუდიტორები.

58. შერჩევითი ერთობლიობის რეპრეზენტაციულობა - ზოგიერთი შერჩევითი ერთობლიობის თვისება, რომელიც აუდიტორს საშუალებას აძლევს, მის საფუძველზე გამოიტანოს სწორი დასკვნები მთელი გენერალური ერთობლიობის თვისებებზე.

59. შესამოწმებელი პირი – გადასახადის გადამხდელი ფიზიკური პირი ან იურიდიული პირი საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად, საწარმო ან ორგანიზაცია სსკ-ის შესაბამისად, რომლის საგადასახადო შემოწმებაც ხდება.

60. შესაბამისობის ტესტი - მოცემული ტესტების მიზანია გამოავლინოს მტკიცებულება, რომ შიგა კონტროლის პროცედურები ხორციელდება დადგენილი ნორმების შესაბამისად.

61. შეუმჩნევლობის რისკი - რისკი იმისა, რომ აუდიტორის მიერ აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირების მიზნით ჩატარებული პროცედურები ვერ გამოავლენს არსებულ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებითი იყოს, ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად (ასს 200).

62. შეფასების მტკიცება - აქტივები ან ვალდებულებები ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია შესაბამისი კუთვნილი (საბალანსო) ღირებულებით.

63. შიდა კონტროლის სისტემა - პროცედურული პროცესი, რომელიც დააპროექტეს, დანერგეს და ამუშავებენ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირები, ხელმძღვანელობა და სხვა პერსონალი, რათა უზრუნველყონ დასაბუთებული რწმუნება იმისა, რომ მიღწეულია სამეურნეო სუბიექტის მიზნები, რომელიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საიმედოობას, ოპერაციების მწარმოებლურობასა და ეფექტიანობას, ასევე მოქმედ კანონმდებლობასა და მარეგულირებელ ნორმებთან შესაბამისობას **(ასს 315, პუნქტი 4 "გ").**

64. ცალკეული სამეურნეო ოპერაციის აღრიცხვის წესების დაცვის შემოწმება - მეთოდი, რომელიც აუდიტორს საშუალებას აძლევს, კონტროლი განახორციელოს შესამოწმებელი პირის საბუღალტრო პერსონალის მიერ შესრულებულ სამუშაოზე.

65. წარმოშობის მტკიცება - ბუღალტრულად აღრიცხული ოპერაცია შესრულდა ან მოვლენა უკვე მოხდა (საანგარიშგებო პერიოდში) და დაკავშირებულია შესამოწმებელ პირთან.

1.3. გადასახადების ადმინისტრირების თანამედროვე პრინციპები

1. გადასახადების ადმინისტრირების თანამედროვე სისტემის ძირითად მიმართულებას მხოლოდ გადასახადების შეგროვება არ წარმოადგენს. მისი მიზანია, შექმნას გარემო, სადაც გაიზრდება გადასახადის გადამხდელის მზადყოფნა, ნებაყოფლობით შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულება. ამ კონტექსტში ადმინისტრირების ძირითადი ფუნქციებია:

ა) საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების გაკონტროლება და სამართალდარღვევათა აღმოფხვრა;

ბ) გადასახადის გადამხდელის მომსახურება და ინფორმირება, რათა მათ თავიანთი საგადასახადო ვალდებულებები მარტივად, ზედმეტი სირთულეების გარეშე შეასრულონ.

საგადასახადო აუდიტის პროგრამა წარმატებულად მიიჩნევა მაშინაც კი, როდესაც აუდიტს პირდაპირი წვლილი არ შეაქვს სახელმწიფოს შემოსავლებში, მაგრამ საგადასახადო ვალდებულებების ნებაყოფლობით შესრულების წახალისების მექანიზმს წარმოადგენს.

2. საგადასახადო ვალდებულებების ნებაყოფლობითი აღიარება ყველაზე ეფექტური იქნება როდესაც გადასახადების გადამხდელებს ექნებათ აუდიტის დეპარტამენტისადმი ნდობა და მზად იქნებიან მიაწოდონ მას საჭირო ინფორმაცია. ამასთან არ ექნებათ იმის შიში, რომ აუდიტის დეპარტამენტი მათ არაკეთილსინდისიერად მოექცევა და მიწოდებულ ინფორმაციას არამართებულად გამოიყენებს. ნდობის მოსაპოვებლად აუდიტის დეპარტამენტმა უნდა:

- იმოქმედოს პატიოსნად, კეთილსინდისიერად კანონის ფარგლებში;
- იყოს გულისხმიერი გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნილებების და მდგომარეობის მიმართ;
- მოახდინოს კანონის სწორად გამოყენება, რათა ყველაფერი კანონის შესაბამისად დაკვალიფიცირდეს და ყველა გადასახადის გადამხდელმა გადაიხადოს კუთვნილი თანხა;
- იმოქმედოს გამჭირვალედ, რათა მისი ქმედება არ გახდეს საეჭვო;
- ჰყავდეს განსწავლული და კომპეტენტური პერსონალი;
- დაიცვას კონფიდენციალურობა და გადასახადის გადამხდელის შესახებ ინფორმაცია შეინახოს საიმედოდ, მისი გამოყენება და გამჟღავნება მოახდინოს მხოლოდ კანონის შესაბამისად.

1.4. რისკზე დაფუძნებული საგადასახადო აუდიტის მიზანი

1. რისკის მართვა წარმოადგენს მნიშვნელოვან ელემენტს გონივრული და ეფექტური მართვისთვის და, შესაბამისად, საგადასახადო აუდიტის პროგრამისათვის. შეუძლებელია თითოეული გადასახადის გადამხდელის შემოწმება და კონტროლი. საგადასახადო ორგანოებს არ გააჩნიათ საკმარისი რესურსი, ყოველწლიურად განახორციელონ თითოეული გადასახადის გადამხდელის სრული შემოწმება, ან შეამოწმონ დღგ-ის და საშემოსავლო გადასახადის ყველა დეკლარაცია. ყოველწლიურად საგადასახადო ორგანოს ადმინისტრაცია აუდიტს უტარებს გადასახადების გადამხდელთა მთლიანი რაოდენობის 10%-ს ან ნაკლებს. კარგად შემუშავებული აუდიტორული გეგმა უნდა უზრუნველყოფდეს შემოსავლების არანაკლებ 90%-ის მობილიზებას და ამასთანავე საკმარისი რაოდენობით შემოწმებას, რათა ყველა დონეზე აღმოიფხვრას ვალდებულებების შეუსრულებლობის შემთხვევები.

2. ასევე არ არის აუცილებელი, არსებული მცირე რესურსი დაიხარჯოს დაბალი რისკის მქონე გადამხდელების რუტინულ შემოწმებაზე. შესაბამისად, რესურსების ფოკუსირება უნდა მოხდეს მაღალი რისკის მქონე გადამხდელებზე. ასეთი მიზნობრივი ფოკუსირება უფრო ეფექტურია, ვიდრე არასტრუქტურული მიდგომა, იგი ხელს უწყობს შემოსავლიანობის გაზრდას აუდიტის შედეგად, რაც, თავის მხრივ, უზრუნველყოფს გადასახადების გადაუხდელობის თავიდან აცილებას, რადგანაც გადამხდელები ხდებიან უფრო მეტად ინფორმირებული იმის შესახებ, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენა უფრო მარტივად მოხდება შემოსავლების სამსახურის აუდიტის სტრატეგიის ფარგლებში.

1.5. რისკზე დაფუძნებული საგადასახადო აუდიტის ელემენტები

1. გადასახადის გადამხდელის ეფექტური და სწორი აუდიტორული შემოწმება ძალიან მნიშვნელოვანია, რათა გაუმჯობესდეს გადამხდელების მიერ გადასახადების ნებაყოფლობითი აღიარება და გადახდა, ასევე წარმატებულად შესრულდეს და შენარჩუნდეს გადასახადების შეგროვება.

ა) აუდიტის წლიური გეგმა: აუდიტის მასშტაბი ლიმიტირებულია არსებული რესურსების გამო. დაგეგმვა გამოიყენება იმისათვის, რომ მოხდეს ამ რესურსების ყველაზე ეფექტური გამოყენება. წლიური აუდიტის გეგმა მთლიანად მოიცავს აუდიტის პროგრამას, რომელიც შეესაბამება საგადასახადო ადმინისტრაციის აუდიტორულ რესურსებსა და ხარისხს არასტაბილურ გარემოში. გეგმის მიზანია განსაზღვროს ჩასატარებელი აუდიტორული შემოწმებების რაოდენობა, მათი სახეობა, თუ რომელი გადამხდელების აუდიტი უნდა განხორციელდეს შემოსავლების სამსახურის ლიმიტირებული რესურსების პირობებში.

შემოწმების გეგმა შემუშავებულია როგორც პირდაპირი შემოწმების ეფექტის, ასევე აღმკვეთი ეფექტის მისაღწევად.

პირდაპირი შემოწმების ეფექტი მიიღწევა პროცენტულად დიდი რაოდენობის მსხვილ გადამხდელთა შემოწმებით, რადგან ამ სფეროშია შემოსავლის დაფარვის ყველაზე მაღალი რისკი.

აღმკვეთი ეფექტი მიიღწევა შემოწმების პროგრამის საშუალებით, რომელიც შეძლებისდაგვარად მოიცავს ყველა სფეროში მოქმედ გადასახადის გადამხდელს. სტრატეგია მოიცავს წვრილ გადამხდელთა მინიმალური რაოდენობის და საშუალო ზომის გადამხდელთა შედარებით დიდი რაოდენობის თემატურ შემოწმებას.

გადასახადის გადამხდელების მხრიდან კუთვნილი გადასახადების ნებაყოფლობითი დეკლარირებისა და გადახდის ფაქტები უფრო იმატებს შემოწმებული გადამხდელების რაოდენობის ზრდით, ვიდრე დიდი პოტენციალის მქონე მცირე რაოდენობის გადამხდელების შემოწმებით.

საგადასახადო შემოწმების გეგმის შედგენა და დამტკიცება

1. შესამოწმებელ ობიექტთა გეგმას შეიმუშავებს აუდიტის დეპარტამენტი რისკების მართვის ავტომატიზებული სისტემის მეშვეობით;

2. საგადასახადო შემოწმების გეგმის შედგენა ეფუძნება გადასახადების გადამხდელის დეკლარირებული და სხვა მონაცემების ანალიზს, რისკის კრიტერიუმების საფუძველზე გადასახადის გადამხდელების შეფასებას;

3. გადასახადის გადამხდელების მონაცემების ანალიზისას ხდება როგორც საგადასახადო, ასევე სასაქონლო ოპერაციებთან დაკავშირებული რისკების შეფასება, აგრეთვე, სხვა რისკებისაც, რომელიც გავლენას ახდენს/შეიძლება მოახდინოს გადამხდელების მიერ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებაზე;

4. საგადასახადო შემოწმების გეგმაში აისახება ის გადამხდელები, რომლებმაც რისკის კრიტერიუმების საფუძველზე მიიღეს მაღალი შეფასება. გეგმის შედგენისას მხედველობაში მიიღება გადამხდელთა მიერ შესამოწმებელ პერიოდში მიღებული შემოსავლები და, ასევე, საგადასახადო მოთხოვნის და საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვის ხანდაზმულობის ვადა. საგადასახადო შემოწმების მიზნით პრიორიტეტი ენიჭება იმ გადამხდელებს, რომელთაც გააჩნიათ შეუმოწმებელი პერიოდი, რომლის ხანდაზმულობის ვადის გასვლამდე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის მიხედვით, დარჩენილია 1 წელზე ნაკლები, ან/და რომელნიც მიჩნეულნი არიან მსხვილ გადამხდელებად;

5. შესაძლოა, გეგმისათვის შერჩეული იქნას გადამხდელთა ჯგუფი დარგობრივი ნიშნით;

6. გეგმის შედგენისას, ასევე, ყურადღება ექცევა ამა თუ იმ კონკრეტული გადამხდელის საქმიანობის სფეროსა და სეზონურობას;

7. გადასახადის გადამხდელები, რომლებმაც რისკის ანალიზის შედეგად მიიღეს შედარებით დაბალი რისკის შეფასება, შეიძლება შემოწმდეს ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების საფუძველზე;

8. საგადასახადო შემოწმების გეგმის შედგენისას დეპარტამენტი თითოეულ გადამხდელთან მიმართებაში განსაზღვრავს რეკომენდირებულ მიმდინარე კონტროლის პროცედურებსაც;

9. გადასახადის გადამხდელთა შერჩევის შედეგების საფუძველზე დგება საგადასახადო შემოწმების გეგმა;

10. საგადასახადო შემოწმების გეგმა შეიძლება შედგეს როგორც კალენდარული წლის, ასევე კვარტლის;

11. გეგმაში მიეთითება გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი, დასახელება/სახელი, შესამოწმებელი პერიოდი და სხვა მიზანშეწონილი ინფორმაცია;

12. საგადასახადო შემოწმების გეგმა დასამტკიცებლად წარედგინება შემოსავლების სამსახურის უფროსს;

13. წლიური/კვარტალური გეგმის წარდგენა მოხდება კალენდარული წლის/კვარტლის დაწყებამდე არაუგვიანეს 20 დღით ადრე.

საგადასახადო შემოწმების გეგმის კორექტირება

1. საგადასახადო შემოწმების გეგმის კორექტირება შესაძლებელია, თუ:

ა) რისკის ანალიზის საფუძველზე გამოიკვეთა უფრო მაღალი რისკის შემცველი გადასახადების გადამხდელები, რომლებიც არ არიან გათვალისწინებული გეგმაში;

ბ) სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით საგამოძიებო სამსახურების მიერ ან მათი შუამდგომლობის საფუძველზე განხორციელდა გეგმაში მყოფი გადასახადის გადამხდელების საგადასახადო შემოწმება;

გ) არსებობს სხვა დასაბუთებული გარემოება.

2. კორექტირებული საგადასახადო შემოწმების გეგმა დასამტკიცებლად წარედგინება შემოსავლების სამსახურის უფროსს.

3. საგადასახადო შემოწმების გეგმის წარდგენა შემოსავლების სამსახურის უფროსისათვის არ არის საჭირო, თუ ხდება ერთი საანგარიშო წლის განმავლობაში გეგმაში ასახული გადასახადის გადამხდელების შემოწმების დაწყების დროის კორექტირება.

4. საგადასახადო შემოწმების გეგმის კორექტირება შესაძლებელია არაუმეტეს ორჯერ.

5. საგადასახადო შემოწმების გეგმა არ გამორიცხავს დეპარტამენტის უფლებას შეამოწმოს სხვა გადამხდელები, რომლებიც არ არიან საგადასახადო შემოწმების გეგმაში, თუ არსებობს საგადასახადო შემოწმების განხორციელების მიზანშეწონილობის კანონით გათვალისწინებული გარემოება.

ბ) შერჩევის დამოუკიდებელი სისტემა: რისკზე დაფუძნებული აუდიტის სტრატეგიის წარმატებით დანერგვის ძირითადი ელემენტია აუდიტორების შერჩევისა და აუდიტორული შემოწმების ჩატარების ერთმანეთისაგან გამიჯვნა. ერთ–ერთი დადებითი მხარე აღნიშნული ორი ფუნქციის განცალკევებისა არის ის, რომ იგი ეხმარება ინტერესთა კონფლიქტის და შემმოწმებლების მხრიდან კორუფციის წინაპირობის აღმოფხვრას, რადგან მისი საშუალებით ხდება გადამხდელების "სუბიექტური" შერჩევის თავიდან აცილება. დამოუკიდებლობა შესამოწმებელ ობიექტთა შერჩევისას ასევე დაეხმარება შემოსავლების სამსახურს, რეაგირება მოახდინოს ნებისმიერ განცხადებაზე პოლიტიკური მიკერძოებულობის შესახებ, რადგან დამოუკიდებლობა შესამოწმებელ ობიექტთა შერჩევისას სახალხოდ დემონსტრირებული იქნება.

გ) რისკზე ფოკუსირებული შემოწმება: რისკი განისაზღვრება როგორც „დიდი რაოდენობით აუდიტორული სამართალდარღვევების და ჯარიმების აღმოჩენა.“ საგადასახადო აუდიტის ძირითადი მიზანია წაახალისოს საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება. თუკი პოტენციური საგადასახადო რისკის სფეროს წინასწარი ანალიზის შედეგად აღმოჩნდა, რომ გადამხდელი არ არიდებს თავს გადასახადს და არის კანონმორჩილი, შემოწმების გაგრძელება იქნება გადამხდელის და შემოსავლების სამსახურის რესურსის ამაო ხარჯვა. რისკზე დაფუძნებული აუდიტი ასევე ნიშნავს შემოსავლების სამსახურის მიერ სხვადასხვა ტიპის აუდიტორული შემოწმებების გამოყენებას, რათა გაზარდოს გადამხდელთა მასშტაბი და, ყოვლისმომცველი აუდიტის ნაცვლად, ფოკუსირება მოახდინოს მაღალი რისკის მქონე საკითხებზე.

დ) მონიტორინგი და განხილვა: აუდიტორული პროგრამის ეფექტურობა არ უნდა განისაზღვროს პირდაპირ შემოსავლების შედეგებით (დამატებით დარიცხული თანხით), არამედ იმის მიხედვით, თუ რამდენად უწყობს იგი ხელს ნებაყოფლობითი გადასახადების აღიარების გაუმჯობესებას. განხილვის პროცესი გარანტიას იძლევა, რომ შემოწმება აკმაყოფილებს დეპარტამენტის ხარისხის სტანდარტს – მაგალითად, დოკუმენტი მოიცავს თუ არა ყველა საჭირო ინფორმაციას, რაც აუცილებელი იქნება აუდიტორის დასაცავად საგადასახადო დავის შემთხვევაში, და არის თუ არა შემოწმების პროცედურები თანმიმდევრული მთელი ქვეყნის მასშტაბით. ყოველი შემოწმების შედეგი გამოიყენება შემოწმების გეგმის ეფექტურობის შესაფასებლად და მომავალში აუდიტის მიზნების გასაუმჯობესებლად.

1.6. ინდივიდუალური აუდიტის სტრატეგიაზე მორგება

1. აუდიტის ცალკეულ საქმეზე, მას შემდეგ რაც მოხდება მისი გამოვლენა სხვადასხვა რისკების შეფასების ტექნიკის გამოყენებით, გამოიყოფა და დაინიშნება აუდიტორი. მიუხედავად ამისა, აუდიტის ჩატარების ამოცანა არ უნდა იყოს მექანიკური ან რუტინული. აუდიტის მიზნებისთვის რისკი განისაზღვრება როგორც „დიდი რაოდენობით აუდიტორული სამართალდარღვევების და ჯარიმების აღმოჩენა“. თუკი აუდიტის წინმსწრები პროცედურები არ იძლევა დამაჯერებელ მტკიცებულებას, იმისთვის, რომ გადამხდელმა ვერ შეძლო შეესრულებინა შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულება, არ იქნება ეფექტური რესურსების გამოყენება აუდიტის გასაგრძელებლად. აუდიტის შეწყვეტით და სხვა გადამხდელზე ფოკუსირებით, შემოსავლების სამსახურს საშუალება ეძლევა აუდიტორული პროგრამით უფრო მასშტაბურად მოიცვას გადამხდელები, და ამასთან იგზავნება მესიჯი

გადამხდელების მისამართით, რომ კანონმორჩილ გადამხდელს პატივისცემით მოეპყრობიან და რომ შემოსავლების სამსახური სერიოზულად უდგება გადასახადების არიდების ფაქტების აღმოფხვრის საკითხს.

2. უნდა მოხდეს შემმოწმებლების წახალისება, რომ მათ შეეძლოთ:

- შემოწმების შეწყვეტის ინიცირება, თუ ჩათვლიან, რომ არსებობს არასაკმარისი ან საერთოდ არ არსებობს საბაბი იმისა, რომ ადგილი ჰქონდეს გადასახადის შემცირებას.

მაგალითისათვის, თუ შემოწმების გეგმის მომზადების ეტაპზე ირკვევა, რომ: ობიექტი ადრე შემოწმებულია, ამასთან განვლილ პერიოდში შესამოწმებელი საწარმოს სტატუსს, ეკონომიკური საქმიანობის სფეროს, დარგობრივი და ინდივიდუალური კოეფიციენტების სიდიდეს, შიდა კონტროლის სისტემებს, საგადასახადო ანგარიშგების განმახორციელებელი პერსონალის შემადგენლობას და ა. შ. არსებითი ცვლილება არ განუცდია, მაშინ შემოწმება, როგორც წესი, უნდა შემოიფარგლოს მხოლოდ წინა შემოწმებისას გადამხდელისათვის მიცემული რეკომენდაციების (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) შესრულების გადამოწმებით

- შემოწმების შეწყვეტის ან მისი მასშტაბის შეზღუდვის ინიცირება, თუ შემოწმების მიმდინარეობისას გამოვლენილი საგადასახადო სამართალდარღვევების მიხედვით დამატებით დასარიცხი თანხების ოდენობა გადააჭარბებს შესამოწმებელი ობიექტის მიერ მისი დაფარვის ფაქტობრივ შესაძლებლობას და შემდგომი დარიცხვა აშკარად არალიკვიდური ხდება.

3. აუდიტის წინმსწრები საქმიანობა აუცილებელი ელემენტია ეფექტური აუდიტისთვის. თუ შესაბამისი ყურადღება მიექცევა აუდიტის წინმსწრებ პროცედურებს, ეს გააუმჯობესებს აუდიტის ხარისხს და მოახდენს აუდიტის დროის შემცირებას.

4. აუდიტის წინმსწრები საქმიანობით აქცენტი კეთდება საგადასახადო რისკების პოტენციური სფეროების იდენტიფიცირებასა და განხილვაზე. აუდიტორი აგროვებს და აანალიზებს გადამხდელის შესახებ ინფორმაციას, აუდიტის წინა შედეგების ჩათვლით, ატარებს ფინანსური კოეფიცინეტების ანალიზს მონაცემებში შეუსაბამობების აღმოჩენის მიზნით. ამგვარად, გამოიკვეთება ის კონკრეტული სფეროები, პოტენციური რისკი, რაზეც უნდა მოხდეს აუდიტორის ფოკუსირება. თუკი გადაწყვეტილება მიღებულია და უნდა მოხდეს აუდიტის ჩატარება, გამოვლენილი პოტენციური რისკის სფეროები გამოიყენება სამუშაო გეგმის, ასევე გასაუბრების კითხვარის და შესამოწმებელი საკითხების სიის შედგენისთვის, რაც აუდიტორს საშუალებას მისცემს გადამხდელთან პირველივე ვიზიტისას შეაფასოს, არსებობს თუ არა საკითხები, რომლებიც უფრო ღრმა შესწავლას საჭიროებს.

5. იმისათვის, რომ განისაზღვროს, ხდება თუ არა აუდიტის ძირითადი მიზნების დაკმაყოფილება, აუდიტის შედეგებისათვის გამოიყენება გარკვეული საზომი კრიტერიუმები, რომლებიც შესაძლებელია შემდეგ კატეგორიებად დაიყოს:

რაოდენობა – ჩატარებული აუდიტორული შემოწმებების რაოდენობა მნიშვნელოვანია, უპირველეს ყოვლისა, იმის გამო, რომ „აუდიტის დაფარვის" მინიმალური რაოდენობა წარმოადგენს მნიშვნელოვან პირობას საგადასახადო კანონის ეფექტურად მოქმედებისთვის. აუდიტის დაფარვა არის წლის განმავლობაში აუდიტს დაქვემდებარებული გადასახადის გადამხდელთა ხვედრითი წილი გადამხდელთა მთლიან რაოდენობაში. ყოველ წელს შესრულებული აუდიტორული შემოწმებების რაოდენობის აღრიცხვით საგადასახადო ორგანოს შეუძლია განსაზღვროს, თუ რამდენად სრულდება აუდიტის დაფარვის მიზნები.

შემოსავალი – შემოსავლების ოდენობის შეფასება მნიშვნელოვანია იმ მხრივ, რომ მისი დახმარებით ხდება იმ ტიპის გადამხდელების გამოვლენა, რომელთაც აქვთ საეჭვოდ მცირე გადახდები, ან დიდი ოდენობის გადასახადები არასწორად აქვთ განაწილებული. რადგან აუდიტის დაფარვა პრაქტიკულად არის 10%-ზე ნაკლები, ძალიან მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტისთვის შეირჩეს ის გადამხდელები, რომელნიც პასუხისმგებელნი არიან დიდი თანხის დამალვის გამო. აუდიტორის მიერ შემოსავლების გაზომვით გარკვეული დროის განმავლობაში, შესაძლებელია განისაზღვროს, მიიღწევა თუ არა აუდიტის მიზნები.

ხარისხი – ზოგადად, ხარისხი შესაძლოა განისაზღვროს რაოდენობის და ტიპის და ზედამხედველის მიერ განხილვის შედეგად მიღებული კომენტარების საფუძველზე, ან შიდა განხილვის პროცესების შედეგად, მიღებული პროტესტების რაოდენობიდან და ტიპიდან, საგადასახადო დაბეგვრით მიღებული ამონაგებით. მაღალი სტანდარტების სტიმულირება იძლევა გარანტიას, პროდუქტიულად გამოვიყენოთ რესურსები, ვუზრუნველყოთ გადამხდელების განსწავლა და შევინარჩუნოთ ამოღების მაღალი მაჩვენებელი.

ნებაყოფლობითი გადახდა – ეს არის გამოსაყენებლად ყველაზე რთული კრიტერიუმი - აუდიტორული საქმიანობის შედეგად გადასახადის გადამხდელებზე გარკვეული გავლენის მოხდენა. სავარაუდოდ, რაც უფრო დიდია აუდიტის მასშტაბი, მით უფრო მეტია სტიმული გადამხდელისთვის, რომ სწორად მოახდინოს თვითდაბეგვრა. ასევე, კონკრეტულ დარგებზე კონცენტრირება უფრო მეტად გამოიწვევს ამ დარგში მომუშავე გადამხდელების ნებაყოფლობით გადახდას.

6. რისკზე დაფუძნებული აუდიტის სისტემაში, ყველაზე ეფექტური აუდიტორი არ არის ის, ვინც მოახდენს ყველაზე მეტი ოდენობით გადასახადების

დარიცხვას, არამედ ის აუდიტორი, რომლის ზოგადი მიდგომა აუდიტისადმი უზრუნველყოფს კანონიერ შემოსავალს, ასევე ეფექტურ მასშტაბს, ხარისხიან აუდიტს და ხანგრძლივ ზემოქმედებას ნებაყოფლობითი გადახდის გაუმჯობესების მიზნით. ეფექტურ აუდიტორად მიიჩნევა ის, ვინც უზრუნველყოფს აუდიტის მოთხოვნების ოთხივე კრიტერიუმის დაბალანსებულ გადანაწილებას.

1.7. საგადასახადო აუდიტის ძირითადი შედეგი – აუდიტის ანგარიში

1. აუდიტის ძირითადი შედეგი არის ანგარიში. ეს არის დოკუმენტი, რომელმაც გადასახადის გადამხდელს უნდა მიაწოდოს ამომწურავი ინფორმაცია, რომ მან შეძლოს გაიგოს ის საფუძველი (სამართლებრივი და პროცედურული), რამაც განაპირობა აუდიტორის დასკვნა გადამხდელის ვალდებულებების შესახებ. თუკი გადამხდელი გაასაჩივრებს აუდიტორის შეფასებას, აუდიტორის ანგარიში ამ შემთხვევაშიც იქნება ძირითადი მტკიცებულება, რაზეც მომჩივანი პირი დაეყრდნობა დასკვნის გაკეთებისას. არაზუსტად შედგენილი აუდიტის ანგარიში გამოიწვევს შემოსავლების სამსახურისადმი ნდობის დაკარგვას. ასევე, ამან შესაძლოა გაზარდოს რისკი იმისა, რომ გადასახადის გადამხდელმა აუდიტორული შემოწმების შედეგი გაასაჩივროს.

2. აუდიტორის ანგარიში ასევე მნიშვნელოვანია შემოსავლების სამსახურის აუდიტორული მიდგომის, რისკზე დაფუძნებული შერჩევის კრიტერიუმების შეფასებისა და ეფექტურობის განსაზღვრის თვალსაზრისით. აუდიტის შედეგები გამოყენებული უნდა იქნას როგორც უწყვეტი, გაუმჯობესებადი პროცესის ნაწილი, აუდიტის პროგრამის ეფექტურობის დროთა განმავლობაში ამაღლების მიზნით.

3. ეფექტური საგადასახადო აუდიტის ანგარიში მოითხოვს თანმიმდევრული დოკუმენტაციის პროცესს. პროცედურები და გამოვლენილი დარღვევები უნდა გაიწეროს იმგვარად, როგორი სახითაც იქნება აუდიტის განმავლობაში. ასევე არსებითი მნიშვნელობა აქვს ნებისმიერ შენიშვნას, სამუშაო დოკუმენტაცია ისე უნდა იყოს შესრულებული, რომ სხვა აუდიტორმა, რომელსაც კონკრეტულ შემთხვევასთან შეხება არ ჰქონია, შეძლოს გაიგოს, თუ რა პროცედურები ჩატარდა, და რა მონაცემებია ასახული აღნიშნულ სამუშაო დოკუმენტებში.

თავი 2. პროფესიული სტანდარტები და მოთხოვნები აუდიტორის მიმართ

2.1. აუდიტორის პროფესიული სტანდარტები

1. პროფესიული სტანდარტები წარმოადგენს იმ მინიმალურ მისაღებ დონეს, რომელიც უნდა შესრულდეს საგადასახადო შემოწმების განმახორციელებელი აუდიტორების მიერ. აუდიტორთა მოქმედება პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად ზრდის ნდობას როგორც საგადასახადო შემოწმების პროცესის, ასევე საგადასახადო კანონმდებლობის და შემოსავლების სამსახურის მიმართ. აქედან გამომდინარე, პროფესიული სტანდარტების დაცვა უპირველესი მოთხოვნაა საგადასახადო შემოწმებაში მონაწილე აუდიტორების მიმართ. აქედან გამომდინარე, პროფესიული სტანდარტების დაცვა უპირველესი მოთხოვნაა საგადასახადო შემოწმებაში მონაწილე აუდიტორების მიმართ.

2. პროფესიული სტანდარტებია:

- დამოუკიდებლობა;
- პროფესიული მიდგომა;
- კონფიდენციალურობა;
- **გასვლითი აუდიტორიული შემოწმების** სტანდარტები;
- პროფესიონალიზმი;
- ზედამხედველობა;
- **პროფესიული განვითარება**.

3. **დამოუკიდებლობა** ზოგადად ორ ნაწილად განიხილება: “გარეგნული დამოუკიდებლობა” და “ფაქტობრივი დამოუკიდებლობა”. კრიტიკის თავიდან ასაცილებლად, რომ აუდიტის პროცესი ტენდენციურია, ორივე ფაქტორი მნიშვნელოვანია.

ორივე ფაქტორი მნიშვნელოვანია, რათა თავიდან იქნას აცილებული კრიტიკა აუდიტის პროცესის ტენდენციურობის შესახებ.

“გარეგნული დამოუკიდებლობა” იმას ნიშნავს, რომ აუდიტორს არ გააჩნია გადამხდელთან რაიმე ფინანსური ინტერესი ან/და მჭიდრო პირადი კავშირები, არ არის გადამხდელის მიერ დაქირავებული ამა თუ იმ სამუშაოს შესასრულებლად, არ აქვს ისეთი ურთიერთობა გადამხდელთან, რასაც მესამე მხარე შესაძლოა მოიაზრებდეს აუდიტორის გადაწყვეტილების ნაკლოვანების მიზეზად.

“ფაქტობრივი დამოუკიდებლობა” არის პირადი მახასიათებელი, რაც აუდიტორის ობიექტურობასა და პატიოსნებას უკავშირდება. აუდიტორი უნდა აფასებდეს ფაქტებს იმგვარად, რომ მისი მოპყრობა და დამოკიდებულება იყოს სამართლიანი ყველა გადამხდელის მიმართ. ფაქტობრივი დამოუკიდებლობის განსაზღვრის მიზნით, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს საკუთარი შესაძლებლობები და გამოიმუშავოს გადამხდელის კეთილსინდისიერად და გულგრილობის გარეშე შეფასების უნარი.

თუ აუდიტორს სჯერა, რომ არსებობს კომპრომისის შესაძლებლობა გარეგნული ან ფაქტობრივი დამოუკიდებლობის შემთხვევაში, აუდიტორმა და მისმა ზედამხედველმა საქმე დაუყოვნებლივ ხელახლა უნდა შეაფასონ. ზედამხედველს შეუძლია შეაფასოს პრობლემა და დავალება ან იგივე აუდიტორს დაუტოვოს, ან სხვას გადასცეს. შეფასების პროცესი განაპირობებს, როგორც აუდიტორის, ასევე აუდიტის დეპარტამენტის ნდობას.

აუდიტის პროცესის განმავლობაში, აუდიტორი უნდა წახალისდეს, რომ წარმართოს კოლეგიალური თანამშრომლობა გადამხდელთან და/ან გადამხდელის წარმომადგენელთან. აუდიტორმა არ უნდა განავითაროს იმ ტიპის ურთიერთობა, რაც საშიშროებას შეუქმნის მის დამოუკიდებლობას.

3. პროფესიული მიდგომის სტანდარტის შესაბამისად, აუდიტის პროცესში აუდიტორმა უნდა შეასრულოს პროცედურები, მოამზადოს ანგარიში არსებული მეთოდების თანახმად. ზუსტი და სამართლიანი შედეგების მოსაპოვებლად აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს პროფესიული ჩვევები აუდიტის პროცედურების ჩატარებისას. სათანადო პროფესიული მიდგომა არის მოდელი, რომელიც გულისხმობს აუდიტორის პასუხისმგებლობას, იყოს სათანადოდ მომზადებული, ჰქონდეს უნარი შეასრულოს დაკისრებული დავალება. ეს გულისხმობს გადამხდელთა ბიზნესის საფუძვლიან და ადეკვატურ ცოდნას.

სათანადო პროფესიული მიდგომა, როგორც წესი, განისაზღვრება როგორც ადამიანის გონიერი დამოკიდებულება, მიაღწიოს სასურველ შედეგებს მსგავსს პროფესიასა და სიტუაციაში. საგადასახადო აუდიტორები წარმოადგენენ საზოგადოების კრიტიკულად განხილვის საგანს, სწორედ საზოგადოება განსაზღვრავს სათანადო პროფესიონალურ მიდგომას. ამასთანავე, აუდიტორს აკისრია ვალდებულება, დაიცვას შემოსავლების სამსახურის და შესაბამისად სახელმწიფოს ინტერესები.

პროფესიული მიდგომის პასუხისმგებლობის გამომუშავება ის საკითხია, რომელსაც ყურადღება უნდა მიაქციოს მენეჯმენტმა. აუდიტორს უნდა გაეწიოს დახმარება, რათა მან შეძლოს, გამოიყენოს არსებული შესაბამისი მეთოდები. აუდიტის დეპარტამენტის მენეჯმენტმა უნდა უზრუნველყოს აუდიტორების ტრეინინგი და შესაბამისი სამუშაო უნარების გამომუშავება. ამისათვის ერთ-ერთი მთავარი ინსტრუმენტია წინამდებარე აუდიტის სახელმძღვანელო. აუდიტორების პასუხისმგებლობის მნიშვნელოვანი ნაწილი გამომდინარეობს პროფესიული ცოდნიდან, რაც უნდა შეესაბამებოდეს აუდიტის სახელმძღვანელოს და სხვა ოფიციალურ წყაროებს, მონაწილეობდეს ტრეინინგებში და ზრუნავდეს თვითგანვითარებისთვის. ამასთან ერთად, აუდიტის პროცესში, აუდიტორის დასკვნა უნდა ეფუძნებოდეს გადამოწმებულ ფაქტებს, განსაზღვრულს აუდიტორის მიერ.

4. კონფიდენციალურობა - აუდიტორმა ყოველთვის უნდა დაიცვას გადამხდელის კონფიდენციალობა. კონფიდენციალურობის მოთხოვნა განსაზღვრულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 39-ე მუხლით.

აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს ყველა შესაძლო ღონისძიება, რათა უზრუნველყოს აუდიტის მასალების კონფიდენციალობა შემოსავლების სამსახურსა და გადამხდელს შორის. აუდიტორმა არავისთან არ უნდა იმსჯელოს

აუდიტის და გადამხდელის ბიზნესის შესახებ, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც თანამშრომელი გადამხდელის მიერ არის დანიშნული აუდიტის ჩასატარებლად. აუდიტორმა სიფრთხილე უნდა გამოიჩინოს შემოსავლების სამსახურის სხვა თანამშრომლებთან მსჯელობის დროსაც. გამონაკლისია მხოლოდ ის თანამშრომლები, რომელთაც აქვთ აუდიტის განხილვის კანონიერი უფლებამოსილება და ისიც მხოლოდ განსაკუთრებული აუცილებლობის შემთხვევაში.

აუდიტორები უნდა შეეცადონ, თავიდან აიცილონ ნებისმიერი ქმედება, რომელიც არაპირდაპირ გამოიწვევს კონფიდენციალურობის დარღვევას.

კონფიდენციალურობის სხვა ასპექტები შეეხება ინფორმაციის გამოყენებას. აუდიტორებს და შემოსავლების სამსახურის სხვა თანამშრომლებს ეკრძალებათ საკუთარი პროფესიული საქმიანობით მოპოვებული ინფორმაციის გამოყენება ნებისმიერი მიზნით, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ასრულებენ პროფესიულ მოვალეობას.

აუდიტორმა უნდა გამოიჩინოს სიფრთხილე გადამხდელთან აუდიტის მიზეზის გამჟღავნებისას. თუ აუდიტი ტარდება მესამე მხარის რეკომენდაციით, აუდიტორმა თავი უნდა აარიდოს ნებისმიერი ინფორმაციის გამჟღავნებას გადამხდელთან, რაც საშუალებას მისცემს გადამხდელს განსაზღვროს, თუ ვინ იყო წყარო მესამე მხარისთვის.

5. გასვლითი აუდიტორიული შემოწმების სტანდარტები - აუდიტის დაგეგმვის პროცესი უნდა იყოს ზუსტი და ფაქტებზე დაფუძნებული. აუდიტის მიზეზები უნდა ესმოდეთ როგორც ზედამხედველს, ასევე აუდიტორ(ებ)ს.

აუდიტის დეპარტამენტმა უნდა განახორციელოს ადეკვატური ზედამხედველობა, როგორც დოკუმენტაციაზე, ისე გასვლითი შემოწმების ჩატარებაზე.

აუდიტორი უნდა ფლობდეს გადამხდელის საბუღალტრო სისტემის შესახებ საკმარის ინფორმაციას, რათა განსაზღვროს არსებული შიგა კონტროლის დონე, განსაზღვროს აუცილებლად შესასრულებელი პროცედურები.

აუდიტორი არის ფაქტების შემგროვებელი და მან უნდა განმარტოს, თუ როგორ და რატომ ჩატარდა აღნიშნული პროცედურები, როგორ იქნა დასკვნა მიღებული.

აუდიტორს უნდა შეეძლოს ეფექტური ურთიერთობა და ახსნა იმისა, თუ რატომ არის, ან არ არის გადამხდელის საქმიანობა დასაბეგრი, თუ როგორ არის დასაბეგრი და არადასაბეგრი საქმიანობები დაკავშირებული საქართველოს კანონმდებლობასთან და რეგულირების სხვა ნორმებთან.

ანგარიში უნდა მოიცავდეს შესაბამის ინფორმაციას აუდიტის მასშტაბის შესახებ და ასევე ნათლად აღწერდეს აუდიტორის მიერ ჩატარებული კვლევის შედეგებს.

6. პროფესიონალიზმი - პროფესიონალი ხასიათდება შემდეგი ძირითადი მახასიათებლებით:

ა) აქვს შესაბამისი ტექნიკური ცოდნა და უნარ–ჩვევები;

ბ) აკმაყოფილებს პროფესიისთვის აღიარებულ სტანდარტებს (განათლება, გამოცდილება, ტესტირება და სხვ.);

გ) არის თვითრეგულირებადი (იგულისხმება, რომ აუდიტორის პროფესია ეფუძნება დამოუკიდებლობის და თვითრეგულირების პრინციპებს).

დ) არის მისაღები საზოგადოებისთვის.

შემოსავლების სამსახური არ მოითხოვს მისი თანამშრომლებისგან დააკმაყოფილონ აუდიტორის პროფესიისათვის ფორმალურად აღიარებული სტანდარტები აუდიტორებად მუშაობის დაწყებამდე. თუმცა მნიშვნელოვანია, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის პროგრამა ბიზნეს-საზოგადოების მხრიდან აღიქმებოდეს, როგორც პროფესიონალური და სანდო ქმედება, შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა იმოქმედოს პროფესიული სტანდარტების დაცვით.

თუ ინდივიდის პროფესიონალიზმი არ აკმაყოფილებს ოთხ ძირითად მახასიათებელს, შედეგები შესაძლოა ძალიან საზიანო აღმოჩნდეს, განსაკუთრებით თვითრეგულირებასთან მიმართებაში. მაგალითად, თუ აუდიტორი არ არის დამოუკიდებელი აუდიტში, ან არ იყენებს პროფესიონალურ მიდგომას, შეუძლებელია, რომ მან გააგრძელოს პროფესიული საქმიანობა. თვითრეგულირება ნიშნავს, რომ აუდიტორს უნდა ჰქონდეს შესაძლებლობა გაამართლოს საკუთარი ქმედებები მენეჯმენტის წინაშე. საგადასხადო აუდიტის კონტექსტში მენეჯმენტმა, თავის მხრივ, უნდა გაამართლოს შემოსავლების სამსახურის ქმედებები საზოგადოებასთან.

დამოუკიდებლობის მსგავსად, პროფესიონალიზმს გააჩნია ორი კომპონენტი: გარეგნული კომპონენტი, ანუ პროფესიონალიზმის გარეგნული მხარე, და ფაქტობრივი კომპონენტი. საკმარისი არ არის მხოლოდ პროფესიონალიზმის ფაქტის არსებობა. აუდიტორი უნდა ისწრაფოდეს გარეგნული პროფესიონალიზმისაკენ, რაც ყოველთვის მიიღწევა პროფესიული სტანდარტების შესაბამისი ქმედებებით, შესასრულებელი სამუშაოსათვის მომზადებით, რაც იწვევს პატივისცემას და დადებით დამოკიდებულებას საზოგადოების მხრიდან.

თუ აუდიტორი ცდილობს გამოიყურებოდეს საკუთარი პროფესიის შესაბამისად, მისდამი საზოგადოების ნდობა იზრდება, ეს კი აუმჯობესებს შემოსავლების სამსახურის შესაძლებლობებს დასახული მიზნების მიღწევის თვალსაზრისით.

აუდიტორმა არასოდეს არ უნდა გამოიყენოს საკუთარი სამსახურის ძალაუფლება გადასახადის გადამხდელის დასაშინებლად. არსებობს კანონიერი მეთოდები, რომლებიც შესაძლოა გამოყენებულ იქნას ისეთ გადამხდელებთან მიმართებაში, რომელთაც არ სურთ თანამშრომლობა. ამ მეთოდების გამოყენება საკმარისია აგრესიული ტაქტიკის ან ავტორიტეტის არასწორად გამოყენების ნაცვლად.

მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორს და გადამხდელს ესმოდეთ ერთმანეთის პოზიცია. საკმაოდ ხშირად მხარეები არ ეთანხმებიან საგადასახადო კანონის მოთხოვნებს. აუდიტორმა არ უნდა იკამათოს გადამხდელთან რაიმე საკითხზე. თუ გადამხდელი უარს ამბობს საკუთარი პოზიციის შესახებ მსჯელობაზე კამათის გარეშე, აუდიტორმა უნდა დახუროს დისკუსია და აცნობოს გადამხდელს ხელმისაწვდომი სამართლებრივი დაცვის საშუალებების შესახებ.

პროფესიონალიზმი ეხება შემმოწმებლის ყველა ქმედებას, როგორიცაა წერილობითი კორესპონდენცია, ტელეფონზე საუბარი, პირისპირ ურთიერთობა. შემმოწმებელს აქვს პასუხისმგებლობა, რომ მისი ქმედებები ასახავდეს შემოსავლების სამსახურის კეთილგანწყობას. პატივისცემა და ზრდილობიანი დამოკიდებულება ასევე უნდა არსებობდეს შემმოწმებელთა გუნდის წევრთა შორის.

7. ზედამხედველობის სტანდარტის თანახმად, საგადასახადო შემოწმებაში მონაწილე ყველა აუდიტორზე უნდა ხორციელდებოდეს სათანადო ზედამხედველობა. ზედამხედველობის დონე დამოკიდებული იქნება აუდიტორის გამოცდილებასა და ცოდნაზე. ზედამხედველის პასუხისმგებლობა გულისხმობს, რომ ის საკმარისად იყოს ჩართული შემოწმების პროცესში, რათა დარწმუნდეს, რომ შემოწმებაში მონაწილე ყველა აუდიტორი მიჰყვება წინამდებარე სახელმძღვანელოს პროცედურებს, ტექნიკურ და მეთოდოლოგიურ ინსტრუქციებს, წესებს და კანონებს. ზედამხედველმა შესაძლოა ასევე მოსთხოვოს შემმოწმებელი ჯგუფების უფროსებს, გააუკეთონ შეფასება შემოწმებაში მონაწილე აუდიტორებს მათი მუშაობის შესახებ გუნდური შემმოწმებისას.

შემოწმებაში მონაწილე ყველა აუდიტორი პასუხისმგებელია, შეასრულოს ზედამხედველის მიერ დაკისრებული ვალდებულებები პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად. ამასთანავე, ყველა აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს საკუთარი ზედამხედველი, როგორც სწავლისა და პროფესიული განვითარების წყარო, ტექნიკურ კითხვებზე პასუხის, აუდიტორული საქმიანობის დაგეგმვისას დახმარების და შესრულებულ სამუშაოზე შეფასების მისაღებად. ზედამხედველმა კარიერული და პროფესიული განვითარების შესაძლებლობა უნდა მისცეს თითოეულ აუდიტორს.

8. პროფესიული განვითარების სტანდარტის თანახმად, აუდიტის დეპარტამენტის მენეჯმენტის პასუხისმგებლობაა, უზრუნველყოს შემოწმებაში მონაწილე აუდიტორების სათანადო მომზადება. ტრეინინგი შესაძლოა იყოს სამუშაო ადგილზე, ჯგუარედინი ტრეინინგი, ან შეეხებოდეს დასრულებული შემოწმების შეფასებას. თითოეული აუდიტორის პასუხისმგებლობაა, გაიაროს ყველა მომზადების კურსი, ასევე განსაზღვროს, თუ რა დამატებითი ტრეინინგი ესაჭიროება მის პროფესიულ განვითარებას.

2.2. მოთხოვნები აუდიტორის მიმართ

1. ვერც ერთი სახელმძღვანელო და მათ შორის წინამდებარეც ვერ ამოწურავს და ვერ განმარტავს ყოველ კონკრეტულ შემთხვევას, რომელსაც საგადასახადო შემოწმების პრაქტიკაში შეიძლება ჰქონდეს ადგილი. ამდენად, აუცილებელი ხდება ცალკეული საგადასახადო შემოწმებისას, სახელმძღვანელოს ნორმების გარდა, აუდიტორი დაეყრდნოს საკუთარ ინტუიციას, პროფესიული მსჯელობის ალღოსა და უნარს, ძიების პროფესიულ ცოდნასა და გამოცდილებას.

2. მიუხედავად იმისა, რომ თითოეული გადასახადის გადამხდელის საქმე განსხვავებული იქნება, აუდიტორის წინაშე მდგარი მოთხოვნები ერთი და იგივე იქნება, კერძოდ, მას უნდა გააჩნდეს:

- საგადასახადო კანონმდებლობის და, პირველ რიგში, გადასახადების თავიდან არიდების საწინააღმდეგო დებულებების დეტალური ცოდნა და მათი ინტერპრეტაციის (ახსნა-განმარტების) უნარი;
- ბუღალტრული აღრიცხვის პრაქტიკული ცოდნა;
- ლატერალური აზროვნების უნარი – ხშირად სამეწარმეო საქმიანობის ჭეშმარიტი სურათი შეიძლება გამოჩნდეს პრობლემის სხვა კუთხიდან (ლატერალური - გვერდიდან) განხილვისას;
- მოლაპარაკების წარმოების უნარ-ჩვევები;
- სხვადასხვა ტიპის აუდიტის განსხვავებული მოთხოვნებისადმი ადაპტაციის უნარი.

3. ისევე როგორც ნებისმიერი სახის აუდიტის ჩატარებისას, საგადასახადო შემოწმების შემთხვევაშიც, აუდიტორს მოეთხოვება:

- **<u>პატიოსნება,</u>** ანუ უნდა იყოს **პირდაპირი** და **კეთილსინდისიერი** ყველა სახის პროფესიულ და საქმიან ურთიერთობაში;
- **<u>ობიექტურობა,</u>** ანუ არ უნდა დაუშვას მიკერძოება, ინტერესთა კონფლიქტი და არ უნდა მოექცეს სხვისი არასასურველი გავლენის ქვეშ, რაც დააკნინებს მის პროფესიულ ან საქმიან გადაწყვეტილებებს;
- **<u>პროფესიული ქცევა,</u>** ანუ უნდა დაიცვას საგადასახადო კანონმდებლობა და თავი აარიდოს ნებისმიერ მადისკრედიტებელ ქმედებას;
- **<u>პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო გულისხმიერება,</u>** ანუ მუდმივად უნდა ინარჩუნებდეს პროფესიული ცოდნისა და კვალიფიკაციის საჭირო დონეს და პროფესიული ვალდებულებების შესრულებისას იჩენდეს გულისხმიერებას (მოქმედებდეს სათანადო ტექნიკური და პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად);
- **<u>კონფიდენციალობა,</u>** ანუ სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულებისას გადასახადის გადამხდელის შესახებ მიღებული ინფორმაცია არ უნდა გაუმხილოს მესამე მხარეებს, გარდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 39-ე მუხლით განსაზღვრული შემთხვევებისა.

4. თუ აუდიტორი არ დაიცავს ზემოთ აღნიშნულ მოთხოვნებს, ჩაითვლება, რომ იგი არაკეთილსინდისიერად (არაეთიკურად) იქცევა. ოფიციალური მოვალეობების შესრულებისას აუდიტორთა არაკეთილსინდისიერი (არაეთიკური) ქცევის რამოდენიმე მაგალითია:

- შუამავლობა ან ქრთამის ან საჩუქრის მიღება ისეთი ქმედებების სანაცვლოდ, რომელიც უარყოფითად მოქმედებს შემოსავლების სამსახურის ინტერესებსა და ეფექტიანობაზე;
- შესამოწმებელი პირის დოკუმენტების ან ინფორმაციის უკანონოდ შეცვლა;
- კონფიდენციალური, საგადასახადო ხასიათის ინფორმაციის გამჟღავნება არაუფლებამოსილი პირებისათვის;
- შემოწმების შედეგების უკანონოდ შეცვლა;

- ისეთი ფინანსური ინტერესების ქონა, რომელიც ეწინააღმდეგება მოვალეობის კეთილსინდისიერად შესრულებას;
- ნებისმიერი სახის არაოფიციალური ვალდებულებების აღება ან დაპირებების მიცემა საქართველოს მთავრობის სახელით;
- თანამდებობის ბოროტად გამოყენება.

2.3. გადამხდელის ხარისხიანად მომსახურება

1. მომსახურების იდეა ყოველთვის არ ასოცირდება აუდიტორთან (გამომდინარე იმ ფაქტიდან, რომ ისინი, ვისი შემოწმებაც ხორციელდება, ხშირად არ აღიქვამენ აღნიშნულს, როგორც მათზე გაწეულ მომსახურებას), მომხმარებლის ხარისხიანი სერვისი არის აუდიტორთა სტანდარტი, რომელიც მან უნდა გამოიყენოს როგორც იმ პირთან, რომელსაც უტარებს აუდიტს, ასევე საკუთარ თავთან მიმართებაში.

2. ყოველი აუდიტის შედეგად უნდა გაიზარდოს გადამხდელის ცნობიერება ანგარიშგების მოთხოვნებზე, რომელიც შეესაბამება მის ბიზნეს-საქმიანობას. თუკი გადამხდელს არ აქვს უნარი, გამოიყენოს აუდიტის შედეგები შემდგომში სწორი თვითდაბეგვრისთვის, ეს ნიშნავს, რომ აუდიტორმა ვერ დააკმაყოფილა მომხმარებლის მომსახურების ხარისხის სტანდარტები. ერთ–ერთი მეთოდი, რომელიც შესაძლოა აუდიტორმა გამოიყენოს გადამხდელის ცნობიერების ასამაღლებლად და დასახმარებლად, რათა ამ უკანასკნელმა სწორად განახორციელოს თვითდაბეგვრა, არის საბოლოო გასაუბრება. მეორე მეთოდს წარმოადგენს აუდიტის გასაგებად და ლაკონურად შედგენილი სამუშაო დოკუმენტები. (იგულისხმება აუდიტორის მიერ შედგენილი დოკუმენტები, რომლებითაც შემდგომში უნდა იხელმძღვანელოს გადასახადის გადამხდელმა).

3. მომხმარებლის ხარისხიანი მომსახურება ასევე გულისხმობს შემოსავლების სამსახურის სხვა თანამშრომლებთან ურთიერთობას. აუდიტორებმა უნდა იმუშაონ სხვა თანამშრომლებთან და საკუთარი ცოდნით წვლილი შეიტანონ შემოსავლების სამსახურის მიზნების მიღწევაში.

თავი 3. საგადასახადო აუდიტის საკანონმდებლო ბაზა

3.1. საგადასახადო აუდიტის სახეები

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით (მუხლი 262), საგადასახადო აუდიტი შესაძლოა იყოს კამერალური და გასვლითი.

2. კამერალური საგადასახადო აუდიტი ტარდება გადასახადის გადამხდელის ობიექტზე გაუსვლელად სააღრიცხვო დოკუმენტაციის და გადასახადის გადამხდელისგან მიღებული ახსნა–განმარტების საფუძველზე (სსკ, მუხლი 263).

3. გასვლითი საგადასახადო აუდიტი ტარდება გადასახადის გადამხდელის ობიექტზე. აუდიტი შესაძლებელია განხორციელდეს სრული ან თემატური სახით. (სსკ, მუხლი 264.4).

4. გასვლითი საგადასახადო აუდიტი შესაძლოა იყოს:

ა) დაგეგმილი შემოწმება, როდესაც უნდა მოხდეს გადასახადის გადამხდელის გაფრთხილება შემოწმებამდე არანაკლებ 10 სამუშაო დღით ადრე (სსკ, მუხლი 264.2).

ბ) გადაუდებელი შემოწმება, სრულდება შეტყობინების გარეშე სპეციალური გარემოებების არსებობის გამო და ადგილი აქვს მხოლოდ სასამართლოს ნებართვის არსებობის შემთხვევაში (სსკ, მუხლი 265).

5. შემოწმების პროგრამის ეფექტურობის ზრდა შესაძლოა, თუ განხორციელდება სხვადასხვა ტიპის აუდიტი და არა მხოლოდ სრული შემოწმება. ამისათვის საჭიროა, რომ საგადასახადო პროგრამაში, ცალკეული საკითხების სრული შემოწმების გარდა, შედიოდეს თემატური შემოწმებებიც.

6. საკითხზე ორიენტირებული (თემატური) აუდიტი ეფუძნება არა უმეტეს ერთ გადასახადს და არა უმეტეს ერთ ან ორ საანგარიშო პერიოდს. ამ სახის მოკლევადიანი და მიზნობრივი შემოწმება რეკომენდებულია დღგ-ის, აქციზის ან საშემოსავლო გადასახადისთვის მაშინ, როცა სრული შემოწმება (რომელიც უკავშირდება ყველა გადასახადს და განისაზღვრება ექვს წლამდე პერიოდით) შესაძლოა გაგრძელდეს რამდენიმე თვე. თემატური აუდიტი მოითხოვს ნაკლებ დროს (მაგალითად, დღგ-ზე ორიენტირებული სტანდარტული შემოწმება სრულდება ერთ ან ორ კვირაზე ნაკლებ დროში), საშუალებას იძლევა მოხდეს უფრო მეტი გადასახადის გადამხდელის დაფარვა და საგადასახადო ორგანოს ეხმარება იმ პირების გამოვლენაში, რომელთა მიმართაც უნდა განხორციელდეს სრული შემოწმება. ამ ტიპის შემოწმება, გარდა იმისა, რომ აქვს მნიშვნელოვანი საგანმანათლებლო ფუნქცია, აადვილებს გადასახადის თანხების ამოღებას ისეთ სიტუაციებში, როდესაც ხელახალი დაბეგვრის თანხა მცირეა.

3.2. მიმდინარე კონტროლის პროცედურები

1. შემოსავლების სამსახურს უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელზე განახორციელოს სხვადასხვა კონტროლის პროცედურა ყოველგვარი წინასწარი შეტყობინების გარეშე.

2. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს თავი წარადგინოს მომხმარებლად და მოახდინოს საკონტროლო შესყიდვა გადასახადის გადამხდელისგან (სსკ, მუხლი 258.2).

3. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ წარმომადგენელს უფლება აქვს ჩაატაროს პირის ტერიტორიებისა და შენობა-ნაგებობების ვიზუალური დათვალიერება (სსკ, მუხლი 260.1). თუმცა უფლებამოსილ წარმომადგენელს არ აქვს უფლება შეამოწმოს გადასახადის გადამხდელის დოკუმენტაცია ან სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობები, ვიზუალურად დაათვალიეროს და შეამოწმოს სეიფები, კარადები და სხვა სათავსი შიგთავსები (სსკ, მუხლი 260.3).

4. მიმდინარე კონტროლის პროცედურები შემოსავლების სამსახურს დაეხმარება დაადგინოს, გადასახადის გადამხდელის საქმიანი დოკუმენტაცია შეესაბამება თუ არა მის ეკონომიკურ საქმიანობას. ეს პროცედურები განსაკუთრებულად მნიშვნელოვანია, თუ არსებობს წინასწარი მტკიცებულება იმისა, რომ გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო დოკუმენტაცია არაა ზუსტი და შემოსავლების სამსახურს მოუწევს არაპირდაპირი მეთოდების საფუძველზე დაბეგვრის განხორციელება.

3.3. საგადასახადო აუდიტის განხორციელება

1. სსკ-ის მუხლი 51.1 საგადასახადო ორგანოებს ავალდებულებს, მოახდინონ გადასახადის გამოანგარიშების და გადახდის სისწორის კონტროლი, განახორციელონ საგადასახადო შემოწმებები საგადასახადო კოდექსით დადგენილი პროცედურების მიხედვით, გადასახადების გადამხდელებს გააცნონ თავიანთი უფლება-მოვალეობანი საგადასახადო შემოწმების შესრულების დროს.

2. საგადასახადო კონტროლი სრულდება ექსკლუზიურად საგადასახადო ორგანოს მიერ (სსკ, მუხლი 255.2). ამასთან, საქართველოს ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს გამოსცეს ბრძანებები, რომელთა მიხედვითაც სხვა დაწესებულებები უფლებამოსილები იქნებიან განახორციელონ საგადასახადო კონტროლის სპეციფიკური სახეები (სსკ, მუხლი 49.6).

3. საგადასახადო აუდიტის ჩატარების მიმართ საგადასახადო კოდექსში მოცემულია შემდეგი მოთხოვნები:

ა) თუ შემოსავლების სამსახურმა უკვე განახორციელა პირის ეკონომიკური საქმიანობის რომელიმე საკითხის შემოწმება, იგი აღარ ამოწმებს გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის იგივე საკითხს იმავე წელს, გარდა იმ საკითხებისა, რომელთა მიხედვით პირი უკვე შემოწმებულ პერიოდზე შესწორებულ საგადასახადო დეკლარაციას წარადგენს ან თუ შემოსავლების სამსახური მოიპოვებს მოსამართლის ბრძანებას (სსკ, მუხლი 255.6);

ბ) ბრძანება უნდა გასცეს უფლებამოსილმა პირმა კამერალურ შემოწმებამდე, მასში უნდა განისაზღვროს კონკრეტული შესამოწმებელი საკითხი (სსკ, მუხლი 263.1);

გ) კამერალური საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ბრძანების საფუძველზე, ამ ბრძანებით განსაზღვრულ კონკრეტულ საკითხზე;

დ) გასვლითი შემოწმება ხორციელდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილების საფუძველზე (სსკ, მუხლი 264.1). გადასახადის გადამხდელის წერილობითი გაფრთხილება უნდა მოხდეს შემოწმების დაწყებამდე არანაკლებ 10 დღით ადრე (სსკ, მუხლი 264.2), ხოლო შემოწმება უნდა დაიწყოს გადასახადის გადამხდელისთვის შეტყობინების ჩაბარებიდან არა უგვიანეს 30 დღისა, წინააღმდეგ შემთხვევაში, შეტყობინება ძალადაკარგულად ჩაითვლება (სსკ, მუხლი 264.3);

ე) გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ზოგადად უნდა დასრულდეს სამი თვის ვადაში. შემოწმების ვადა შესაძლოა გაგრძელდეს 5 თვემდე, მაგრამ ამისთვის საჭიროა შემოსავლების სამსახურის უფროსის თანხმობა (სსკ, მუხლი 264.6);

ვ) გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ტარდება სასამართლოს ნებართვით, ასევე შესაძლოა მისი ჩატარება თუ დაკმაყოფილებულია სპეციალური მაღალი რისკის კრიტერიუმები (სსკ, მუხლი 265.1);

ზ) შემოწმების დასასრულს აუდიტორი ადგენს ანგარიშს, რომელმაც უნდა დააკმაყოფილოს მინიმალური საინფორმაციო სტანდარტები (სსკ, მუხლი 267).

3.4. გადასახადის გადამხდელის უფლებები

1. საგადასახადო აუდიტისას გადასახადის გადამხდელის სამართლებრივი დაცვის ნორმები მოცემულია საგადასახადო კოდექსის მე–4 თავში, კერძოდ, მუხლი 41.1 განსაზღვრავს საგადასახადო აუდიტს დაქვემდებარებული პირების დაცვის სამ სახეს:

ა) გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს დაესწროს გასვლით საგადასახადო შემოწმებას, მიიღოს საგადასახადო შემოწმების აქტის დედანი ან დამოწმებული ასლები და შემოსავლების სამსახურის ნებისმიერი გადაწყვეტილება (სსკ, მუხლი 41.1. გ);

ბ) გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს შემოსავლების სამსახურს წარუდგინოს ახსნა–განმარტებები ჩატარებული საგადასახადო შემოწმების დროს წარმოშობილ საკითხებსა და გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის თაობაზე (სსკ, მუხლი 41.1. დ);

გ) გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს საგადასახადო შემოწმების დაწყებამდე საგადასახადო ორგანოს მოსთხოვოს ინფორმაცია საგადასახადო შემოწმების ჩატარების საფუძვლების შესახებ (სსკ, მუხლი 41.1. ვ).

2. სსკ-ის მუხლი 41.1 მოიცავს გადასახადის გადამხდელების დაცვის ორ ზოგად შემთხვევას, რომელიც მნიშვნელოვანი შეიძლება იყოს საგადასახადო შემოწმებისთვის:

ა) გადასახადის გადამხდელმა შესაძლოა არ შეასრულოს შემოსავლების სამსახურის თანამშრომელთა საგადასახადო კოდექსთან და საქართველოს სხვა კანონებთან შეუსაბამო აქტები და მოთხოვნები (სსკ, მუხლი 41.1. თ);

ბ) გადასახადის გადამხდელს შეუძლია კანონით დადგენილი წესით მოითხოვოს და მიიღოს შემოსავლების სამსახურის თანამშრომელთა უკანონო

გადაწყვეტილებების ან ქმედებების შედეგად მიყენებული ზიანის ანაზღაურება (სსკ, მუხლი 41.1. ი).

3.5. საგადასახადო აუდიტის დასრულება

1. აუდიტის დასასრულს აუდიტორს ევალება შეადგინოს აუდიტის ანგარიში (საგადასახადო კოდექსის მიხედვით „საგადასახადო შემოწმების აქტი“). შემოწმების ანგარიშის მინიმალური შინაარსი დაზუსტებულია სსკ-ის 267-ე მუხლში. აუდიტის ანგარიშში უნდა აისახოს:

ა) ყველა ის ფაქტი, მტკიცებულება და ახსნა–განმარტება, რომელიც გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისას არსებითი მნიშვნელობის იყო;

ბ) ექსპერტის დასკვნა, რომელსაც ეფუძნებოდა შემოწმება;

გ) საგადასახადო კოდექსის და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების პუნქტები, რომლითაც ხელმძღვანელობდნენ აუდიტორები გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების განსზღვრისას;

დ) საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობის ზუსტი თარიღები;

ე) გადასახადის გამოანგარიშება და გადასახდელი საჯარიმო თანხა;

ვ) იმ დოკუმენტების დეტალები, რომელიც ასახავს საგადასახადო ვალდებულებას.

2. აუდიტის ანგარიშის საფუძველზე (საგადასახადო შემოწმების აქტი) საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს გადაწყვეტილებას პირის მიმართ გადასახადის და სანქციების დაწესებაზე (სსკ, მუხლი 268.1). გადამხდელი ასევე უფლებამოსილია მოითხოვოს შემოწმების ანგარიშის დედანი ან დამოწმებული ასლი (სსკ, მუხლი 41.1. გ).

3. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი გადაწყვეტილებას იღებს აუდიტის საკითხებისადმი თანმიმდევრული მიდგომის საჭიროების გათვალისწინებით. თუ საკითხის მიმართ შემოთავაზებული მიდგომა განსხვავდება დადგენილი პრაქტიკისგან, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს გადაწყვეტილების მისაღებად საკითხი გადასცეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლებისაგან, ასევე მოწვეული სპეციალისტებისგან შექმნილ აუდიტორთა საბჭოს. აუდიტორთა საბჭოს გადაწყვეტილების შესრულება სავალდებულოა საგადასახადო ორგანოსთვის (სსკ, მუხლი 268.5).

3.6. ალტერნატიული საგადასახადო აუდიტი

1. სსკ-ის 49.6 მუხლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო ორგანოს კომპეტენციისთვის მიკუთვნებული საგადასახადო კონტროლის ცალკეული სახეები შესაძლებელია განახორციელოს სხვა პირმა. ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების განმახორციელებელი პირის შერჩევის წესი და ალტერნატიული აუდიტის ჩატარების განხორციელებასთან დაკავშირებული საკითხები რეგულირდება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2012 წლის 22 თებერვლის №60 ბრძანებით.

2. ალტერნატიული საგადასახადო აუდიტის პროგრამა შესაძლებლობას აძლევს გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებულ აუდიტორებს და აუდიტურ ფირმებს, განახორციელონ საგადასახადო აუდიტი. ინიციატივა უფლებას ანიჭებს შემოწმებისთვის შერჩეულ ზოგიერთ გადასახადის გადამხდელს აუდიტი ჩაატარებინოს აკრედიტებულ პირს, რომელიც იგივე მიდგომას გამოიყენებს, რასაც შემოსავლების სამსახური.

3. ალტერნატიული საგადასახადო აუდიტის სახელმძღვანელო პრინციპი გულისხმობს იმას, რომ ალტერნატიული აუდიტორი მოქმედებს ისევე, როგორც მსგავსი როლის შემსრულებელი პირი შემოსავლების სამსახურის კომპეტენციის ფარგლებში. ამასთან, ალტერნატიული საგადასახადო აუდიტისთვის დავალების გადაცემისას შემოსავლების სამსახური ალტერნატიულ აუდიტორთან თანხმდება, ალტერნატიული საგადასახადო აუდიტი დაექვემდებარება თუ არა შემოსავლების სამსახურის ზედამხედველობას.

4. თუ ალტერნატიულ საგადასახადო აუდიტზე სრული ზედამხედველობის პასუხისმგებლობას შემოსავლების სამსახური იღებს, შემოსავლების სამსახურის ზედამხედველს დაევალება იმოქმედოს როგორც აუდიტის პროცესის ზედამხედველმა, ხოლო ალტერნატიული აუდიტორი იმოქმედებს მხოლოდ აუდიტორის კომპეტენციის ფარგლებში მოცემული სახელმძღვანელოს მიზნებისთვის.

5. თუ ალტერნატიულ საგადასახადო აუდიტზე სრული ზედამხედველობის პასუხისმგებლობას ალტერნატიული აუდიტორი იღებს, შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა ზედამხედველმა შეიძლება მონაწილეობა მიიღოს აუდიტის ანგარიშის პროექტის შესახებ დისკუსიაში, სხვა შემთხვევაში ალტერნატიული საგადასახადო აუდიტორი პასუხისმგებელი იქნება წინამდებარე სახელმძღვანელოში ზედამხედველისთვის განსაზღვრულ ყველა ფუნქციაზე, გარდა საბოლოო გადაწყვეტილებისა, რომელიც გადასახდელი გადასახადებისა და ჯარიმების ოდენობის შესახებ საბოლოო შეხვედრის შემდეგ იქნება მიღებული.

6. ალტერნატიული საგადასახადო აუდიტი ხორციელდება იგივე პროცედურების გამოყენებით, რასაც შემოსავლების სამსახური იყენებს საგადასახადო აუდიტის ჩასატარებლად, ხოლო ალტერნატიულ საგადასახადო აუდიტორს მოეთხოვება იგივე შედეგის ჩვენება, ანუ საგადასახადო აუდიტის ანგარიშის მომზადება.

7. ალტერნატიული საგადასახადო აუდიტი ექვემდებარება ხარისხის უზრუნველყოფის გადასინჯვის იგივე პროცედურებს, რასაც შემოსავლების სამსახური იყენებს საგადასახადო აუდიტის ჩასატარებლად. შესაბამისად, ალტერნატიულმა საგადასახადო აუდიტორმა ყველა სამუშაო დოკუმენტი ხელმისაწვდომი უნდა გახადოს ხარისხის უზრუნველყოფის გადასინჯვის მიზნებისთვის, შემოსავლების სამსახურის მოთხოვნის შემთხვევაში.

თავი 4. საგადასახადო და ფინანსური აუდიტის შედარება

4.1. ფინანსური და საგადასახადო აუდიტის ზოგადი მიმოხილვა

1. ფინანსური აუდიტი და საგადასახადო აუდიტი ერთი და იგივე არ არის. ძირითადი განსხვავება ამ ორი სახის აუდიტს შორის არის მიზანი.

ფინანსური აუდიტის დროს აუდიტორს მოეთხოვება თავისი მოსაზრების გამოთქმა იმის თაობაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს რაიმე არსებით უზუსტობებს. ამისათვის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს არსებითობა. გარდა ამისა, აუდიტორი ვალდებულია, შეიმუშაოს და ჩაატაროს არსებითობის დადგენის ტესტები ყველა შესაბამის დონეზე, რათა მოიპოვოს საკმარისი დამხმარე მასალა (მტკიცებულება) ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით აუცილებელი რწმუნების უზრუნველყოფის მიზნით.

2. განსხვავებით ფინანსური აუდიტისგან, საგადასახადო აუდიტისას აუდიტორი არ არის ვალდებული გამოთქვას თავისი მოსაზრება ან რწმუნება გადასახადების სწორად გადახდასთან თუ გადაუხდელობასთან დაკავშირებით. ეს ნიშნავს, რომ საგადასახადო აუდიტის შეწყვეტის თაობაზე მსჯელობის ზღვარი მნიშვნელოვნად დაბალია ფინანსური აუდიტის იმ ზღვარზე, რომლითაც დგება დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების არსებითი სიზუსტის თაობაზე.

3. კიდევ ერთი განსხვავება იმაში მდგომარეობს, რომ თუ ანალიზი გვკარნახობს გადამხდელის ბუღალტრული წიგნებისა და ანგარიშების არასაიმედოობას, ფინანსური აუდიტორი, სავარაუდოდ შეწყვეტს აუდიტს, ვინაიდან იგი ვერ შეძლებს აუცილებელი რწმუნების უზრუნველყოფას. ამის საპირისპიროდ, საგადასახადო აუდიტორი გამოიყენებს არაპირდაპირ მეთოდებს საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისათვის.

4. მიუხედავად აღნიშნული განსხვავებებისა, ფინანსურ და საგადასახადო აუდიტს შორის მაინც ბევრი მსგავსება არსებობს. ფინანსური აუდიტის დროს განხორციელებული ბევრი ისეთი პროცესი, რომლითაც აუდიტორს შეუძლია რწმუნების უზრუნველყოფა, ისევე ეფექტურად შეიძლება იქნეს გამოყენებული საგადასახადო აუდიტში. ასე, მაგალითად, თუ საგადასახადო აუდიტორს სჯერა, რომ გადასახადები შემცირებულად იქნა გადახდილი, მან უნდა ჩაატაროს ისეთივე ქმედებები, რომლებიც ფინანსური აუდიტის დროს ტარდება, რათა დაამტკიცოს თავისი ეჭვები და მოიპოვოს მტკიცებულება, რომლის საფუძველზეც განახორციელებს ნებისმიერი შეფასების დამტკიცებას. თუმცა, ვინაიდან საგადასახადო აუდიტორი არაა ვალდებული წარადგინოს რწმუნება გადასახადის სწორად თუ, პირიქით, არასწორად გადახდასთან დაკავშირებით, განსახილველი საკითხების მასშტაბი შეიძლება ბევრად უფრო ვიწრო იყოს, ვიდრე ფინანსური აუდიტის შემთხვევაში.

4.2. აუდიტის დაგეგმვის პროცესის მიმოხილვა

1. აუდიტის დაგეგმვა გულისხმობს, შესამოწმებელი პირის საქმიანობის შესახებ ზოგადი ინფორმაციის მოპოვების შემდეგ, შემმოწმებლის მიერ

შემოწმების პროცესის დაწყებამდე შესასრულებელი პროცედურების წინასწარ განსაზღვრას.

2. შემოწმების დაგეგმვა ითვალისწინებს საერთო სტრატეგიის განსაზღვრას და გეგმის შემუშავებას, რაც შემმოწმებელს ეხმარება:

- სათანადო ყურადღება დაუთმოს შემოწმების მნიშვნელოვან სფეროებს;
- პოტენციური პრობლემების გამოკვეთასა და მათ დროულად გადაჭრაში;
- შემოწმების სათანადო დონეზე ორგანიზებასა და წარმართვაში, რათა შემოწმება ეფექტიანად ჩატარდეს;
- სავარაუდო რისკებზე რეაგირების მიზნით, შემმოწმებელთა ჯგუფის წევრების განაწილებაში მათი შესაძლებლობებისა და კომპეტენციების მიხედვით და მათთვის სათანადო სამუშაოთა შერჩევაში;
- ჯგუფის წევრებთან ურთიერთობაში.

3. კონკრეტულ შესამოწმებელ პირთან გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დაწყებამდე უნდა გადაწყდეს რამდენიმე საკითხი:

ა) იმ ინფორმაციის საფუძველზე, რომელიც შესამოწმებელი პირის შესახებ გააჩნია შემმოწმებელს, განისაზღვროს დაგეგმილი შემოწმების სახე (თემატური შემოწმება, კონკრეტული გადასახადის შემოწმება, ყოვლისმომცველი შემოწმება) და გადაწყვეტილების შესახებ ეცნობოს გადამხდელის ხელმძღვანელებს;

ბ) რა პერიოდს და რომელ გადასახადებს უნდა მოიცავდეს გასვლითი აუდიტი;

გ) მოსალოდნელი საგადასახადო შემოწმების შესახებ შეტყობინება გაეგზავნოს გადამხდელს (შესაძლებელია მიმდინარე კონტროლის პროცედურების დაწყების/განხორციელების შემდეგ) და ეთხოვოს, შემოწმების პროცედურების ხელშეწყობის და შესაძლებლად მოკლე ვადაში დასრულების მიზნით, სააღრიცხვო დოკუმენტაციის წესრიგში მოყვანის თაობაზე. შესაძლებელია ეთხოვოს ინფორმაციის ელექტრონული ვერსიების მომზადება შემმოწმებლის მიერ მითითებული/წარდგენილი ფორმების შესაბამისად; ამასთან, ყველა შემთხვევაში, შემმოწმებელმა შემოწმების დაწყებისთანავე უნდა დააზუსტოს და გამოართვას შესამოწმებელ პირს დამატებითი ინფორმაცია, ვალდებულების დამდგენ ურთიერთობათა ფარგლებში, წერილობითი/ელექტრონული ფორმით გასაგზავნი ნებისმიერი შეტყობინების ან სხვა დოკუმენტის ჩასაბარებლად საკონტაქტო მონაცემების შესახებ (სავარაუდოდ ავტორიზებული უნდა იყოს, ან თუ არ არის ავტორიზებული, მიეცეს წინადადება);

დ) არის თუ არა საჭირო ტექნიკური დახმარება (ექსპერტის ან სპეციალისტის მოწვევა);

ე) ჩაითვალა თუ არა მიზანშეწონილად/შესაძლებლად გადამხდელთან პირველი გასაუბრება და, აქედან გამომდინარე, შედგეს გამოსაყენებელი კითხვარის პროექტი;

ვ) ჩაითვალა თუ არა მიზანშეწონილად შესამოწმებელი პირის ტერიტორიებისა და შენობა-ნაგებობების დათვალიერება და, აქედან გამომდინარე, შედგეს საკონტროლო სიის პროექტი;

ზ) წინასწარ განისაზღვროს მიმდინარე კონტროლის პროცედურების და შესაბამისად გარე დახმარების საჭიროება – მაგალითად, დახმარება ინვენტარიზაციის/საკონტროლო შესყიდვის ჩასატარებლად; ან

თ) კოლეგების დახმარება დიდი რაოდენობის ანგარიშ-ფაქტურების ან სხვა დოკუმენტების ელექტრონული ვერსიების შესაქმნელად, მათში ასახული ინფორმაციის სისტემატიზაციის მიზნით. ამასთან, ოპერატიული ინფორმაციის პირობებში, შემოწმების პროცესში გეგმამ შესაძლებელია განიცადოს კორექტირება (გაიზარდოს/შემცირდეს შესასწავლი საკითხები ან/და პერიოდი).

4. შესამოწმებელ პირთან გასაუბრების და მისი სამუშაო ტერიტორიების დათვალიერების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია შემმოწმებელმა უნდა დააფიქსიროს მოკლე ჩანაწერებით ან/და შეადგინოს გასაუბრების ოქმი და შეადაროს შემოწმების დაწყებამდე შესამოწმებელი პირის შესახებ მოპოვებულ ინფორმაციასთან. ამ შედარების შემდეგ, შემმოწმებელმა უნდა შეაფასოს აუდიტორული რისკები, განსაზღვროს აუდიტის სტრატეგია (რა უნდა შემოწმდეს და რომელი მეთოდების გამოყენებით) და შეადგინოს საგადასახადო აუდიტის ჩატარების გეგმა.

5. ასს 300-ის (”ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა”) მე-4 პუნქტის თანახმად, „აუდიტორის მიზანია აუდიტის დაგეგმვა ისე, რომ აუდიტი ეფექტურად ჩატარდეს“. საგადასახადო აუდიტის (შემოწმების) პროცესი ისე უნდა დაიგეგმოს, რომ გეგმის შესრულების შედეგად შემმოწმებელს ჰქონდეს საფუძვლიანი მოლოდინი იმისა, რომ გამოვლინდება ფინანსური და სხვა უზუსტობა, რომელიც გავლენას იქონიებს შესამოწმებელი პირის საგადასახადო ვალდებულებების სწორად განსაზღვრაზე. ასს მე-300 სტანდარტში ლაპარაკია ორ დოკუმენტზე:

ა) აუდიტის საერთო სტრატეგია განსაზღვრავს აუდიტის მასშტაბებს, ვადებსა და მიმართულებას და სახელმძღვანელო პრინციპებს აუდიტის უფრო დეტალური გეგმის შესადგენად. სტრატეგიის განსაზღვრა მოიცავს ისეთ ფაქტორებს, როგორიცაა საანგარიშგებო მიზნების დადგენა; გარიგების დადებამდე (აუდიტის ჩატარების შესახებ ხელშეკრულების გაფორმებამდე) ჩატარებული წინასწარი სამუშაოები და სხვა გარიგებიდან მიღებული გამოცდილება; მოცემული გარიგების ჩასატარებლად საჭირო ვადები, ხასიათი, და რესურსების მოცულობა.

ბ) **აუდიტის გეგმა** დეტალურად აღწერს იმ კონკრეტულ პროცედურებს, რომლებიც უნდა ჩატარდეს სტრატეგიის განსახორციელებლად და აუდიტის დასასრულებლად. აუდიტის გეგმა ფორმულირდება აუდიტის მსვლელობისას.

6. მცირე სამეურნეო სუბიექტების შემთხვევაში სტრატეგიას, სავარაუდოდ, ექნება მოკლე მემორანდუმის ფორმა, ხოლო აუდიტის გეგმა შედგენილი იქნება სპეციალიზირებული სტანდარტული აუდიტის პროგრამებისგან (ასს 300, A11–ე პუნქტი).

7. ასს 300-ით განსაზღვრულ ”საგადასახადო აუდიტორულ განხილვებსა” და საგადასახადო აუდიტს შორის რაიმე აშკარა განსხვავებები არ არსებობს.

აუდიტის საერთო სტრატეგია დაემყარება წინამდებარე სახელმძღვანელოს მე-5 თავში მოცემულ მეთოდოლოგიას. ამასთანავე, საგადასახადო აუდიტი ეფუძნება იმ პრინციპს, რომ საგადასახადო აუდიტორი გამოიყენებს რისკების მისეულ შეფასებას აუდიტის ისეთი გეგმის შესადგენად, რომელიც შეიცავს კონკრეტულ შესასრულებელ პროცედურებს.

8. ასს 315-ის (”არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით”) მე-3 პუნქტის თანახმად, „აუდიტორმა, ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცებების ეტაპზე, უნდა დაადგინოს, თაღლითობითა თუ შეცდომებით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკები, სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის შიგა კონტროლის შესწავლის გზით, და აქედან გამომდინარე მოამზადოს საფუძველი შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მოსახდენად“.

9. აღნიშნული ამოცანის შესასრულებლად, აუდიტორი ვალდებულია ჩაატაროს რისკის მართვის პროცედურები, მათ შორის ხელმძღვანელობის გამოკითხვა, ანალიზური პროცედურები, დაკვირვება და დათვალიერება (ასს 315, მე–6 პუნქტი).

10. ასს 315-ში ხაზგასმულია სამეურნეო სუბიექტსა და მის გარემოსთან დაკავშირებული ისეთი საკითხები, რომლებიც უნდა შეისწავლოს აუდიტორმა:

- დარგობრივი, მარეგულირებელი და სხვა გარე ფაქტორები;
- სამეურნეო სუბიექტის ტიპი, მათ შორის, მისი მმართველობითი და საწარმოო სტრუქტურა, ოპერაციები, არსებული თუ და დაგეგმილი ინვესტიციების ტიპები, დაფინანსების გზები;
- საღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევის, გამოყენებისა თუ მასში ცვლილებების შეტანის მიზეზები;
- მიზნები და სტრატეგია და შესაბამისი ბიზნეს-რისკები;
- სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური შედეგების შეფასება;
- შიგა კონტროლი (ასს 315, 11-12–ე პუნქტები).

11. ფინანსური აუდიტის კონტექსტში ამ ინფორმაციის მოპოვების მიზანია მიმდინარე აუდიტის დროს ფინანსურ ანგარიშგებაში უზუსტობების არსებობის რისკის შეფასება. ასს 315-ის 25-ე პუნქტის მიხედვით, „აუდიტორს მოეთხოვება არსებითი უზუსტობების რისკების დადგენა და შეფასება ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცებების დონეზე, ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და ახსნა-განმარტებების მიხედვით იმისთვის, რომ შემდგომი აუდიტორული პროცედურების შემუშავება და შესრულება უზრუნველყოს”; 315-ე სტანდარტით აუდიტორს ევალება შემდეგი ნაბიჯების განხორციელება:

ნაბიჯი 1: რისკების გამოვლენა სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს გაცნობის მთელს პროცესში;

ნაბიჯი 2: გამოვლენილი რისკების გაანალიზება და იმის შეფასება, თუ რამდენად შეუძლია ამ რისკებს პოტენციური გავლენა იქონიოს ბევრ მტკიცებაზე;

ნაბიჯი 3: გამოვლენილი რისკების დაკავშირება იმასთან, თუ რა შეიძლება წარიმართოს არასწორად კონკრეტული მტკიცების დონეზე;

ნაბიჯი 4: უზუსტობების ალბათობის განხილვა და ასევე იმის გაანალიზება, არის თუ არა ეს რისკები იმდენად დიდი, რომ მნიშვნელოვანი გავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგების სიზუსტეზე.

12. მთელ ამ პროცესში გასათვალისწინებელია სამეურნეო სუბიექტის სიდიდე. მაგალითად, მცირე ზომის საწარმოში მოვალეობების გადანაწილება, სავარაუდოდ, შეზღუდული იქნება. შესაძლებელია ეს დაბალანსდეს ხელმძღვანელობის მხრიდან გაზრდილი კონტროლით, თუმცა, თავის მხრივ, ეს კიდევ უფრო ზრდის კონტროლის პროცედურების იგნორირების რისკს (ასს 315, პუნქტები A49-A50).

13. ზოგიერთი გამოვლენილი რისკი შესაძლოა წარმოადგენდეს მნიშვნელოვან რისკს, რომელიც საჭიროებს სპეციალურ აუდიტორულ განხილვას. ასეთ რისკებზე მიგვითითებენ შემდეგი ფაქტორები:

- თაღლითობის რისკი;
- რისკის კავშირი ბოლო დროს განვითარებულ მოვლენებთან;
- ფინანსურ ინფორმაციაში სუბიექტურობის ხარისხი;
- არაორდინალური ოპერაცია;
- მნიშვნელოვანი ოპერაცია ურთიერთდამოკიდებულ მხარესთან;
- ოპერაციის სირთულე (ასს 315, პუნქტები 27-29).

14. ნაკლებად სავარაუდოა, რომ რუტინულმა, მარტივმა ოპერაციებმა წარმოშვას უფრო მნიშვნელოვანი რისკები, ვიდრე არაორდინალურმა ოპერაციებმა ან იმ საკითხებმა, რომლებიც ხელმძღვანელი პირის გადასაწყვეტია. არსებითი უზუსტობების რისკები, შესაძლოა, შედარებით დიდი იყოს მნიშვნელოვანი არარუტინული ოპერაციების შემთხვევაში ისეთი მიზეზების გამო, როგორიცაა ხელმძღვანელობის ჩარევის შედარებით მეტი აუცილებლობა სააღრიცხვო მიდგომის განსაზღვრის საკითხში და მონაცემთა შეგროვებისა და დამუშავების პროცესში, რთული გაანგარიშებები ან ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები ან არარუტინული ოპერაციების ხასიათი, რაც სამეურნეო სუბიექტისათვის ართულებს რისკებზე ეფექტური კონტროლის განხორციელებას (ასს 315, 119-120–ე პუნქტები).

15. ასს 315-ის თანახმად, ფინანსური აუდიტის დროს აუდიტორი ვალდებულია განახორციელოს სათანადო პროცედურები და მოიპოვოს საკმარისი მტკიცებულება იმ პოზიტიური მოსაზრების გამოსათქმელად, რომლის მიხედვით სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით ყალბ მონაცემებს. ფინანსური აუდიტორისაგან განსხვავებით, საგადასახადო აუდიტორი შეისწავლის უფრო სპეციფიურ საკითხს, არსებითად უზუსტობით დააფიქსირა თუ არა სუბიექტმა თავისი საგადასახადო პოზიცია. თუმცა:

- საგადასახადო აუდიტორს არ აკისრია არც იურიდიული და არც პროფესიული ვალდებულება, გამოხატოს მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, რომ სამეურნეო სუბიექტის საგადასახადო პოზიცია უზუსტობებს არ შეიცავს (ანუ, დასაბუთებული რწმუნების მოთხოვნა არ არსებობს).
- არსებითობა გაგებულ უნდა იქნას რისკზე დაფუძნებული აუდიტის კონტექსტში, როდესაც მიზანი (საგადასახადო ვალდებულებების ნებაყოფლობითი შესრულების ხელშეწყობა, რომელიც მიიღწევა რისკებზე ორიენტირებითა და უფრო ფართო აუდიტის ჩატარების მცდელობით) უნდა

შედარდეს თითოეული კონკრეტული აუდიტისთვის საგადასახადო პოზიციის „გადაწყვეტასთან“ დაკავშირებულ ხარჯებს.

16. ასს 315–ის ზოგადი პრინციპები ძალაში რჩება. **რისკზე დაფუძნებული დაღმავალი მიდგომის მქონე საგადასახადო აუდიტის დროს**, მნიშვნელოვანია გვესმოდეს გადამხდელის საქმიანობა, რათა ყურადღება გამახვილდეს სავარაუდო რისკის მქონე საკითხებზე. აქ განსხვავება იმაში მდგომარეობს, რომ აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, თუ რამდენად უნდა ჩაუღრმავდეს გარკვეულ საკითხებს შემოწმების მიზნების მისაღწევად, ვინაიდან საგადასახადო აუდიტი არ მოითხოვს აუდიტორისგან მოსაზრების გამოთქმას არსებითი უზუსტობების არსებობის შესახებ. აქედან გამომდინარე, საგადასახადო აუდიტის დროს ფორმალური მოთხოვნები, ალბათ, უფრო ნაკლები იქნება, ვიდრე ფინანსური აუდიტის დროს.

17. ასს 330-ის მე-3 პუნქტის მიხედვით, „აუდიტორის მიზანია, მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები არსებითი უზუსტობების თაობაზე შეფასებულ რისკებთან დაკავშირებით, აღნიშნულ რისკებზე რეაგირებისთვის შესაბამისი პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების გზით.“

18. შეფასებულ რისკებზე ყოველმხრივი რეაგირება მოიცავს პროფესიული სკეპტიციზმის აუცილებლობის ხაზგასმას (ექსპერტების ჩარევას), აუდიტზე დამატებით ზედამხედველობას და აუდიტის დროს მეტი არაპროგნოზირებადი ელემენტების გათვალისწინებას (ასს 330, პუნქტი A1).

19. კონტროლის გარემოს შეფასება, რომელიც განხორციელდება სამეურნეო სუბიექტის შიგა კონტროლის სისტემების შეფასებისას, დაეხმარება აუდიტორს მიდგომის არჩევაში, ანუ იქნება ეს არსებითი მიდგომა, (რომელიც ძირითად არსებით პროცედურებზეა ფოკუსირებული) თუ კომბინირებული მიდგომა (კონტროლის ტესტები და არსებითი პროცედურები). ამ მიდგომის თანახმად, აუდიტორი ვალდებულია განსაზღვროს შემდგომი აუდიტორული პროცედურები, რომელთა შემუშავების მიზანს შეფასებულ რისკებზე რეაგირება წარმოადგენს.

20. აუდიტორმა უნდა განახორციელოს არსებითი პროცედურები არსებით საკითხებზე. გარდა ამისა, აუდიტორმა უნდა განახორციელოს ქვემოთ ჩამოთვლილი პროცედურები:

- ფინანსური ანგარიშგების შედარება ბუღალტრულ ჩანაწერებთან, რომლებიც მისი შედგენის საფუძველს წარმოადგენს;
- საბუღალტრო წიგნში შეტანილი არსებითი მონაცემების შემოწმება;
- ფინანსური ანგარიშების მომზადებისას განხორციელებული სხვა კორექტირებების შემოწმება (ასს 330, მე-18-20-ე პუნქტები).

21. ასს 330-ის თანახმად, არსებითი უზუსტობების არსებობის თაობაზე მოსაზრების გამოსათქმელად, ფინანსურმა აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს კონტროლის სისტემის შემოწმება პოტენციური სისუსტეების გამოსავლენად და შეაფასოს ამ შემოწმების შედეგები.

22. საგადასახადო აუდიტორი ასევე შეისწავლის გადამხდელის კონტროლის სისტემებს (სავარაუდოდ, გადამხდელთან საწყისი გასაუბრების საფუძველზე). თუმცა, თუ წარმოდგენილი დოკუმენტებისა და გადამხდელთან დაკავშირებამდე ჩატარებული ანალიზის საფუძველზე შექმნილი ზოგადი წარმოდგენის მიხედვით საგადასახადო რისკი ან ძალიან მცირეა, ან საერთოდ არ არსებობს, მაშინ კონტროლის სისტემების შესწავლა უმნიშვნელო შედეგს მოიტანს ისევე, როგორც ფინანსური აუდიტის შემთხვევში.

23. ანალოგიურად განიხილება ფინანსური აუდიტისთვის განკუთვნილი სავალდებულო არსებითი პროცედურებიც. ასე მაგალითად, საგადასახადო აუდიტორი, სავარაუდოდ დაადასტურებს საგადასახადო დეკლარაციის ზოგიერთი ასპექტის შესაბამისობას სათანადო ბუღალტრულ ჩანაწერებთან, მაგრამ მას არ ეკისრება რაიმე იურიდიული ან პროფესიული ვალდებულება, რომ მთლიანი საგადასახადო დეკლარაცია შეუდაროს შესაბამის ბუღალტრულ ჩანაწერებს. თუ გამოვლენილი საგადასახადო რისკი დაბალია და ზედამხედველი ადასტურებს, რომ აუდიტორმა ადეკვატურად გამოავლინა და გადაწყვიტა პოტენციური რისკები, საგადასახადო საკითხი (ანუ აუდიტი) შეიძლება დაიხუროს და მოცემული საკითხი არ დადასტურდეს ისეთივე დონეზე, როგორც ეს საჭირო იქნებოდა რწმუნების მოთხოვნის შემთხვევაში.

24. დოკუმენტაცია - ზემოთ განხილული 315-ე და 330-ე აუდიტორული სტანდარტები მოიცავს დოკუმენტაციასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს. დოკუმენტირებას საჭიროებს შემდეგი საკითხები:

- აუდიტორთა ჯგუფის წევრებს შორის გამართული მსჯელობები ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობების არსებობასთან დაკავშირებით, მიღწეული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებების ჩათვლით;
- სამეურნეო სუბიექტის შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის მთავარი ელემენტები, მათ შორის სამეურნეო სუბიექტის ელემენტები და მისი კონტროლის სისტემები, რომლებიც ასს-ს თანახმად სავალდებულოდაა დადგენილი, მოპოვებული ინფორმაციის წყაროები და ჩატარებული რისკის შეფასების პროცედურები;
- გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობების არსებობის რისკები;
- გამოვლენილი მნიშვნელოვანი რისკები და მასთან დაკავშირებული კონტროლის სისტემები;
- საერთო რეაგირება არსებითი უზუსტობების რისკების დასადგენად.

25. საგადასახადო აუდიტის შემთხვევაში დოკუმენტაციასთან დაკავშირებული მიდგომა არ უნდა განსხვავდებოდეს ფინანსური აუდიტისთვის დამახასიათებელი მიდგომისგან. აუცილებელია საგადასახადო აუდიტის მთავარი ელემენტების დოკუმენტირება.

განსხვავების საგანს წარმოადგენს მხოლოდ საკითხი, რომელიც უნდა იქნეს დოკუმენტურად დადასტურებული. თუ საგადასახადო აუდიტში რომელიმე

საკითხის განხილვის დონე დაბალია, ვიდრე ეს შეიძლება იყოს ფინანსური აუდიტის შემთხვევაში, ყოველივე ეს აისახება დოკუმენტაციის დონეზეც.

4.3. აუდიტის მეთოდოლოგიები

1. ფინანსური აუდიტის შემთხვევაში, აუდიტის სტრატეგიაში აღწერილი იქნება მტკიცებულების შეგროვებისას გამოსაყენებელი აუდიტის მეთოდოლოგია. ამ ნაწილში მოცემულია აუდიტორების მიერ გამოყენებული ძირითადი მიდგომები (მეთოდები, ხერხები). აუდიტის მსვლელობისას შესაძლებელია გამოყენებულ იქნას რამდენიმე მიდგომა ან მათი კომბინაცია).

2. აუდიტის მეთოდოლოგიები – სახელმძღვანელოში ხაზგასმულია რისკზე დაფუძნებული და „დაღმავალი“ აუდიტის მიდგომები (მეთოდები, ხერხები), ვინაიდან ამ მიდგომების კომბინაცია განაპირობებს ეფექტურ საგადასახადო აუდიტს. ეს მეთოდოლოგიები წარმოადგენენ ფინანსური აუდიტორების მიერ აპრობირებულ მიდგომებს. საგადასახადო აუდიტორები გამოიყენებენ არა მხოლოდ ფინანსური აუდიტორების მიერ აპრობირებულ მიდგომებს, არამედ ალტერნატიულ მიდგომებსაც, თუ გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების შეფასებისა და შესაბამისი მტკიცებულების მოპოვებისათვის ისინი წარმოადგენენ უფრო ეფექტურ საშუალებებს (ხერხებს).

3. რისკზე დაფუძნებული აუდიტი ეხება აუდიტორული მეთოდების შემუშავებას, აუდიტში არსებულ რისკებზე რეაგირებისათვის. ფინანსური აუდიტის დროს აუდიტორები იყენებენ საკუთარ განსჯას იმის დასადგენად, თუ რა დონისაა კლიენტის სისტემის სხვადასხვა სფეროებში არსებული რისკი და შეიმუშავებენ სათანადო აუდიტორულ ტესტებს.

4. ეს მიდგომა გამიზნულია იმის უზრუნველსაყოფად, რომ აუდიტის რესურსების უმეტესობა მიემართოს ისეთი სფეროებისკენ, სადაც უზუსტობების არსებობის დიდი ალბათობაა, და ამიტომ შეცდომების აღმოჩენის შანსი მეტია და შესაბამისად დრო აღარ დაიხარჯოს „უსაფრთხო“ სფეროების ზედმეტად შემოწმებაზე.

5. რისკზე დაფუძნებული აუდიტის ხშირად გამოყენება, როგორც ფინანსურ, ისე საგადასახადო აუდიტებში, მიუთითებს ორ ფაქტორზე:

- ბიზნეს-გარემოს მზარდი კომპლექსურობა ზრდის თაღლითობისა თუ უზუსტობების საფრთხეს. აქ ძალზე აქტუალურია ისეთი ფაქტორები, როგორიცაა კომპიუტერიზებული სისტემების მზარდი გამოყენება და ბიზნესის მზარდი ინტერნაციონალიზაცია.
- ფინანსურ აუდიტში ზეწოლა სულ უფრო მეტად მომდინარეობს კლიენტების მხრიდან, რომლებიც მოითხოვენ აუდიტის საზღაურის შემცირებას და იმავდროულად მომსახურების დონის გაუმჯობესებას. ხარჯებთან დაკავშირებული საკითხები მოქმედებს საგადასახადო აუდიტზეც, როდესაც აუდიტორები ცდილობენ დიდი რაოდენობის საკითხების შემოწმებას და მაქსიმალური ეფექტურობის მიღწევას შეზღუდული რესურსებით და ასევე მაქსიმალური გავლენის მოხდენას საგადასახადო ვალდებულებების ნებაყოფლობით შესრულებაზე.

6. „დაღმავალი“ მიდგომაც ბიზნეს-რისკის მიდგომად ითვლება. კონტროლის სისტემების ტესტები გამიზნულია მაღალი დონის კონტროლის სისტემებისკენ და ძირითადი ტესტირების შემცირებისკენ.

7. ასს 315 მოითხოვს, რომ აუდიტორებმა გაითვალისწინონ სამეურნეო სუბიექტის მიერ გამოყენებული ბიზნეს-რისკების შეფასების პროცესი და მისი სავარაუდო გავლენა აუდიტზე არსებითი უზუსტობების თვალსაზრისით. აუდიტორები მხედველობაში იღებენ თუ:

- რა ფაქტორები იწვევენ იმ პრობლემებს, რომლებმაც შესაძლოა გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობები?
- რა როლი შეიძლება შეასრულოს აუდიტმა ბიზნესში ამ მიზნების მისაღწევად?

8. „ბიზნეს-რისკის“ მიდგომა შემუშავდა იმ შემთხვევებისთვის, როდესაც აუდიტორები თვლიან, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში უზუსტობების არსებობის რისკი ძირითადად გამომდინარეობს კომპანიის ბიზნეს-რისკებიდან.

9. ბიზნეს-რისკის მიდგომა ცდილობს ასახოს დირექტორების მიერ გადადგმული ნაბიჯები რისკის მართვის მიმართულებით. ამ გზით, აუდიტორი შეეცდება დაადგინოს, შესრულდა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მიზნები, გამოიკვლიოს, შეასრულეს თუ არა დირექტორებმა ყველა სხვა ბიზნეს-მიზნები.

10. ზემოაღნიშნულ აუდიტორულ მიდგომას ეწოდება “დაღმავალი” მიდგომა, ვინაიდან იგი იწყება ბიზნესითა და მისი ამოცანებით და მიდის ფინანსური ანგარიშგების დონემდე, და არა პირიქით, - ფინანსური ანგარიშგებიდან, რომელიც ისტორიულად აუდიტორულ მიდგომას წარმოადგენდა. „დაღმავალი“ მიდგომა აუდიტში გამოყენებულ პროცედურებზე შემდეგნაირად მოქმედებს:

აუდიტორული პროცედურა	**დაღმავალი მიდგომის ეფექტი**
კონტროლის ტესტები	ვინაიდან აუდიტორი დიდ ყურადღებას აქცევს დირექტორების მიერ ბიზნეს რისკების სამართავად გამოყენებულ მაღალი დონის კონტროლის სისტემებს, კონტროლის ტესტები ორიენტირებული იქნება ისეთ საკითხებზე, როგორიცაა გარემოს კონტროლი და კორპორაციული მმართველობა, და არა დეტალური პროცედურულ კონტროლის სისტემებზე, რომელთა ტესტირება ტარდება ტრადიციული მიდგომებით.
ანალიზური პროცედურები	ანალიზური პროცედურები ხშირად გამოიყენება ბიზნეს-რისკის მიდგომაში, ვინაიდან ისინი შესაბამისობაშია აუდიტორის სურვილთან, გაერკვეს სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესში, და არა გადაამოწმოს ფინანსური ანგარიშგების ციფრები.
დეტალური ტესტირება	ზემოთ აღნიშნული ორი ფაქტორის კომბინაცია, განსაკუთრებით ანალიზური პროცედურების უფრო ხშირი გამოყენება, გამოიწვევს დეტალურ ტესტირებაზე ნაკლებ მოთხოვნას, მიუხედავად იმისა, რომ არსებითი ტესტირება მთლიანად არ აღმოიფხვრება.

11. არსებობს რამდენიმე მიზეზი იმისა, თუ რატომ ანიჭებენ ფირმები ბიზნეს-რისკის მიდგომას უპირატესობას ისტორიულ მიდგომებთან შედარებით:

- ბიზნეს-რისკის მიდგომა უფრო სრულად არის ორიენტირებული ბიზნესზე და არა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ამიტომ აუდიტორს უფრო მეტი შესაძლებლობა აქვს დაეხმაროს ბიზნესმენს ბიზნესის წინაშე მდგარი რისკების მართვაში.
- აქცენტი, რომელიც გადატანილია უფრო მაღალი დონის კონტროლზე და ანალიზური პროცედურების ინტენსიურ გამოყენებაზე, ზრდის აუდიტის ეფექტურობას და, შესაბამისად, ამცირებს ხარჯებს.
- არ არის ორიენტირებული რუტინულ პროცესებზე, რაც ტექნოლოგიური განვითარების წყალობით ნაკლებად პრობლემურია, ვიდრე ეს ადრე იყო.
- აკმაყოფილებს იმ მნიშვნელობას, რომელსაც მარეგულირებელი ორგანოები და ხელისუფლება ანიჭებს კორპორაციულ მმართველობას.
- აუდიტორის წინააღმდეგ საჩივრის შეტანის ნაკლები რისკი, კლიენტის ბიზნესისა და პრაქტიკის უკეთ გაცნობის გზით.

12. აუდიტის მეთოდოლოგია უნდა იყოს დელიკატურად გამოყენებული შესამოწმებელი საწარმოს კონკრეტული ფაქტებისა და გარემოებების მიმართ. ასე, მაგალითად, ზოგჯერ, განსაკუთრებით მცირე კომპანიების შემთხვევაში, ბიზნეს-რისკები შესაძლებელია მჭიდროდ იყოს დაკავშირებული იმ ფაქტთან, რომ მენეჯმენტი კონცენტრირებულია ერთ ადამიანზე. გარდა ამისა, ანგარიში მათი ფინანსური მდგომარეობის შესახებ შესაძლებელია იყოს მარტივი და შეიცავდეს მხოლოდ ერთ ან ორ ძირითად პუნქტს (მაგალითად, დებიტორული დავალიანებები ან სასაქონლო-მატერიალური მარაგები). ასეთ შემთხვევაში, ხშირად ეკონომიკური თვალსაზრისით უფრო ხელსაყრელია ძირითადი მიდგომის გამოყენება, ვიდრე ბიზნეს-რისკის შეფასება, ვინაიდან ამ მიდგომის გამოყენებით შედარებით მარტივია იმ რწმუნების მოპოვება, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით მოითხოვება.

13. სისტემების აუდიტი - ხელმძღვანელობას მოეთხოვება ისეთი კონტროლის სისტემების დანერგვა, რომელიც უზრუნველყოფს მისი ფუნქციის შესრულებას აქციონერთა აქტივების დაცვის მიზნით. აუდიტორები აფასებენ დირექტორების მიერ დანერგილ კონტროლის სისტემებს მათი ეფექტურობის დაზუსტების მიზნით, რათა აუდიტორებს შეეძლოთ მათზე დაყრდნობა აუდიტის მიზნებისთვის.

14. მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორმა შეიძლება ძირითადად შეამოწმოს მართვის საშუალებები და სისტემები, არსებითი ტესტირების სრულად აღმოფხვრა ვერასოდეს მოხერხდება. თუ აუდიტორი თვლის, რომ სისტემა ეფექტურია, მან მაინც უნდა ჩაატაროს კონტროლის ტესტები იმის დასამტკიცებლად, რომ სისტემა სათანადოდ მუშაობს.

15. ბუღალტრული ბალანსის მიდგომა - ამ მიდგომის მიხედვით, აუდიტორი ცდილობს ძალისხმევის კონცენტრირება მოახდინოს საბოლოო

სალდოს დადასატურებაზე იმ წლისთვის, რომელიც ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში. თუ წინა პერიოდის ბუღალტრული ბალანსი სამართლიანად იქნა შედგენილი და სწორად გადმოვიდა საწყის სალდოში, და შესამოწმებელი პერიოდის საბოლოო სალდოც სწორად აისახა, მაშინ აუდიტორისთვის მიზანშეწონილია ოპერაციებზე უფრო ნაკლები დონის ტესტირების ჩატარება ორი ბალანსის ერთმანეთთან დაკავშირების თვალსაზრისით.

16. ოპერაციის ციკლის მიდგომა - ეს მიდგომა იმ განხორციელებული ოპერაციების ტესტირებას ახდენს, რომლებიც გატარდა ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაში (მაგალითად, გაყიდვების ოპერაციები, სასაქონლო-მატერიალური მარაგების შესყიდვა, აქტივების შესყიდვა, ხელფასების გადახდა). აუდიტორი შეარჩევს ოპერაციების ნიმუშს და ამოწმებს, თითოეული ოპერაცია იყო თუ არა დასრულებული და სწორად დამუშავებული ციკლის განმავლობაში.

17. მიმართული ტესტირება - ეს არის დეტალური, ძირითადი ტესტირების ჩატარების მეთოდი ფინანსურ ანგარიშგებაში შეცდომებისა და გამოტოვებების გამოსავლენად. არსებობს ორი ვრცელი ტესტი:

- ტესტები, რომლებიც შექმნილია შეცდომების გამოსავლენად (ამ შეცდომების შედეგად გაბერილია ან შემცირებულია ნაშთები), იწყება ბუღალტრული ჩანაწერებით, სადაც აღირიცხება აღნიშნული ოპერაციები და გატარებებიდან მოწმდება დამატებითი საბუთები ან სხვა მტკიცებულებები. ასეთი ტესტებით უნდა გამოვლინდეს ნებისმერი გაბერილი ან შემცირებული ნაშთი, რაც გამოწვეულია სხვადასხვა მიზეზებით, გამოტოვებების გარდა.

- ტესტები, რომლებიც შექმნილია გამოტოვებების გამოსავლენად, იწყება ბუღალტრული ჩანაწერების გარეთ და შემდეგ უბრუნდება ამ ჩანაწერების შემოწმებას. გამოტოვებებით გამოწვეული შემცირებული ნაშთები ვერასდროს გამოვლინდება თვითონ ანგარიშის შემოწმების დაწყებით, ვინაიდან აშკარად არ არსებობს იმ პუნქტების შერჩევის შანსი, რომლებიც ანგარიშშია გამოტოვებული.

4.4. არსებითობა

1. არსებითობა არის ფინანსური ანგარიშგების მთლიან კონტექსტში კონკრეტული საკითხის შედარებითი მნიშვნელობის გამოხატვა. ფინანსურ აუდიტში, არსებითობის შეფასება აუდიტორს ეხმარება, მიიღოს გადაწვყეტილება ქვემოთ მოცემულთან დაკავშირებით:

- რამდენი და რომელი პუნქტები შემოწმდეს;

- გამოყენებულ იქნას თუ არა შერჩევითი მეთოდები;

- სავარაუდოდ, რომელი შეცდომის დონე გამოიწვევდა კვალიფიცირებულ აუდიტორულ დასკვნას.

2. ფინანსური აუდიტისთვის დადგენილია არსებითობის ზოგადად მიღებული წესები. მაგალითად:

- დირექტორებთან და მმართველ პარტნიორებთან დაკავშირებული პუნქტები არსებითია;

- ხშირად დგინდება პროცენტული შეფარდების შესახებ ინსტრუქციები არსებითობასთან მიმართებით (მაგალითად, შემოსავლის 1-2%, გადასახადებამდე მოგების 5%, მთლიანი აქტივების 2-5%).

3. არსებითობა ყოველთვის წარმოადგენს აუდიტორის მსჯელობის საგანს. თუმცა, ასს-320 განსაზღვრავს გარკვეულ წესებს, რომლებიც უნდა გაითვალისწინონ აუდიტორებმა.

4. აქედან გამომდინარე, არსებითობის დონის დადგენა მნიშვნელოვანი მომენტია, როგორც ეფექტური აუდიტის დაგეგმვის თვალსაზრისით, ასევე იმ შემთხვევებისთვისაც, თუ აუდიტის შემდეგ გაჩნდება რაიმე შეკითხვები არჩეული მიდგომის ხარისხთან დაკავშირებით.

5. არსებითობა აქტუალურია რისკზე დაფუძნებული აუდიტისთვის. აზრი არა აქვს აუდიტორის მიერ დროის ფლანგვას ისეთი საკითხის შემოწმებაზე, საიდანაც რაიმე მნიშვნელოვანი შემოსავლების მიღების ნაკლები პერსპექტივაა. თუმცა, ვინაიდან საგადასახადო აუდიტის მიზნები განსხვავდება ფინანსური აუდიტის მიზნებისგან, იმის დადგენა, თუ რა არის არსებითი საგადასახადო აუდიტის მიზნებისთვის, სავარაუდოდ უფრო სუბიექტური იქნება, ვიდრე ეს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებითაა დადგენილი.

4.5. აუდიტორული რისკი

1. ასს 200-ის მე-17 პუნქტის მიხედვით „სათანადო რწმუნების უზრუნველსაყოფად, აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულება, რათა აუდიტორული რისკი შეამციროს მისაღებ დონემდე, რაც აუდიტორს საშუალებას მისცემს, გამოიტანოს დასაბუთებული დასკვნები, რომლებიც საფუძვლად დაედება აუდიტორის მოსაზრებას.“

2. აუდიტორული რისკი “ეს არის რისკი, რომ აუდიტორი გამოხატავს არაადეკვატურ აუდიტორულ მოსაზრებას მაშინ, როდესაც ფინანსურ ანგარიშგებაში დაშვებულია არსებითი უზუსტობები. აუდიტორული რისკი არის არსებითი უზუსტობების რისკების და შეუმჩნევლობის რისკის ფუნქცია.

3. არსებითი უზუსტობების რისკი “ნიშნავს იმის რისკს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში აუდიტამდეა დაშვებული არსებითი უზუსტობები. იგი შედგება ქვემოთ მოცემული ორი კომპონენტისგან, მტკიცების დონეზე:

- თანდაყოლილი რისკი არის ”რომელიმე ანგარიშის ნაშთის ან რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის მიდრეკილება ისეთი უზუსტობისკენ, რომელიც ცალკე აღებული ან სხვა ანგარიშთა ნაშთებისა და ოპერაციების უზუსტობებთან ერთად შეიძლება არსებითი იყოს შესაბამისი შიგა კონტროლის მეთოდების არარსებობის გამო”.

- კონტროლის რისკი ”ესაა რისკი, რომ უზუსტობა, რომელსაც შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს რომელიმე ანგარიშის ნაშთში ან რომელიმე კატეგორიის ოპერაციაში (რომელიც ცალკე ან სხვა ანგარიშთა ნაშთებისა და ოპერაციების უზუსტობებთან ერთად შეიძლება არსებითი იყოს), ვერ იქნება

დროულად აღმოჩენილი ან თავიდან აცილებული ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიგა კონტროლის სისტემების მიერ".

4. შეუმჩნევლობის რისკი "იმის რისკია, რომ აუდიტორის მიერ აუდიტორული რისკის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად ჩატარებული პროცედურები, ვერ აღმოაჩენს უზუსტობას, რომელიც არსებობს და რომელიც ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად შესაძლოა არსებითი იყოს."

5. აუდიტორის მიერ განსახორციელებელი კონტროლის რისკების შეფასებები მოქმედებს იმ ძირითადი პროცედურების ფორმაზე, ვადებსა და ფარგლებზე, რომელიც შეუმჩნევლობის რისკისა და, აქედან გამომდინარე, აუდიტორული რისკის შემცირებისთვის არის დადგენილი.

4.6. ანალიზური პროცედურები

1. ანალიზური პროცედურები მოიცავს მუხლების შედარებას (მაგალითად, მიმდინარე წლის ფინანსური ინფორმაცია წინა წლის ფინანსურ ინფორმაციასთან) და პროგნოზირებადი ურთიერთობების გაანალიზებას (მაგალითად, დებიტორულ დავალიანებებსა და კრედიტით გაყიდვებს შორის კავშირი).

2. ანალიზური პროცედურები მნიშვნელოვანია აუდიტის ყველა საფეხურზე: დაგეგმვა, ძირითადი პროცედურები და გადასინჯვა.

3. ანალიზური პროცედურები შეიძლება გამოყენებულ იქნას ძირითად პროცედურებად. არსებობს რამდენიმე ფაქტორი, რომელიც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს იმის გადაწყვეტისას, გამოიყენოს თუ არა ანალიზური პროცედურები ძირითად პროცედურებად.

გასათვალისწინებელი ფაქტორები	ნიმუში
იმ ურთიერთობების შედარება და შეფასება, რომლებიც განსაზღვრულია შედარებისა და შეფასებისათვის.	ზოგიერთ სავაჭრო ხარჯებსა და შემოსავლებს შორის ძლიერი ურთიერთკავშირი ისეთ ბიზნესებში, სადაც სავაჭრო პერსონალის ანაზღაურება ხდება საკომისიოთი.
ანალიზური პროცედურების მიზნები და მათი შედეგების სანდოობა.	
დეტალი, რომლის მიხედვით შესაძლებელია ინფორმაციის ანალიზი.	ანალიზური პროცედურები უფრო ეფექტურია მაშინ, როდესაც ისინი გამოიყენება ფინანსურ ინფორმაციასთან ან ოპერაციის ცალკეულ ნაწილებთან დაკავშირებით, როგორიცაა ცალკეული ქარხნები ან მაღაზიები.
ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა.	ფინანსური: ბიუჯეტები ან პროგნოზები. არაფინანსური: მაგ. წარმოებული ან გაყიდული ერთეულების რაოდენობა.
ხელმისაწვდომი ინფორმაციის აქტუალობა.	დგინდება თუ არა ბიუჯეტები მოსალოდნელი შედეგების სახით თუ მკაცრი დასახული გეგმების სახით (რომელთა მიღწევა თითქმის შეუძლებელია).
ხელმისაწვდომი ინფორმაციის შედარებითობა.	მრეწველობაში არსებულ საშუალო მწარმოებლურობასთან შედარებები შესაძლებელია

	ნაკლები ღირებულების იყოს, თუ კომპანიათა დიდი რაოდენობა მნიშვნელოვნად განსხვავებულია ამ საშუალო მაჩვენებლებისაგან.
წინა აუდიტებიდან შეძენილი ცოდნა.	ბუღალტრული და შიგა კონტროლის სისტემების ეფექტურობა. ისეთი ტიპის პრობლემები, რომლებიც იწვევს ბუღალტრულ კორექტირებებს წინა პერიოდებში.

4. გარდა ამისა, სავალდებულოა სანდოობის სხვადასხვა ფაქტორების გათვალისწინება სანდოობის იმ დონის დასადგენად, რომელიც აუდიტორებმა უნდა გამოიჩინონ ძირითადი ანალიზური პროცედურების მიმართ.

- სხვა აუდიტორული პროცედურები მიმართულია იგივე ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებებისკენ;
- სიზუსტე, რომლითაც ხდება ანალიზური პროცედურების მოსალოდნელი შედეგების პროგნოზირება;
- სიხშირე, რომლითაც ხდება ურთიერთობაზე დაკვირვება.

5. ანალიზური პროცედურების შედეგებისადმი სანდოობა დამოკიდებულია აუდიტორის მიერ იმ რისკის შეფასებაზე, რომლის მიხედვით დგინდება, რომ პროცედურები თანხვედრია, მაშინ, როდესაც ფაქტობრივად ადგილი აქვს უზუსტობას. ის ასევე დამოკიდებულია ნებისმიერი მოკვლევის შედეგებზე, რომლებიც აუდიტორებმა ჩაატარეს ანალიზური პროცედურების მიერ გამოვლენილი ნებისმიერი ცვალებადობისა ან მოულოდნელი ურთიერთობების საკითხებზე.

6. როგორც წესი, ანალიზური პროცედურები მოიცავს ფინანსური კოეფიციენტების ანალიზის გამოყენებას. (მნიშვნელოვანი ფინანსური კოეფიციენტები და მათი პოტენციური მნიშვნელობა საგადასახადო თვალსაზრისით განხილულია სახელმძღვანელოს 7.6 ნაწილში. იგივე კოეფიციენტები გამოიყენება ფინანსური აუდიტის მიზნებისთვის). სხვა ანალიზურ მეთოდებში შედის:

- ურთიერთდამოკიდებული ანგარიშების შემოწმება ერთმანეთთან ურთიერთობაში. ხშირად შემოსავლებისა და ხარჯების ანგარიშები დაკავშირებულია ბალანსთან და შედარება უნდა განხორციელდეს ამ ურთიერთობების მიზანშეწონილობის გადამოწმების თვალსაზრისით.
- ტენდენციის ანალიზი. დახვეწილი სტატისტიკური მეთოდების გამოყენება შესაძლებელია აუდიტის პერიოდის წინა პერიოდებთან შესადარებლად.
- მიზანშეწონილობის ტესტები. ეს გულისხმობს ერთეულის მოსალოდნელი ღირებულების გამოთვლას და მის რეალურ ფასთან შედარებას.

7. ფინანსური აუდიტორებიც და საგადასახადო აუდიტორებიც იყენებენ ანალიზურ პროცედურებს იმის დასადგენად, საჭიროა თუ არა კონკრეტული საკითხების შემდგომი მოკვლევა მიუხედავად იმისა, რომ ამას შეიძლება სხვადასხვა მოტივი ჰქონდეს:

- ფინანსური აუდიტორი ანალიზურ პროცედურებს გამოიყენებს იმ დასკვნის განსამტკიცებლად, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში რაიმე არსებითი უზუსტობა არ არის დაშვებული. ამიტომ, საკითხი შეეხება შემდგომი ძირითადი ტესტების ჩატარების საჭიროებას, საკმარისი ინფორმაციის მოსაპოვებლად, რომელიც საჭიროა არსებითი უზუსტობების არარსებობის შესახებ მოსაზრების გამოსათქმელად.
- საგადასახადო აუდიტორი ანალიზურ პროცედურებს გამოიყენებს გადახრების აღმოსაჩენად, რათა დაადგინოს გამართლებული იქნება თუ არა შემდგომი ძირითადი ტესტების ჩატარება იმ მტკიცებულების მოსაპოვებლად, რომელიც დაასაბუთებს შესაძლო საგადასახადო დარიცხვას.

8. ორივე შემთხვევაში, ანალიზური პროცედურები გამოიყენება იმის შესაფასებლად, თუ რამდენად სწორად ასახავს ფინანსური ანგარიშგება სამეურნეო სუბიექტის საქმიან ოპერაციებს.

4.7. აუდიტის მტკიცებულება

1. ასს 500-ის მე-4 პუნქტის თანახმად, "აუდიტორის მიზანია აუდიტორული პროცედურების ისე დაგეგმვა და შესრულება, რომ აუდიტორმა შეძლოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება".

2. აუდიტორებმა უნდა მოიპოვონ საკმარისი, შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულება. ფინანსური აუდიტის შემთხვევაში, მტკიცებულება გამოიყენება იმ დასკვნის განსამტკიცებლად, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ არის დაშვებული არსებითი უზუსტობები. საგადასახადო აუდიტის შემთხვევაში კი, მტკიცებულება ასაბუთებს ნებისმიერ, სავარაუდოდ რეკომენდებულ, საგადასახადო კორექტირებებს.

3. წინამდებარე სახელმძღვანელოს მე-15 თავი მოიცავს შეფასების გზებს სხვადასხვა ტიპის მტკიცებულებებისთვის, რომელიც საგადასახადო აუდიტის დროს იქნება მოპოვებული. აუდიტორებმა ასევე უნდა გაითვალისწინონ, რომ ნიმუშის შერჩევის მეთოდოლოგიას ხშირად არსებითი მნიშვნელობა აქვს საკმარისი ინფორმაციის შეგროვების უზრუნველსაყოფად. ნიმუშის შერჩევის მეთოდი განხილულია სახელმძღვანელოს 12.7-ე ნაწილში.

თავი 5. საგადასახადო აუდიტის პროცესის მიმოხილვა

5.1. საგადასახადო აუდიტის მთავარი მონაწილეები

1. საგადასახადო აუდიტის პროცესში ჩართულია ბევრი მონაწილე. თუმცა, უშუალოდ აუდიტის მიმდინარეობის პროცესში მონაწილეობს მხოლოდ სამი:

ა) გადასახადის გადამხდელი: აუდიტის პროცესი ეფუძნება გადამხდელის სააღრიცხვო ჩანაწერებსა და დოკუმენტაციას. გადამხდელი პირის ვერბალური და წერილობითი განცხადებები ასევე შესაძლოა წარმოადგენდეს მნიშვნელოვან ინფორმაციას საგადასახადო ვალდებულებების შესახებ. გადასახადის გადამხდელის მიერ შესაბამისი კანონმდებლობის ცოდნა მნიშვნელოვანია სამომავლო თვითდეკლარირებისათვის.

ბ) აუდიტორი: აუდიტორი შესაძლოა იყოს ერთადერთი პირი, რომელსაც ექნება შესაძლებლობა, ნახოს გადამხდელის ჩანაწერები და დოკუმენტაცია, გაესაუბროს მას პირისპირ, დააკვირდეს საგადასახადო ანგარიშგებას და აამაღლოს გადამხდელის ცნობიერება. ამგვარად, აუდიტორს აქვს უპირველესი პასუხისმგებლობა – იმოქმედოს პროფესიონალურად და დაიცვას მე–2 თავში წარმოდგენილი აუდიტის სტანდარტები. აუდიტორმა თავისი საჭიროებების შესახებ უნდა აცნობოს როგორც ზედამხედველს, ასევე გადამხდელს.

აუდიტორებმა უნდა შეაგროვონ ფაქტები:

- რა საქმიანობას ეწევა გადასახადის გადამხდელი ?
- როგორ ხორციელდება ეს საქმიანობა?
- როგორ კავშირშია გადამხდელის საქმიანობა დაბეგვრასთან/გადასახადების გადახდასთან?

- მოიპოვოს დოკუმენტაცია;
- მოახდინოს გადამხდელის ინფორმირება.

გ) ზედამხედველი: აუდიტის პროცესის ზედამხედველები პასუხისმგებლები არიან სამუშაოს მოცულობის მონიტორინგზე, ისევე როგორც ცალკეული აუდიტორების მუშაობის შეფასებასა და შემოწმების პროცესის თითოეული ეტაპის საჭიროებისამებრ გადასინჯვაზე იმის უზრუნველსაყოფელად, რომ მიღებული საბოლოო შედეგი შესაბამისობაში იყოს ხარისხის სტანდარტებთან. ზედამხედველები ასევე პასუხისმგებლები არიან თავიანთი სამმართველოს პროდუქტიულობაზე.

2. აუდიტის დეპარტამენტის მიერ განხორციელებული საგადასახადო შემოწმებისას, ზედამხედველის ფუნქცია, თუ შესაბამისი ბრძანებით სხვა რამ არ იქნა განსაზღვრული, ენიჭება შესაბამისი სამმართველოს უფროსს.

3. არსებობს გამონათქვამი, რომ „გადამხდელებმა ყველაზე უკეთ იციან თავიანთი საქმე.“ გადამხდელებსა და საგადასახადო ორგანოს შორის კონფლიქტების უმეტესობა აუდიტორების წინდაუხედაობის გამო წარმოიშობა.

მათ შესაძლოა გადამხდელებს უთხრან, რომ მიზანშეწონილი იქნებოდა ოპერაციის სხვაგვარად განხორციელება ან შესაძლოა ეჭვი შეიტანონ გადამხდელის მიერ გაწეული გარკვეული ხარჯების სისწორეში. თვითონ გადამხდელმა პირმა უნდა წარმოადგინოს ინფორმაციის დასაბუთებული წყარო იმის ასახსნელად, თუ რას წარმოადგენს მისი საქმიანობა, როგორ სრულდება იგი, რა სტრატეგიული მიზნებია დასახული და რატომ განხორციელდა კონკრეტული ოპერაციები.

4. გადამხდელის მიერ მიწოდებული ინოფორმაციის მიმართ აუდიტორის მხრიდან პროფესიული სკეპტიციზმი სავსებით გასაგებია და ამის არც გადამხდელს არ უნდა ეშინოდეს. თუ შემოწმების პროცესით დადასტურდება გადამხდელის ნათქვამის სისწორე, აუდიტორსაც მეტი ნდობა ექნება გადამხდელის მიმართ და შესაბამისად, შემოწმების რისკ-ფაქტორებიც შემცირდება. თუმცა, მხოლოდ იშვიათ შემთხვევებში არის გამართლებული, რომ აუდიტორმა სცადოს საკუთარი შეფასების შეცვლა გადამხდელის მიერ შემოთავაზებული შეფასებით.

5.2. საგადასახადო აუდიტის მიდგომა – ზოგადი საკითხები

1. ეფექტური საგადასახადო აუდიტი არ გულისხმობს ინსტრუქციების შესრულებას და სათანადო აღნიშვნებით რაიმეს სისწორის დადასტურების პროცესს. საგადასახადო აუდიტი - ესაა ფაქტების შეგროვება გონივრული გადაწყვეტილების მისაღებად იმის შესახებ, თუ რამდენად შეასრულა გადასახადის გადამხდელმა თავისი საგადასახადო ვალდებულებები და საჭიროა თუ არა დამატებითი ზომების მიღება. გადაწყვეტილება უნდა იყოს ობიექტური, მას უნდა მოსდევდეს პროცესი, რომელიც ნდობაზე იქნება დაფუძნებული. თუმცა, საგადასახადო შემთხვევები სხვადასხვა და ინდივიდუალური ხასიათისაა; ამდენად, აუდიტის პროცესის წარმართვა დამოკიდებული იქნება თითოეულ შემთხვევასთან დაკავშირებულ ფაქტებსა და გარემოებებზე.

2. საგადასახადო აუდიტის ჩასატარებლად ვრცელი მეთოდოლოგია გამოიყენება და საგადასახადო აუდიტის ყოველი შემთხვევა ამ მეთოდოლოგიით იხელმძღვანელებს. აუდიტის თითოეულ ეტაპზე საჭიროა, რომ აუდიტორმა არსებული საფრთხეებისა და ხელმისაწვდომი ინფორმაციის საფუძველზე მოახდინოს პროფესიული შეფასება და ზუსტად განსაზღვროს, რა მიდგომით იქნება შესაძლებელი აღნიშნული რისკების მოგვარება, რა კონკრეტული აუდიტორული ტესტებისა და საშუალებების გამოყენებაა საჭირო გადამხდელის ვალდებულების შესრულების დონის განსაზღვრის მიზნით სათანადო ინფორმაციისა და მტკიცებულებების მისაღებად.

3. ყველანაირი აუდიტის დროს ყველა ბიზნეს-საწარმომ საერთო კონცეფციით უნდა იხელმძღვანელოს; განსხვავებული იქნება მცირე და საშუალო/მსხვილი გადამხდელების შემოწმება. აქ იგულისმება რომ ყველა ტიპის ბიზნესისათვის აუდიტის ჩატარების ძირითადი პრინციპები ერთნაირი უნდა

იყოს, თუმცა პროცესი განსხვავდება დიდი და მცირე ზომის საწარმოების შემოწმების შემთხვევაში. მიუხედავად გამოყენებული მიდგომისა, უნდა მოხდეს იმის უზრუნველყოფა, რომ ყველაზე მსხვილ გადამხდელზე დახარჯული დრო და ძალისხმევა პროპორციული იყოს მსხვილი გადამხდელებისგან ამოსაღები თანხის რისკთან.

4. აუდიტორს საქმისადმი სწორი მიდგომის შერჩევისას ყოველთვის უნდა ახსოვდეს, რომ აუდიტის ჩატარებაზე დახარჯული დრო უნდა შეესაბამებოდეს არსებულ რისკს, ასევე გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის მასშტაბებს და შემოწმების სირთულეს.

5. არსებობს არასწორი წარმოდგენა, რომ მსხვილ ბიზნეს-ორგანიზაციებში გადასახადებისაგან თავის არიდების რისკი დაბალია, რადგან მათ სისტემებში მოქმედებს კონტროლის ადეკვატური მექანიზმები. როგორც გამოცდილება გვიჩვენებს, დიდ ორგანიზაციებში ვიზიტების შედეგად დაფიქსირებულა დიდი დოზით არასრული საგადასახადო დეკლარირების ფაქტები; შესაბამისად, მსხვილი ორგანიზაციებიდან გადასახადის ამოღება უფრო დიდი რისკის სფეროა. კერძოდ, ბიზნეს-ორგანიზაციები, რომლებიც მოქმედებენ რამდენიმე სხვადასხვა სფეროში, შესაძლოა მანიპულირებდნენ თავიანთი ფილიალების/დეპარტამენტების შიგა გადახდებითა და გადარიცხვებით იმ მიზნით, რომ შეიმცირონ ან თავიდან აიცილონ კორპორაციის საგადასახადო ვალდებულებები. მსხვილი ბიზნესისთვის ჩვეული რთული კომერციული სტრუქტურების და ტრანსაქციების კონტროლის მექანიზმი უნდა იყოს კარგად კოორდინირებული, სისტემური და მასშტაბით რელევანტური (მნიშვნელოვანი) არსებულ რისკებთან მიმართებაში. წინამდებარე სახელმძღვანელოს 5.3 ნაწილში მოცემულია კონტროლის აღნიშნული მიდგომა და მისი მეთოდოლოგია.

6. კონტროლისადმი სისტემური მიდგომის პრაქტიკაში განხორციელებისთვის საჭიროა „დაღმავალი“ მიდგომის შერჩევა, რაც უნდა დაიწყოს სტრატეგიული საკითხების გამოვლენითა და მთლიანი აუდიტის სტრატეგიის განსაზღვრით. ზოგად სტრატეგიას თან უნდა სდევდეს დეტალური სამუშაო გეგმა. წინამდებარე სახელმძღვანელო სწორედ ამ სტრუქტურას შეესაბამება.

5.3. კონტროლის მიზნები

1. საგადასახადო აუდიტის ზოგადი მიზანია გადამხდელის კონტროლი, აუდიტორის ამოცანა – რისკ-სფეროების გამოვლენითა და შემოწმებით სწორად განსაზღვროს საგადასახადო ვალდებულებები და დაეხმაროს გადასახადის გადამხდელს მომავალში სწორად განსაზღვროს კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებები. ამგვარად, უნდა შემუშავდეს შემოწმების პროგრამა, რომელიც უზრუნველყოფს ყველა სფეროს დაფარვას შემოწმების რამდენიმე თანამიმდევრული ეტაპის განმავლობაში, თუ საქმე არ გვაქვს სრულ აუდიტთან. საჭირო ხდება აუდიტორის პროფესიული შეფასება და შემოწმების ზოგადი სტრატეგიის დაგეგმვა უშუალო ხელძღვანელობის დახმარებითა და თანხმობით.

2. მთლიან სტრატეგიაში გათვალისწინებული უნდა იყოს კონკრეტული გადამხდელის კონტროლის გარემო. კონტროლის გარემოს შეფასებაში, სხვა ფაქტორების შეფასებასთან ერთად, გაერთიანებული იქნება მართვისადმი ხელმძღვანელობის მიდგომა, აღრიცხვის სისტემის ადეკვატურობა და შიგა საღრიცხვო კონტროლის გამოყენება. ასევე მნიშვნელოვანია იმის გაგება, რომ კონტროლის გარემოს შემოწმება მიზნად ისახავს მხოლოდ კონტროლის ძირითადი არსის გაგებას და არ გულისხმობს შემოწმებას, რომელიც ხორციელდება მომდევნო ეტაპზე.

3. როგორც მე–4 თავში იყო აღნიშნული, საგადასახადო აუდიტის მიზნები განსხვავდება ფინანსური აუდიტის მიზნებისგან. ვინაიდან საგადასახადო აუდიტორს არ მოეთხოვება მტკიცების უზრუნველყოფა, საგადასახადო აუდიტს ფინანსურ აუდიტთან შედარებით ბევრად ნაკლები ქმედებების განხორციელება მოუწევს დამაკმაყოფილებელი დასკვნების გამოსატანად. შედეგად აუდიტის „გუნდი“ შეიძლება სულ ორი ადამიანისგან შედგებოდეს – ოფისში მომუშავე ზედამხედველისგან და აუდიტორისგან, რომელიც გასვლით სამუშაოებს ასრულებს.

5.4. აუდიტის მიზნები

1. აუდიტორს ყოველთვის უნდა ახსოვდეს აუდიტის ძირითადი მიზანი, რაც გულისხმობს გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულებებთან დაკავშირებით დეკლარირებული უზუსტობების რისკის შეფასებას.

2. აუდიტორს აუდიტის დაგეგმის და შემოწმების დროს უნდა ახსოვდეს შემდეგი ფაქტორები:

- სისრულე – ფინანსურ დოკუმენტაციაში აღრიცხული უნდა იყოს ანგარიშსწორების ყველა ნაშთი და ოპერაცია;
- სიზუსტე – რეგისტრირებული ოპერაციები და ანგარიშსწორებები უნდა იყოს მათემათიკურად ზუსტი;
- ფაქტობრიობა – აღრიცხული აქტივები და პასივები რეალურად უნდა არსებობდეს. აღრიცხული ოპერაციები არ უნდა იყოს ფიქტიური;
- დროში თანხვედრა – ოპერაციების აღრიცხვა უნდა მოხდეს შესაბამის პერიოდში;
- შეფასება – ოპერაციების შეფასება უნდა მოხდეს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად;
- უფლებები და მოვალეობები – აღრიცხული აქტივები ეკუთვნის სამეურნეო სუბიექტს და აღრიცხული პასივებიც სამეურნეო სუბიექტის პასუხისმგებლობის ქვეშაა;
- ოპერაციების ფორმა და შინაარსი – ანგარიშების ნაშთი სწორად უნდა იყოს დაჯგუფებული.

3. აუდიტის ზემოთ მოცემულ მიზნებს არსებითი მნიშვნელობა აქვს ყველა აუდიტისთვის; აუდიტის მიზნების ფონზე აუდიტის პროცედურის ერთმანეთთან დაკავშირება საშუალებას იძლევა, შევიმუშაოთ სათანადო სტრატეგია საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას არსებითი შეცდომების თავიდან აცილების მიზნით.

5.5. მოქმედი სტანდარტები

1. წინამდებარე სახელმძღვანელოთი სარგებლობისას აუდიტორს უნდა ახსოვდეს, რომ აუდიტის განხორციელებისთვის არსებობს შემდეგი მოქმედი სტანდარტები:

- **დაგეგმვა, კონტროლი და აღრიცხვა.** აუდიტორმა უნდა მოახდინოს თავისი სამუშაოს ადეკვატურად დაგეგმვა, კონტროლი და აღრიცხვა.

- **აღრიცხვის სისტემა.** აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიოს, თუ აღრიცხვის და მონაცემთა დამუშავების რომელი სისტემა მოქმედებს და შეაფასოს მისი ადეკვატურობა, როგორც საგადასახადო დეკლარაციების მომზადების საფუძველი.

- **აუდიტის მტკიცებულება.** აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს სათანადო და სარწმუნო მტკიცებულება, რომელიც მას საშუალებას მისცემს, გააკეთოს გონივრული დასკვნები.

- **შიგა კონტროლის მექანიზმები.** თუ აუდიტორს სურს, დაეყრდნოს რაიმე ტიპის შიგა კონტროლის მექანიზმებს, მან უნდა დაადგინოს და შეაფასოს ეს მექანიზმები და მის ფუნქციონირებაზე შეასრულოს შესაბამისობის ტესტი.

- **ფინანსური დოკუმენტაციის გადასინჯვა.** აუდიტორმა ფინანსური დოკუმენტაციის გადასინჯვა უნდა აწარმოოს საჭირო დოზით იმ დასკვნებიდან გამომდინარე, რომელსაც იგი გააკეთებს აუდიტის სხვა მტკიცებულებებიდან, რათა ჩამოუყალიბდეს მოსაზრება საგადასახადო დეკლარაციების სიზუსტეზე.

2. მნიშვნელოვანია გვახსოვდეს, რომ ბიზნესის ხელმძღვანელობის მთავარი საზრუნავი და პასუხისმგებლობაა, კომპეტენტურად და სწორად წარმართოს ბიზნესი. ეს იმას ნიშნავს, რომ მმართველობამ უნდა უზრუნველყოს აქტივების უსაფრთხოება, სათანადო სააღრიცხვო დოკუმენტაციის არსებობა ისევე, როგორც ისეთი სისტემის არსებობა, რომლის საშუალებით მოხდება შეცდომებისა და თაღლითობის გამოვლენა და თავიდან აცილება. აქედან გამომდინარე, საჭიროა მოქმედებდეს სათანადო შიგა კონტროლის სისტემა. აუდიტის დროს აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, მოქმედებს თუ არა ასეთი შიგა კონტროლის სისტემა - დაწყებული კონტროლის გარემოდან, სააღრიცხვო სისტემის და აღრიცხვის შიგა კონტროლის მექანიზმების ჩათვლით. (სავარაუდოდ, შიგა კონტროლის სისტემა მცირე ბიზნესებში არ იარსებებს, ან იქნება მხოლოდ ჩანასახის სახით).

3. აუდიტის პროცესი უნდა იგეგმებოდეს, სრულდებოდეს და ფასდებოდეს იმგვარად, რომ აუდიტორს ჰქონდეს საფუძვლიანი მოლოდინი, რომ გამოვლინდება უზუსტობები ფინანსურ ან სხვა ჩანაწერებში, რაც კომპანიის

საგადასახადო მდგომარეობაზე იქონიებს გავლენას. აუდიტის დროს აუდიტორმა უნდა დაიწყოს გადამხდელის ბიზნესის შესწავლა/ანალიზი, იმ საკითხების გამოსავლენად, რომელიც შეიძლება მოქმედებდეს კომპანიის საგადასახადო მდგომარეობაზე. ხსენებული ანალიზი მომავალში შეიძლება გახდეს კრიტიკული მნიშვნელობისა სიღრმისეული აუდიტის ჩატარების პროცესში.

5.6. აუდიტის პროცესის მიმოხილვა

1. საგადასახადო აუდიტის პროცესში გამოიყოფა ოთხი ძირითადი ეტაპი:

ა) აუდიტის წინმსწრები კვლევა;

ბ) გამოკვლევა/გასვლითი სამუშაოები;

გ) სამუშაო დოკუმენტაცია (ჩანაწერები);

დ) ბიზნესის მიმოხილვა.

წინმსწრები კვლევა

2. წინმსწრები კვლევისა და აუდიტის დაგეგმვის მიზანია დაადგინოს, თუ რამდენად შეესაბამება აუდიტის ამოცანა შერჩევის პირველად კრიტერიუმს და წინასწარ განსაზღვროს აუდიტის ჩატარებისათვის საუკეთესო მიდგომა.

გადამხდელის კონტროლის, რისკ-ფაქტორების გამოვლენისა და შემოწმების დროს საგადასახადო ვალდებულებების სწორად განსაზღვრის მიზნით, შემოსავლების სამსახურის აუდიტორების მიერ წინმსწრები კვლევის დროს უნდა მოხდეს გადამხდელის მიერ საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე შემოტანილი ან/და გატანილი საქონლის ამსახველი გაზების დამუშავება. კერძოდ: შედარდეს სხვადასხვა შემომტანების მიერ დეკლარირებული იგივე საქონლის ფასები, სასაქონლო კოდი, პრეფერენციების გამოყენება და ა.შ.

წინმსწრები კვლევა განსხვავებული იქნება საგადასახადო პროგრამის მიხედვით, მაგრამ მასში აუცილებლად შევა შემოსავლების სამსახურში არსებული ჩანაწერების გადასინჯვა, სავარაუდოდ, გადამხდელთან არაოფიციალური პირველადი კონტაქტი და საკითხის განხილვა აუდიტის ზედამხედველთან. აუდიტორმა ასეთი კვლევის შედეგები უნდა გამოიყენოს აუდიტის მიდგომის შემუშავებისა და შემოწმების დროის დაგეგმვის მიზნით. ოფისში წარმოებული სათანადო კვლევით დაიზოგება გასვლითი სამუშაოების დრო; ოფისში ჩატარებული დეტალური კვლევა აუდიტორს დაეხმარება, განსაზღვროს დარღვევები, რომელთა გამოკვლევა მომდევნო ეტაპზე გახდება საჭირო.

3. წინმსწრები კვლევის ეტაპზე განსახორციელებელი კონკრეტული ნაბიჯებია:

ნაბიჯი 1: გადამხდელზე ინფორმაციის მოპოვება და იმ საკანონმდებლო ნორმების განსაზღვრა, რომელიც პირდაპირ იქნება დაკავშირებული გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებებთან.

ნაბიჯი 2: გადამხდელზე მოპოვებული ინფორმაციით, აუდიტის რისკების განსაზღვრით, გადამხდელის დეკლარაციების ანალიზით და საგადასახადო კანონმდებლობის საშუალებით მთავარი რისკ-სფეროების გამოვლენა.

ნაბიჯი 3: საჭირო ინფორმაციის მოპოვება მთლიანი აუდიტის სტრატეგიის განსაზღვრის მიზნით, დაწყებული ხელმძღვანელობის კონტროლიდან, სააღრიცხვო სისტემისა და, ბოლოს, შიგა სააღრიცხვო კონტროლის ჩათვლით.

ნაბიჯი 4: მნიშვნელოვანი რისკების გამოვლენა, აუდიტის ჩატარების სფეროების განსაზღვრა.

ბრძანება რომელ ეტაპზეა?

4. წინმსწრები გამოკვლევის ეფექტურობა დამოკიდებულია ხელმისაწვდომი ინფორმაციის ხარისხსა და რაოდენობაზე. მაგალითად, გადამხდელის ფინანსური დეკლარაციების არარსებობის შემთხვევაში, შეუძლებელი იქნება კოეფიციენტის ანალიზის შესრულება ინფორმაციის მოპოვებამდე. ასევე შესაძლებელია, რომ ზოგიერთ შემთხვევაში წინმსწრები კვლევა განხორციელდეს მხოლოდ გადამხდელთან პირველადი ვიზიტის შემდეგ. ეს არ წარმოადგენს ძალიან დიდ პრობლემას. წინმსწრები ანალიზისა და პირველადი გასაუბრების მიზანია დაადგინოს გადამხდელის საქმიანობა, რისი საშუალებითაც აუდიტორს შეეძლება მოამზადოს აუდიტის გეგმა, რომელიც ძირითად რისკ-სფეროებს დაეფუძნება. იმ შემთხვევაში, თუ ვერ განხორციელდება დეტალური წინმსწრები ანალიზი, პირველადი გასაუბრების დროს საქმიანობაზე, სტრატეგიასა და კონტროლის სისტემებზე საუბარი აუდიტორს გადამხდელის საქმიანობის გაგებაში დაეხმარება. აუდიტორმა თავიდანვე უნდა განსაზღვროს, რომ აუდიტის პროცესი დაჩქარებულად არ უნდა ჩატარდეს. მან გასაუბრების პროცესში უნდა გააკეთოს ჩანაწერი და შემდეგ გამოიყენოს იგი აუდიტის გეგმის შემუშავების ან გაუმჯობესების მიზნით. აუდიტორმა აუდიტის გეგმა ზედამხედველთან უნდა შეათანხმოს; უმთავრესია, რომ აუდიტის გეგმა შეთანხმებული იყოს აუდიტორის ზედამხედველთან ნებისმიერი არსებითი შემოწმების პროცედურების შესრულების დაწყებამდე.

გამოკვლევა/გასვლითი სამუშაოები

5. გამოკვლევა ხშირად გადამხდელის სამუშაო ადგილზე წარმოებული პირველადი გასაუბრებით იწყება. იგი მოიცავს გასვლით სამუშაოს და მთავრდება ბოლო გასაუბრებით. თუმცა, გამოკვლევა შესაძლოა ჩატარდეს აუდიტორის სამუშაო ადგილზეც. პირველადი გასაუბრება უნდა განვიხილოთ როგორც სასარგებლო ინფორმაციის მოპოვების საშუალება, რაც ხელს შეუწყობს აუდიტის უფრო ეფექტურად წარმართვას. აუდიტორმა აუდიტის პროცედურები გადამხდელთან ერთად უნდა განიხილოს იმ მიზნით, რომ დარწმუნებული იყოს მოპოვებული ინფორმაციის სისწორეში. თუმცა, აუდიტორმა შესაძლოა გამოიყენოს მოქმედების თავისუფლება იმ შემთხვევაში, თუ გამოავლინა, რომ გადამხდელი თავს არიდებს საგადასახადო ვალდებულებას. აუდიტორებმა გადამხდელებს შესაძლოა მოსთხოვონ საჭირო ინფორმაციის შემცველი კონკრეტული დოკუმენტაციის წარდგენა, მაგრამ მათ ასევე უნდა იმუშაონ გადამხდელთან მოთხოვნილი ინფორმაციის და ჩანაწერების მოპოვებისთვის. ბოლო გასაუბრება აუდიტორმა მიღებული შედეგების ასახსნელად უნდა გამოიყენოს. მან გადამხდელს უნდა წარუდგინოს აუდიტის შედეგები, სამუშაო

დოკუმენტები, აცნობოს დამატებითი დოკუმენტების საჭიროების შესახებ, განუმარტოს ხელმისაწვდომი იურიდიული დაცვის საშუალებები და მიაწოდოს ინფორმაცია მომავალში თვითდეკლარირების პროცესის სწორად განხორციელებისათვის.

6. გამოკვლევის ეტაპზე განსახორციელებელი კონკრეტული ნაბიჯებია:

ნაბიჯი 5: აუდიტის გამოვლენილი სფეროებისთვის მოქმედი შიგა სააღრიცხვო კონტროლის მექანიზმების შეფასება, საჭიროებისამებრ, არსებითი შემოწმების პროგრამის შემუშავება (შენიშვნა: ეს არ ეხება მცირე გადამხდელების აუდიტს). საშუალო ზომის გადამხდელებს შესაძლოა გააჩნდეთ შიგა კონტროლის მექანიზმები – აუდიტორი შეაფასებს და გადაწყვეტს, რამდენად ეფექტურია მსგავსი მართვის საშუალებებზე დროის ხარჯვა, ან პირდაპირ გადავა მე–6 ნაბიჯზე.

ნაბიჯი 6: არსებითი შემოწმების ჩატარება;

ნაბიჯი 7: აუდიტის დასრულება, ვალდებულების განსაზღვრა და ხელმძღვანელობისთვის ანგარიშის წარდგენა სამომავლო ქმედებისთვის.

აუდიტის დოკუმენტაცია (ჩანაწერები)

7. **აუდიტის დოკუმენტაცია (ჩანაწერები)** - აუდიტის სრული პროცესის დროს მიმდინარეობს დოკუმენტების წარმოება. გასაუბრებებსა და შესწავლის პროცესების დროს აუდიტორები ინიშნავენ თავიანთ შედეგებს და დასკვნებს (აწარმოებენ დოკუმენტაციას) იმისთვის, რომ ზუსტად განსაზღვრონ შემოწმებისას მნიშვნელოვანი ფაქტორები. ჩანაწერების წარმოების ეტაპში შედის პროექტის სამუშაო დოკუმენტებისა და ჩანაწერების წარმოება და რედაქტირება საბოლოო ანგარიშად. ამ პროცესში იწარმოება მუდმივი სამუშაო დოკუმენტი, რომელიც დაბეგვრის განსაზღვრის დოკუმენტი ხდება.

არ არის მიზანშეწონილი და შესაძლებელი აუდიტის ყველა ასპექტის დოკუმენტად გარდაქმნა. აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს თავისი შეფასება და განსაზღვროს, რა ინფორმაციაა საჭირო გამონაკლისების განსასაზღვრად და რა არაა საჭირო. აუდიტის ჩატარება შესაძლოა მოითხოვდეს გარკვეულ მინიმალურ ინფორმაციას. ზედამხედველმა შესაძლოა ამ მოთხოვნას უფრო ფართო მასშტაბი მისცეს.

მიმოხილვა

8. მიმოხილვა - მიმოხილვის პროცესით ხდება იმის უზრუნველყოფა, რომ აუდიტი პასუხობს დეპარტამენტის ხარისხის სტანდარტებს და შემოწმების პროცედურები თანმდიმდევრულია. არსებობს მიმოხილვის სამი ძირითადი სახე, რომელიც ყველა აუდიტორმა უნდა გაიაროს. ესაა თვითმიმოხილვა, ზედამხედველის მიერ წარმოებული მიმოხილვა და ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა.

- თვითმიმოხილვით ხდება იმის განსაზღვრა, რომ აუდიტორმა დეტალურად მიმოიხილა საქმე და მოახდინა მისი დოკუმენტაცია.

- ზედამხედველის მიერ შესრულებული მიმოხილვით ხდება ყველა ეტაპის შემოწმება საჭიროებისამებრ იმის განსაზღვრისთვის, რომ მოქმედებს სწორი პროცედურები, სამუშაო ფურცლები სწორადაა დოკუმენტირებული, გამოიყენება შესაბამისი საკანონმდებლო აქტები და მოპოვებული მტკიცებულება სწორადაა დოკუმენტირებული.
- ხარისხის კონტროლის მიმოხილვით ხდება იმის განსაზღვრა, თუ რამდენად ხდება საგადასახადო კანონის და აუდიტის პოლიტიკის დაცვა. ამ მიმოხილვით ხდება ასევე იმის დადასტურება, რომ აუდიტში შედის ყველა საჭირო ინფორმაცია პროტესტის შემთხვევაში აუდიტის დასაცავად. ტექნიკური სტანდარტების მიმოხილვა ასევე ემსახურება განსაზღვროს, არის თუ არა საკმარისი აუდიტორის (თვითონ ან სხვა), ზედამხედველის მიერ წარმოებული პროცედურები, ან საჭიროა თუ არა გაუმჯობესების შემდგომი პროცედურების დაგეგმვა (მუდმივი გაუმჯობესება).

5.7. აუდიტის მეთოდოლოგია

1. გასვლითი საგადასახადო აუდიტის მონახაზი დასაწყისიდან დასასრულამდე წარმოდგენილია მე–5-9 და მე–5-10 გვერდებზე მოცემულ დიაგრამებში.

2. დიაგრამით ხდება ძირითად საკითხებზე აქცენტირება, ისევე როგორც აუდიტორისთვის შემდეგ თავებში დახმარების გაწევა იმის დაზუსტებით, თუ რამდენად ერგება დეტალური პროცედურები რისკზე დაფუძნებულ საგადასახადო აუდიტს. ასევე აუდიტორს საშუალება ეძლევა ერთიანად იხილოს სრული პროცესი. დიაგრამა აუდიტორებს ასევე დაეხმარება უფრო ადვილად მიხვდნენ, თუ როგორ ხდება შეფასებისა და გადაწყვეტილების გაკეთებით აუდიტის თითოეულ ეტაპზე ეფექტური აუდიტის მიღება, რომელიც უპასუხებს აუდიტის დეპარტამენტის მიზნებს.

3. **კამერალური შემოწმება** - მიდგომა კამერალური აუდიტის მიმართ არსებითად არ განსხვავდება გასვლითი აუდიტისგან, პროცესის მეოთხე ნაბიჯამდე მაინც. ამ შემთხვევაშიც აუდიტორს სჭირდება გადამხდელის შესახებ ინფორმაციის წინმსწრები ანალიზის წარმოება იმისთვის, რომ განსაზღვროს, არსებობს თუ არა საგადასახადო რისკების პოტენციური სფერო. მეხუთე ეტაპზე აუდიტორმა გადამხდელისთვის უნდა მოამზადოს განაცხადი საჭირო ინფორმაციის გამოსათხოვად, საგადასახადო გეგმის პროექტთან ერთად, და ამის შესახებ შეთანხმებას მიაღწიოს ზედამხედველთან. გასვლითი აუდიტის მსგავსად, კამერალური აუდიტის დროსაც აქცენტი უნდა კეთდებოდეს საგადასახადო რისკების შესაძლო სფეროებზე.

4. საგადასახადო აუდიტის ჩატარების მეთოდოლოგია

6. გადამხდელის საქმიანობის გაგება მისი სააღრიცხვო ჩანაწერებისა და დოკუმენტაციის სანდოობის დადგენის მიზნით

- გადამხდელის სააღრიცხვო ჩანაწერებისა და დოკუმენტაციის სანდოობა ძალიან მნიშვნელოვანი ფაქტორია, რომლის საშუალებითაც განისაზღვრება კონკრეტული ოპერაციების გადასახადის საკითხები, საჭიროა თუ არა არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენება გადამხდელის რეალური შემოსავლის დადგენის მიზნით.
- გადამხდელის სააღრიცხვო ჩანაწერების და დოკუმენტაციის სანდოობის შეფასების კომპონენტებია:
- საწყისი ინტერვიუს ჩატარება და გადამხდელის საქმიანობის ადგილას ვიზიტის ორგანიზება;
- გადამხდელის მართვის და შიდა კონტროლის მიმოხილვა;
- გადამხდელის სააღრიცხვო ჩანაწერების და დოკუმენტაციის შეფასება.

7. სააღრიცხვო ჩანაწერებისა და დოკუმენტაციის საფუძველზე მდგომის განსაზღვრა

- თუ გადამხდელის სააღრიცხვო ჩანაწერები და დოკუმენტაცია არაა სანდო, სათანადო საგადასახადო ვალდებულებების დასადგენად საჭიროა არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენება;
- თუ გადამხდელის სააღრიცხვო ჩანაწერები და დოკუმენტაცია სანდოა, საჭიროა მოხდეს აუდიტის გეგმით განსაზღვრული სხვა საკითხების განხილვა, მათ შორის (სავარაუდოდ) ფინანსური შემოსავლის სწორი გადასახადით დაბეგვრა.
- შენიშვნა: აუდიტის გეგმა ესაა"ცოცხალი დოკუმენტი". გეგმა მუდამ უნდა ვითარდებოდეს და ასახავდეს აუდიტის განვითარებსა და დაკვირვებებს..

8. აუდიტის ანგარიშის მომზადება

("საგადასახადო შემოწმების აქტი")

- საჭიროა აუდიტის შედეგები ზუსტად ჩაიწეროს. აუდიტის ანგარიში წარმოადგენს გადამხდელის კომუნიკაციის საფუძველს, რომლის საშუალებითაც გადამხდელ პირს შეეძლება დაბეგვრის საფუძველის გაგება. თუ გადამხდელი გაასაჩივრებს გადაწყვეტილებას დაბეგვრაზე, აუდიტის ანგარიში წარმოდგენილი იქნება მნიშვნელოვანი მტკიცებულებები დაბეგვრაზე, რომელიც სარჩელის განხილვის პროცესში გახდება საჭირო.
- ანგარიში უნდა აზუსტებდეს და ხსნიდეს კონკრეტულ შედეგებს საგადასახადო დარღვევის აღმოჩენის კუთხით, მათ შორის, დარღვევის იურიდიული ბაზა, მისი გამოვლენის მეთოდი, და დოკუმენტალური მტკიცებულებები, რომელიც კონკრეტულ გადაწყვეტილებას გაამართლებს
- თუ დაბეგვრა ეფუძნება ნიმუშის და ექსტრაპოლაციის ტექნიკას, ანგარიშში უნდა ჩანდეს კონკრეტული ნიმუშის სარგებლობის მიზანშეწონილობა და იმის ახსნა, თუ რატომ შეირჩა ეს კონკრეტული მეთოდი აღნიშნულ სიტუაციაში.

9. შედეგების განხილვა ზედამხედველთან

- შეხვედრა ზედამხედველთან აუდიტის დროს გაკეთებული შეფასების დადასტურების მიზნით და იმის განსასაზღვრად, საჭიროა თუ არა აუდიტის დროს გამოვლენილი საკითხების შემდგომი შეფასება.

10. გადამხდელის ინფორმირება შედეგებზე

- აუდიტის ანგარიშის ასლი როგორც განხილვის საფუძველი უნდა გადაეცეს გადამხდელს ბოლო შეხვედრის დროს;
- გადამხდელთან საბოლოო შეხვედრის ორგანიზება
- ანგარიში ჯერ კიდევ პროექტია, ამგვარად, საბოლოო შეხვედრით უნდა მოხდეს აუდიტის დროს გამოვლენილი ზოგიერთი პრობლემური საკითხის მოგვარება.
- შეხვედრაზე აქცენტი უნდა კეთდებოდეს შეთავაზებულ დასაბეგრ საკითხებზე (შეძლებისდაგვარად), უნდა მოხდეს შეთანხმება და გადამხდელს უნდა აღმოუჩნდეს დახმარება, რომ მან მომავალში თვისი საგადასახადო ვალდებულებები შეასრულოს.

5.8. არსებითი შემოწმება

1. არსებითი შემოწმება განხორციელდება იმ სფეროებში, რომლებიც გადასახადებისაგან თავის არიდების კუთხით ყველაზე სარიკსოდ ითვლება. შემოწმება შეიძლება დაიყოს ორ ნაწილად:

- ანალიტიკური მიმოხილვა – შესაძლო საგადასახადო ვალდებულების ოდენობის განსაზღვრა და მისი შედარება რეალურად გადახდილ თანხასთან. ამისთვის შესაძლოა ინფორმაციის სხვადასხვა წყაროს გამოყენება შესამოწმებელ სფეროში მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით. შესაძლოა ნებისმიერი სხვაობის გამოკვლევა.

- დეტალური შემოწმება – ოპერაციებისა ან სხვა პროცედურების პირდაპირი შემოწმება ისეთი მეთოდების კომბინირებული გამოყენებით, როგორიცაა:

ა) დაკვირვება და გამოკითხვა;

ბ) დათვალიერება;

გ) დოკუმენტური მტკიცებულებების შემოწმება.

2. არსებითი შემოწმების ფარგლები დამოკიდებული იქნება რისკის დონეზე. თუ არ გამოვლინდება მნიშვნელოვანი რისკ-სფეროები, ან შემოწმების აუცილებლობა არ განისაზღვრება, იგი მხოლოდ დამატებითი საშუალება იქნება გადამხდელის მიერ წარდგენილი ინფორმაციის დასადასტურებლად. ამ შემთხვევაში საკმარისი იქნება შეზღუდული (თემატური) შემოწმების ჩატარებაც.

5.9. აუდიტის მართვა

შესამოწმებელი ობიექტების შერჩევა

1. საანგარიშო წლის განმავლობაში ჩასატარებელი საგადასახადო შემოწმებების (აუდიტის) დაგეგმვა წარმოებს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ რისკის მქონე შესამოწმებელ პირთა მიხედვით.

2. რისკის მქონე გადასახადის გადამხდელები, საგადასახადო შემოწმების სირთულე და შესამოწმებელი პერიოდის ხანგრძლიობა განისაზღვრება პროგრამულად, აუდიტის დეპარტამენტის რისკების მართვის სამმართველოს მიერ.

3. საგადასახადო შემოწმების სირთულე განისაზღვრება 10 ქულიანი შკალით ოთხი ძირითადი და 2 დამატებითი კრიტერიუმის (მაჩვენებლის) მიხედვით, კერძოდ:

<u>ძირითადი კრიტერიუმებია:</u>

- ერთობლივი შემოსავალი;
- ექსპორტ-იმპორტის მოცულობა;
- შეძენილი საქონლის ღირებულება;

- ქონების ღირებულება.

<u>დამატებითი კრიტერიუმებია:</u>

- საკონტროლო-სალარო აპარატის რაოდენობა;
- დასაქმებულთა რაოდენობა.

4. ძირითადი კრიტერიუმებიდან შეირჩევა უდიდესი მნიშვნელობის მქონე და ქვემოთ მოყვანილი დიაპაზონის მიხედვით მიენიჭება ქულა ერთიდან 9-მდე, რომელსაც დამატებითი კრიტერიუმის (საკონტროლო-სალარო აპარატის ან/და დასაქმებულთა რაოდენობის) მიხედვით დაემატება 1 ქულა:

თემატური/კამერალური შემოწმება	1 ქულა;
100 000-ლარამდე	2 ქულა;
100 000-ლარიდან 1000 000-ლარამდე	3 ქულა;
1000 000-ლარიდან 3 000 000-ლარამდე	4 ქულა;
3 000 000-ლარიდან 10 000 000-ლარამდე	5 ქულა;
10 000 000-ლარიდან 20 000 000-ლარამდე	6 ქულა;
20 000 000-ლარიდან 50 000 000-ლარამდე	7 ქულა;
50 000 000-ლარიდან 100 000 000-ლარამდე	8 ქულა;
100 000 000 -ლარზე მეტი	9 ქულა.

5. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, ”გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ვადა შეიძლება გაგრძელდეს არა უმეტეს 3 თვისა. საჭიროების შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახურის უფროსთან შეთანხმებით შესაძლებელია შემოწმების ვადის დამატებით გაგრძელება არა უმეტეს 2 თვისა.” აღნიშნული ნორმის გათვალისწინებით, საგადასახადო აუდიტისას შესამოწმებელი პერიოდის ხანგრძლიობა განისაზღვრება შემოწმების სირთულის კოეფიციენტის მიხედვით, კერძოდ:

- 1-4 ქულის სირთულის კოეფიციენტის მქონე შემოწმებისთვის - არა უმეტეს 30 კალენდარული დღე;
- 5-6 ქულის სირთულის კოეფიციენტის მქონე შემოწმებისთვის - არა უმეტეს 45 კალენდარული დღე;
- 7-8 ქულის სირთულის კოეფიციენტის მქონე შემოწმებისთვის - არა უმეტეს 60 კალენდარული დღე;
- 9-10 ქულის სირთულის კოეფიციენტის მქონე შემოწმებისთვის - არა უმეტეს 90 კალენდარული დღე.

6. საგადასახადო შემოწმების დაგეგმვისას გაითვალისწინება ის გარემოებაც რომ, როგორც წესი:

- მსხვილი გადამხდელები (აუდიტის დეპარტამენტის ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული) არ იქნებიან ჩართულები რისკზე დაფუძნებული აუდიტის შერჩევის პროცესში. ისინი უნდა შემოწმდეს ყოველ 2–3 წელიწადში მინიმუმ ერთხელ. მათ შორის, ერთჯერადი აუდიტის ნაცვლად, შესაძლებელია მოძრავი აუდიტის განხორციელება. კერძოდ, ყოველი ვიზიტისას აუდიტისთვის შეირჩეს გადამხდელის საქმიანობის რომელიმე ასპექტი (მაგალითად, შესყიდვა). ვინაიდან აღნიშნულის მიზანია კორპორაციული სამუშაო ურთიერთობის დამყარება, აუდიტის დეპარტამენტი შეიმუშავებს და გადამხდელთან შეათანხმებს მოძრავი აუდიტის გრაფიკს იმის უზრუნველსაყოფელად, რომ ვიზიტის დრო გადამხდელისთვის მოსახერხებელი

იყოს. ვიზიტები არ უნდა დაიგეგმოს ისეთი პერიოდისთვის, როდესაც ფინანსური პერსონალი დაკავებული იქნება ანგარიშგების პროცესით.

- მცირე/საშუალო ზომის სამეურნეო სუბიექტების აუდიტი არ იქნება ხშირი, ყოველი ახალი აუდიტი დაეფუძნება წინა აუდიტის გამოცდილებასა და ცოდნას, რადგან აუდიტორი გამოიყენებს წინა აუდიტის ანგარიშის მონაცემებს.

საგადასახადო აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორები

7. კონკრეტული გადამხდელის მიხედვით საგადასახადო შემოწმებების ჩატარება შესაძლებელია დაევალოს აუდიტორების ჯგუფს. აუდიტის დეპარტამენტის ბრძანებით ჯგუფის ერთ-ერთი წევრი ინიშნება ჯგუფის უფროსად, რომელსაც ევალება ჯგუფის საქმიანობის კოორდინაცია.

8. აუდიტის დეპარტამენტის ბრძანებით, შემოწმებაში ჩართულ ჯგუფებს მათივე წევრებიდან, თავიდანვე ან შემოწმების მიმდინარეობისას, შესაძლებელია დაენიშნოთ ბრიგადირი, რომელსაც დაევალება ჯგუფების საქმიანობის კოორდინაცია. ერთი ბრიგადირი შეიძლება ჩართული იყოს ერთდროულად 3-4 საგადასახადო შემოწმებაში.

9. აუდიტის დეპარტამენტის აუდიტორები, გამოცდილებისა და შესასრულებელ დავალებათა სირთულის მიხედვით, დიფერენცირებულნი არიან შემდეგი კატეგორიების მიხედვით:

K კატეგორია - აუდიტორი, რომელიც კამერალური შემოწმებით არის დაკავებული. თანამდებობრივად ეს შეიძლება იყოს აუდიტორი/სპეციალისტი ან ასისტენტი. ასისტენტს დამოუკიდებლად აუდიტის ჩატარების უფლება არა აქვს;

G3 კატეგორია - აუდიტორი, რომელიც ნაკლები სირთულის (2-4 ქულიანი) გასვლით საგადასახადო შემოწმებაში მონაწილეობს. თანამდებობრივად ეს შეიძლება იყოს უფროსი აუდიტორი/სპეციალისტი, რომელიც შეიძლება დაინიშნოს ჯგუფის უფროსად;

G2 კატეგორია - აუდიტორი, რომელიც მეტი სირთულის (5-7 ქულიანი) გასვლით საგადასახადო შემოწმებაში მონაწილეობს. თანამდებობრივად ეს შეიძლება იყოს მთავარი აუდიტორი/სპეციალისტი, რომელიც შეიძლება დაინიშნოს ჯგუფის უფროსად;

G1 კატეგორია - აუდიტორი, რომელიც მაღალი სირთულის (8-10 ქულიანი) გასვლით საგადასახადო შემოწმებაში მონაწილეობს. თანამდებობრივად ეს შეიძლება იყოს მთავარი აუდიტორი/სპეციალისტი, რომელიც, როგორც წესი, ინიშნება ჯგუფის უფროსად ან/და ბრიგადირად.

10. აუდიტორი/აუდიტორთა ჯგუფი შეირჩევა შესამოწმებელი ობიექტის სირთულის კოეფიციენტისა და აუდიტორთა კვალიფიკაციის (კატეგორიის) გათვალისწინებით ისეთნაირად, რომ უზრუნველყოფილ იქნეს აუდიტორთა თანაბარი დატვირთვა, მათი დატვირთვის კოეფიციენტის შესაბამისად. აუდიტორს, როგორც წესი, არ უნდა დაევალოს ახალი შემოწმების ჩატარება (გარდა ბრიგადირობის ფუნქციისა) მანამდე, სანამ მისი მიმდინარე საქმის შესრულება არ მიაღწევს 80%-ს.

11. აუდიტის პროცესის მართვა უნდა მიმდინარეობდეს მუდმივად, თუმცა რამდენიმე განსაზღვრული საფეხურით:

- აუდიტორს/ჯგუფს შეატყობინებენ მისი უშუალო ზედამხედველის ვინაობას, რომელმაც უნდა შეამოწმოს, არსებობს თუ არა აუდიტორსა და გადამხდელს შორის რაიმე კავშირი; ასეთის აღმოჩენის შემთხვევაში, აუდიტი სხვას დაევალება.
- შერჩეული აუდიტორი/ჯგუფის უფროსი შეამოწმებს გადამხდელის დოკუმენტაციას, ისტორიას და საქმიანობას, მოამზადებს აუდიტის სტრატეგიას. აღნიშნულის შემდგომ, აუდიტის გეგმა შესათანხმებლად წარედგინება უშუალო ზედამხედველს, ხოლო ეს უკანასკნელი მას განხილვისა და დამტკიცებისთვის წარუდგენს აუდიტის დეპარტამენტის ხელმძღვანელს.
- ზედამხდველი ინფორმირებული იქნება აუდიტის პროცესის მიმდინარეობაზე ყოველდღიურად ან განსაზღვრული პერიოდულობით.
- გადამხდელის შემოწმების დასრულების შემდეგ, ზედამხდველს განსახილველად წარედგინება აუდიტის ანგარიში (შემოწმების აქტის პროექტი), სადაც დეტალურად აისახება გამოყენებული მეთოდოლოგია, ჩანაწერები და მიღწეული შედეგები, რისი საშუალებითაც შესაძლებელი იქნება გამოვლენილი გადასახადის დამალვის შემთხვევების წარმატებულად შეფასება და გადასახადის სწორად ამოღება.

12. აუდიტის მართვა წარმოადგენს ზედამხედველის პირველად ფუნქციას, რომელსაც ექნება ყოველდღიური კონტროლი ჯგუფის პერსონალზე. თავის მხრივ, აუდიტის დეპარტამენტის კონტროლის მთავარი სამმართველო პასუხისმგებელია, რომ აუდიტის ჯგუფის უფროსი თავის მოვალეობას ეფექტურად და ქმედითად ასრულებდეს. ამ მიზნით მთავარ სამმართველოს ექნება რეგულარული ინსპექციის პროგრამა.

13. აუდიტის დასრულებისას, აუდიტის ანგარიში და სხვა სათანადო დოკუმენტაცია გადაეცემა აუდიტის სამმართველოს უფროსს. იგი შეამოწმებს ანგარიშებს იმის უზრუნველსაყოფად, რომ აუდიტი ჩატარდა აღნიშნული სტანდარტებისა და წინამდებარე აუდიტის სახელმძღვანელოს წესებისა და დირექტივების დაცვით. თუ აუდიტი დამაკმაყოფილებლად იქნება შესრულებული, აუდიტის სამმართველოს უფროსი აქტის პროექტთან დაკავშირებული შემდგომი საქმისწარმოების მსვლელობას (მედიაცია, დარიცხვა და სხვა) ავტორიზაციას მისცემს.

14. თუ აუდიტის სამმართველოს უფროსს აქვს საფუძველი აუდიტი სწორად ჩატარებულად არ მიიჩნიოს, მან შესაძლოა დოკუმენტაცია გადასცეს აუდიტის კონტროლის მთავარი სამმართველოს უფროსს რეკომენდაციით, რომ განხორციელდეს ხელახალი აუდიტი. საჭიროების შემთხვევაში, კონტროლის მთავარი სამმართველო გამოითხოვს შემსრულებლის ჩანაწერებს იმის გასაგებად, თუ რა იყოს ჩაწერილი და შეადარებს მას აუდიტის ანგარიშთან. კონტროლის მთავარი სამმართველო შედეგებს და მიზეზებს აუდიტის დეპარტამენტის ხელმძღვანელს წერილობით აცნობებს.

15. აუდიტის დეპარტამენტის ხელმძღვანელი განიხილავს ფაქტებს და საჩივრის მართებულად მიჩნევის შემთხვევაში საქმეს გადასცემს სხვა, უფრო

მაღალი კვალიფიკაციის მქონე აუდიტორს აუდიტის განმეორებით ჩასატარებლად.

16. ელექტრონულ ბაზაში მოხდება შესრულებული აუდიტის ისტორიის შენახვა, სადაც ყოველ თვე განახლდება ინფორმაციის სია შესრულებული აუდიტის რაოდენობასა და აუდიტის შედეგებზე. ყოველთვიური ანგარიში წარედგინება ხელმძღვანელობას.

17. ელექტრონული ბაზით მოხდება გამონაკლისი შემთხვევების ანგარიშის მომზადება, რომელშიც შევა ისეთი აუდიტის შემთხვევები, რომელიც შეირჩა, მაგრამ ვერ დასრულდა აუდიტის პროგრამით გათვალისწინებულ შემოწმების ვადაში. ანგარიში მომზადდება ყოველთვიურად, შეუსრულებელი აუდიტები სიაში დარჩება მანამ, სანამ აუდიტი არ შესრულდება და არ მოხდება შესრულების ანგარიშის მომზადება.

18. ელექტრონულ ბაზაში შეინახება აუდიტორის მიერ შესრულებული აუდიტის შედეგები, მითითებული იქნება აუდიტის პროცესის დღეები და გადასახადების მიხედვით დამატებით დარიცხული და გადამხდელის მიერ გადასახდელი თანხები.

19. ზედამხედველს ექნება გადამხდელებთან ტელეფონით დაკავშირების პროგრამა აუდიტის ფარგლებში იმის უზრუნველსაყოფად, რომ აუდიტორი იმყოფებოდა გადამხდელთან. კონკრეტული პროგრამის ფარგლებში იგი ასევე თან ახლდება აუდიტორს დაგეგმილ ვიზიტებზე მის მიერ წარმოებულ სამუშაოზე დაკვირვების მიზნით.

20. აუდიტის მთავარ სამმართველოს, ასევე ზედამხედველს ექნება გადამხდელებთან ვიზიტის პროგრამა, რომლის საშუალებითაც შეამოწმებს აუდიტორის მუშაობას აუდიტის პროცესში. წარმოებული დაკვირვება აღრიცხული იქნება ამ მიზნებისთვის არსებულ სპეციალურ რვეულში. მასში აისახება აუდიტორის ვიზიტის ადგილი და დრო, შესრულებული აუდიტის დეტალები.

თავი 6. საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვა

6.1. დაგეგმვის პროცესის კომპონენტები

1. დაგეგმვა გადამწყვეტი კომპონენტია ეფექტური აუდიტის ჩასატარებლად. დაგეგმვის ეტაპზე დახარჯული დრო საშუალებას მისცემს აუდიტორს გაამახვილოს ყურადღება მნიშვნელოვან საკითხებზე აუდიტის მოკვლევით ფაზაში, რის შედეგად აუდიტი უფრო ნაყოფიერი იქნება.

2. საწყის ეტაპზე აუდიტის უმთავრესი ამოცანაა გადასახადის გადამხდელის ბიზნესის შესწავლა იმგვარად, რომ:

• განისაზღვროს საკვანძო საგადასახადო რისკები;

• შესაძლებელი იყოს აუდიტის გეგმის შედგენა საკვანძო რისკებზე ყურადღების გასამახვილებლად.

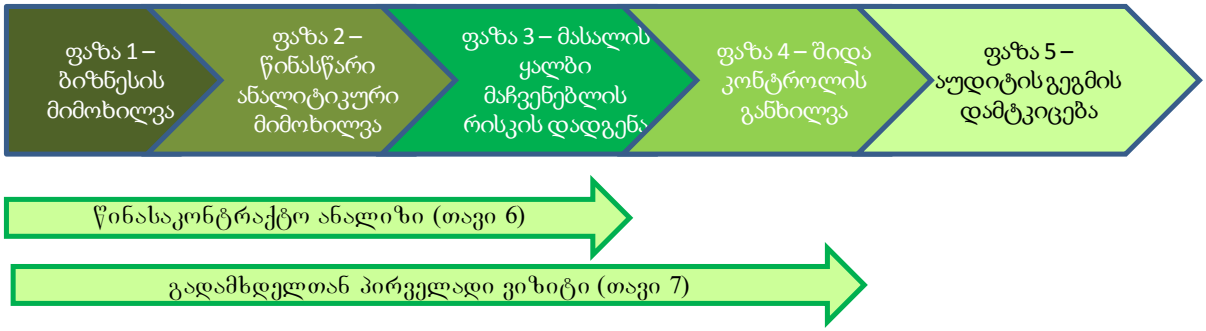
3. აუდიტორი შეუდგება არსებით შემოწმებას აუდიტის გეგმის შედგენისა და დამტკიცების შემდეგ.

4. დაგეგმვის ფაზაში არსებობს ორი ძირითადი კომპონენტი:

• წინმსწრები ანალიზი (თავი 7) გულისხმობს შემოსავლების სამსახურში არსებულ ინფორმაციის ანალიზს გადასახადის გადამხდელის ბიზნესის შესწავლის და პოტენციური რისკების იდენტიფიცირების მიზნით;

• პირველადი ვიზიტი (თავი 8) – გასაუბრება და ობიექტის დათვალიერება – საშუალებას აძლევს აუდიტორს, პირადად დააკვირდეს გადასახადის გადამხდელის ბიზნესს, შეაჯეროს ეს დაკვირვება წინმსწრებ ანალიზთან და სრულყოს აუდიტის გეგმა.

5. იდეალურ შემთხვევაში, ეფექტური წინმსწრები ანალიზი თავდაპირველ ვიზიტამდე ისე უნდა ჩატარდეს, რომ ვიზიტმა უზრუნველყოს რისკის შესახებ წინასწარი დასკვნის დამტკიცება. შესაძლოა ეს პრაქტიკულად ვერ განხორციელდეს შემოსავლების სამსახურში არსებული მწირი ინფორმაციის გამო. მიუხედავად იმისა, როცა წინმსწრები ანალიზი და პირველადი ვიზიტი განხილულია როგორც სხვადასხვა პროცედურა, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ აუდიტის გასვლითი ფაზის ეფექტური გეგმის შედგენისას შესაძლოა მოხდეს ამ ფაზების გადაფარვა. ეს მოსაზრება წარმოდგენილია დიაგრამის სახით.



6.2. გასვლითი აუდიტის დაგეგმვა

1. აუდიტის დაგეგმვა დაიწყება გადასახადის გადამხდელისა და აუდიტორის შერჩევის შემდეგ. გადასახადის გადამხდელის შერჩევა ხორციელდება კომპიუტერული პროგრამის მეშვეობით შეფასებული რისკების საფუძველზე, სადაც გადასახადის გადამხდელი მიჩნეულია მაღალი რისკის მატარებლად (მქონედ) და აუდიტორის მთლიანი სამუშაო დრო ჯერ არ არის განაწილებული. აუდიტორი განაწილდება შერჩეულ გადასახადის გადამხდელთან კომპიუტერული პროგრამის მეშვეობით მითითებული ხელმისაწვდომობის მიხედვით, თავიდან აცილებული იქნება აუდიტორის მივლინება იმ გადასახადის გადამხდელთან, რომელთანაც მას უკვე ჰქონდა კონტაქტი.

2. შერჩეული აუდიტორი განკარგავს გადასახადის გადამხდელის საქმეს, რომელშიც მოცემულია დეტალები ადრე ჩატარებული აუდიტის შესახებ, შენიშვნები და ჩანაწერები, საგადასახადო დეკლარაციები და გადახდების ისტორია. გარდა ამისა, აუდიტორს მიეწოდება რისკის პროგრამის ანალიზის შედეგად მიღებული კოეფიციენტი და გადასახადის გადამხდელის კლასიფიკაციისთვის შეუძლია გამოიყენოს დარგობრივი მონაცემები, რომლითაც იხელმძღვანელებს გადამხდელის მიერ მიღებული შემოსავლების სპეციფიკურ რისკებთან, საკონტროლო ფინანსურ კოეფიციენტებთან და ბიზნესის წარმართვის მეთოდებთან დაკავშირებით.

3. აუდიტორმა აუდიტი უნდა დაგეგმოს აუდიტის პროცესში გასატარებელი სტრატეგიის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებამდე. დაგეგმვაზე დახარჯული დრო და პროცესი იქნება განსხვავებული გადასახადის გადამხდელის სიდიდის შესაბამისად. თუმცა, უფრო ფართო მასშტაბის აუდიტისთვის აუდიტორმა უფრო მეტი დრო უნდა დაუთმოს დაგეგმვას, და საჭიროებისამებრ შეათანხმოს გეგმა ზედამხედველთან. დაგეგმვა მოიცავს სხვადასხვა ეტაპებს, რომლებიც დეტალურად განხილულია ქვემოთ:

ეტაპი 1: ინფორმაციის შეგროვება და ბიზნესის შესახებ გარკვეული წარმოდგენის შექმნა;

ეტაპი 2: გადამხდელის საქმიანობის შეფასება და მიმოხილვა – ანალიზური და საქმიანობის მაჩვენებლების შემოწმება. აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს კომპიუტერული კვლევის შედეგად მიღებული ანალიზის შედეგები;

ეტაპი 3: ბიზნესის რეალური საგადასახადო მდგომარეობის შესახებ უზუსტობების რისკის შეფასება;

ეტაპი 4: შიგა კონტროლის მექანიზმების ეფექტურობის შეფასება – აუდიტის სტრატეგიის დაგეგმვის უზრუნველსაყოფად. (მხოლოდ მსხვილი ბიზნესის შემთხვევაში).

ეტაპი 5: აუდიტის სტრატეგიის განსაზღვრა – ბიზნესის შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის, რისკების და არსებული კონტროლის მექანიზმების ეფექტურობის შეფასების გათვალისწინებით

4. მცდარია მოსაზრება, რომ აუდიტი არის სწორხაზოვანი პროცესი. მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტის პირველი ფაზა გულისხმობს შესამოწმებელ ბიზნესზე წარმოდგენის შექმნას, ნაკლებ სავარაუდოა, რომ აუდიტორს შეექმნას სრული წარმოდგენა ბიზნესის შესახებ, თუნდაც აუდიტის პროცესის დასრულების შემდეგ. სასურველია აუდიტორს ჰქონდეს გარკვეული წარმოდგენა ბიზნესის შესახებ, რომელიც თანდათან უფრო გაღრმავდება აუდიტის პროცესში.

5. აუდიტი გულისხმობს უწყვეტ ციკლს. ყველაფერი, რასაც აუდიტორი შეიტყობს აუდიტის პროცესში, გამოიყენება ჩატარებული სამუშაოს შესახებ შეხედულების დადასტურების ან სრულყოფისთვის, ასევე აუდიტის შემდგომი მიმართულების განსაზღვრისთვის. აუდიტორი არასდროს არ უნდა მოერიდოს (საკუთარი) მისი მოსაზრების ან დასკვნის გადახედვას (იმ შემთხვევაში), თუ ახალი მტკიცებულება სხვა მიმართულებაზე მიუთითებს.

6.3. ეტაპი 1 – ბიზნესის მიმოხილვა

1. ბიზნესის მიმოხილვაში პირველ ეტაპს წარმოადგენს შესამოწმებელი ბიზნესის ირგვლივ წარმოდგენის შექმნა. თუ შესწავლილია ბიზნესის არსი, მაშინ შესაძლებელია შეფასდეს რისკი, რომ ბიზნესის საგადასახადო დეკლარაციაში მოცემული ინფორმაცია არასწორად არის წარმოდგენილი. ამასთან, შემფასებელს წარმოდგენა უნდა შეექმნას ბიზნესის სააღრიცხვო პოლიტიკაზე და გააკეთოს წინასწარი შეფასება ნებისმიერი აღმოჩენილი უზუსტობის სავარაუდო არსებითობაზე. ამ ეტაპზე სასარგებლოა ჩატარდეს წინასწარი ანალიზური მიმოხილვა კოეფიციენტური ანალიზური ინფორმაციის გამოყენებით და გადაწყდეს, თუ როგორ უნდა შეფასდეს მთავარი კვლევის მიერ გამოვლენილი ანომალიები და აისახოს აუდიტის გეგმაში.

2. მიმოხილვის შემდგომ, აუდიტორი ინფორმირებული უნდა იყოს გარე და შიგა ფაქტორებზე, რომლებიც ზეგავლენას ახდენენ ბიზნესზე და იცნობდეს ინფორმაციის წყაროებს, რომელთა გამოყენება შესაძლებელია გადამხდელის ფაქტობრივი საგადასახადო მდგომარეობის დასადგენად.

3. ქვემოთ მოცემულ ცხრილებში ჩამოთვლილია ფაქტორები, რომლებიც შესაძლოა დაეხმარონ შემფასებელს ბიზნესის არსის გაგებაში.

ბიზნესის მიმოხილვის საკონტროლო სია

ზეგავლენის მქონე ფაქტორები	გავლენის სფერო
გარე ფაქტორები	
უცხოური ვალუტის გაცვლითი კურსის მერყეობა	ღირებულებითი მანიპულაცია
ეკონომიკური ფაქტორების ზეგავლენა მომხმარებლის გადახდისუნარიანობაზე	ფასწარმოქმნა
მაღალი ტექნოლოგიების, სწრაფად ცვალებადი მოდის გარემო	საქონლის მოძველება
უახლესი ტექნოლოგიების ზეგავლენა გადამხდელის საოპერაციო საქმიანობაზე, კონკურენტების მიერ განხორციელებული თავდასხმები	საქონლის ჩამოწერა
ფასისმიერი კონკურენცია იმპორტირებულ საქონელთან	გაყიდვები ადგილობრივ ბაზარზე
ბაზრის გაჯერება ან მოთხოვნის შემცირება	უცხოურ ბაზარზე გასვლა, ზეგავლენა ფასწარმოქმნაზე
შიგა ფაქტორები – ზოგადი	
გადამხდელის ისტორია	აუდიტის მიდგომა
ბიზნესის სტრუქტურა (მაგ. ოპერაციები და კონტროლის მექანიზმები ცენტრალიზებულია თუ დეცენტრალიზებული)	აუდიტის მიდგომა
მნიშვნელოვანი საოპერაციო ერთეულები ან საქმიანობა სხვა ქვეყანაში	საერთაშორისი კონტროლირებული ოპერაციების ფასი
ბიზნესის სწრაფი გაფართოება, გაზრდილი ადმინისტრაციული აპარატი	კონტორლის დაკარგვა
უახლესი ტექნოლოგიების როლი ბიზნესში	კონტროლის პრობლემები
მნიშვნელოვანი არსებული ან შესაძლო სამართლებრივი დავები	მართვისადმი მიდგომა, გადახდისუუნაროობა

სამეთვალყურეო საბჭოს (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) მიერ მენეჯმენტზე ზედამხედველობა და კონტროლი	დამოუკიდებლობის ხარისხი
ინფორმაცია, რომელსაც ბიზნესი იყენებს მონიტორინგის, ოპერაციების განხორციელებისა და გადაწყვეტილებების მიღების პროცესში	კონტროლის საკითხები
მენეჯმენტის ხედვა სამეურნეო სუბიექტთან და იმ დარგთან მიმართებაში, რომელშიც ეს სუბიექტი მოღვაწეობს	ფასწარმოქმნისა და კონკურენციის პოლიტიკა
მენეჯმენტის შეხედულება მიმდინარე წლის შედეგებზე და სამომავლო ტენდენციებზე	მენეჯმენტის მიდგომა
მენეჯმენტისათვის მნიშვნელოვანი საკითხები	მენეჯმენტის მიდგომა
მენეჯმენტის დამოკიდებულება საგადასახადო საკითხებთან	მენეჯმენტის მიდგომა
გადამხდელის საკუთრება	ბიზნესის სტრუქტურა, ბიზნეს-ჯგუფი
გადამხდელის ძირითადი ბიზნეს-სტრატეგიები მაგ: კაპიტალური ხარჯების დაგეგმვა, გადასახადების დაგეგმვა, ახალი ბაზრის ათვისება	მომდევნო საგადასახადო შემოწმების მიმართულებები
შიგა ფაქტორები -მენეჯმენტი	
დირექტორთა საბჭოს დამოუკიდებლობა	მენეჯერების საქმიანობაზე კონტროლი
მენეჯმენტის სტრუქტურა და აღმასრულებელი დირექტორის მოვალეობები	მენეჯერების საქმიანობაზე კონტროლი
მმართველობითი ურთიერთობების შესაბამისობა მოქმედ კანონმდებლობასთან	მენეჯერების საქმიანობაზე კონტროლი
მენეჯერის ანაზღაურების განმსაზღვრელი ძირითადი ფაქტორები	ფასებით მანიპულაცია

მაგ: არის თუ არა ანაზღაურების მნიშვნელოვანი ნაწილი დაკავშირებული კომპანიის ფინანსურ შედეგთან	
მართვის პროცესში ერთი ადამიანის (ადამიანთა მცირე ჯგუფის) დომინირება	მანიპულაცია/თაღლითობა
ზედმეტად რთული კორპორაციული სტრუქტურა	ფასებით მანიპულაცია/თაღლითობა
გარიგებები წლის ბოლოს, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენენ შემოსავალზე	ფასებით/დროის პერიოდით მანიპულაცია
ფიქტიური ბუღალტერია	მოგებით მანიპულაცია
კრიზისულ პერიოდში საქმიანობა	კონტროლის ნაკლებობა/შეცდომების ალბათობა
წარმოების მეთოდები	
წარმოებული პროდუქციის, გაწეული მომსახურების სახე	საგადასახადო ვალდებულება
წარმოების ობიექტის ტიპი და ადგილმდებარეობა	საერთაშორისო კონტორლირებადი ოპერაციების ფასებით მანიპულაცია
დეცენტრალიზებულ ოპერაციებზე სათავო ოფისის კონტროლის დონე	ფასებით მანიპულაცია/მარაგების დანაკარგი
გამოყენებული მომსახურებები, მათი ხელმისაწვდომობა მაგ: ენერგიის და საწვავის მარაგი	კოეფიციენტების ანალიზი
ჯართი, ნარჩენი პროდუქტები წარმოების პროცესში	აღურიცხავი გაყიდვები
ფინანსები	
მნიშვნელოვანი ფულადი ნაკადების ტიპი და ბრუნვის პერიოდი	ფულადი ნაკადების წყარო
გადამხდელის საინვესტიციო პოლიტიკა	ფულადი ნაკადების წყარო
მოკლევადიანი და გრძელვადიანი კაპიტალის და ფულადი ნაკადების დაგეგმილი წყაროები	ფულადი ნაკადების წყარო

მაგ: ობლიგაციები, აქციების ემისია, საკრედიტო ხაზები, რეფინანსირების შესაძლებლობა	
რენტაბელურობის ისტორია	კოეფიციენტების ანალიზი/ფასებით მანიპულაცია
გადამხდელის ჩართულობა სალიზინგო ოპერაციებში	დღგ-ს ჩათვლა
პერსონალი	
საკვანძო თანამშრომლების კვალიფიკაცია, გამოცდილება და კომპეტენციის დონე	კონტროლის რისკი
თანამშრომლების დაქირავებისა და დაწინაურების პოლიტიკა	კონტროლის რისკი
მენეჯმენტის წახალისების გეგმა, პრემიები, ბონუსები, წილი მოგებიდან	ფასებით მანიპულაცია
მაღალი დონის მენეჯმენტის და წამყვანი სპეციალისტების ცვლილება	დაუდევრობის ალბათობა

4. ცხრილი არასრულია (თითოეული ფაქტორის გავლენით მიღებული შედეგები შეზღუდულად არის წარმოდგენილი), იგი მიზნად ისახავს დაეხმაროს აუდიტორს, შემოწმების მოთხოვნების გათვალისწინებასა და შესრულებასთან ერთად, საკუთარი მოსაზრებების ჩამოყალიბებაში გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის და საგადასახადო რეჟიმის ფონზე. აუდიტორმა გააზრებულად უნდა შეაფასოს გადასახადების ზეგავლენა და განსაზღვროს, თუ რა საკითხები საჭიროებს დამატებით შემოწმებას, შესაბამისად დაგეგმოს აუდიტი.

5. მოსალოდნელია, რომ გადასახადების აკრეფისას ყოველ ცალკეულ გადასახადის გადამხდელზე ჩამოთვლილი ფაქტორებიდან მხოლოდ ნაწილი იქონიებს არსებით ზეგავლენას.

6.4. ეტაპი 2 - წინასწარი ანალიზური შეფასება

1. აუდიტისთვის მნიშვნელოვან სფეროებს მიეკუთვნება ბუღალტრული აღრიცხვის ისეთი მუხლები და ანგარიშები, რომელთა ნაშთისა და ბრუნვის სიდიდე მნიშვნელოვანია არსებითობის შერჩეულ დონესთან შედარებით. ბიზნესის მიმოხილვა ანალიტიკური და ფუნქციონირების მაჩვენებლების ანალიზის საშუალებით გულისხმობს:

- ფინანსური ინფორმაციის მუხლებს შორის (მაგალითად, გაყიდვებსა და გაყიდული საქონლის თვითღირებულებას შორის), ან

ფინანსურ და არასაფინანსო ინფორმაციას შორის (მაგალითად, ხელფასის ხარჯსა და მუშახელის რაოდენობას შორის) კავშირის ანალიზს;

- ფაქტობრივი მონაცემების შედარებას პროგნოზებთან, რომლებიც მიღებულია ფინანსური ინფორმაციის მუხლებს შორის არსებული ან მოსალოდნელი კავშირიდან;
- მიმდინარე პერიოდის ფინანსური კოეფიციენტების შედარებას წინა პერიოდისა და დარგობრივ მაჩვენებლებთან;
- ასეთი ანალიზის და შედარების შედეგად გამოვლენილი მოულოდნელი განსხვავებების კვლევას;
- აღნიშნული განსხვავებების გამომწვევი ფაქტორების შესახებ ინფორმაციის მოპოვებას და დასაბუთებას.

2. აუდიტის პროცესში შესაძლებელია შემდეგი სახის ანალიზური პროცედურების გამოყენება:

- ფინანსური ანგარიშგების ფაქტობრივი მონაცემების შედარება:

ა) შესამოწმებელი პირის მიერ განსაზღვრულ გეგმურ (საბიუჯეტო) მაჩვენებლებთან;

ბ) აუდიტორის მიერ დამოუკიდებლად გამოთვლილ მოსალოდნელ შედეგებთან (საპროგნოზო მაჩვენებლებთან);

გ) მოქმედი კანონმდებლობით, ან თვითონ შესამოწმებელი პირის მიერ დადგენილ ნორმატიულ მაჩვენებლებთან;

დ) საშუალოდარგობრივ მონაცემებთან;

ე) არასაფინანსო, ანუ ისეთ მონაცემებთან, რომლებიც ასახული არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში, მაგალითად, სამუშაო ძალაზე დანახარჯების შედარება თანამშრომელთა რაოდენობასთან;

- ფინანსური ანგარიშგების მაჩვენებლებსა და მასთან დაკავშირებულ სააღრიცხვო კოეფიციენტებში გარკვეული პერიოდის განმავლობაში მომხდარი ცვლილებების ანალიზი;
- სხვა ანალიზური პროცედურები, მათ შორის ისეთი, რომლებიც ითვალისწინებს შესამოწმებელი პირის ორგანიზაციული სტრუქტურის თავისებურებებს. მაგალითად, შესამოწმებელი პირი უშვებდა სარეკლამო ჟურნალს, სადაც ყველა პოტენციური დამკვეთისათვის ქვეყნდებოდა ფასები ამ ჟურნალში განსათავსებელი რეკლამისთვის, სარეკლამო ფართობის 1 კვ. სმ-ზე გაანგარიშებით. აუდიტორებმა უბრალო სახაზავისა და ფორმულის მეშვეობით გამოითვალეს ჟურნალის ნომრის სარეკლამო ფართობი, გაამრავლეს სარეკლამო ტარიფებზე და მიღებული თანხა შეუდარეს საანგარიშგებო მაჩვენებლებს. აღმოჩნდა, რომ აღნიშნული სახეობის საქმიანობიდან შემოსული მთელი შემოსავალი ასახული არ იყო შესამოწმებელი პირის ბუღალტრულ აღრიცხვაში.

3. წინასწარი ანალიტიკური მიმოხილვის მიზანია სტრატეგიის შემუშავება და არსებითი შემოწმების დამოუკიდებელი გეგმის განსაზღვრა. მონაცემები გადამხდელის ფინანსური მდგომარეობის და განხორციელებული ტრანსაქციების შესახებ ჩვეულებრივ ხელმისაწვდომია გადასახადის გადამხდელის ფაილში, საგადასახადო კოდის ქვეშ. წინა პერიოდების მონაცემების ან მსგავსი საწარმოების შესახებ შესადარებელი ინფორმაციის ხელმისაწვდომობის პირობებში წინასწარი ანალიტიკური მიმოხილვა

შეიძლება სასარგებლო ინსტრუმენტი იყოს აუდიტის სტრატეგიის განსაზღვრაში. ანალიტიკური მიმოხილვის შედეგები შემმოწმებელს მიეწოდება საინფორმაციო ტექნოლოგიების (IT) სისტემიდან, როდესაც ხდება კომპანიის შერჩევა საგადასახადო აუდიტისთვის. თუმცა, შემმოწმებელმა თავი შეზღუდულად არ უნდა იგრძნოს მიწოდებული ანალიზით.

4. სტრატეგიის განსაზღვრის შემდგომ, შემმოწმებელმა შეიძლება განახორციელოს უფრო დეტალური წინასწარი ანალიტიკური მიმოხილვა, რათა:

- შესაძლებელი გახდეს საქმიანობის შეფასება ანგარიშებზე არსებული ნაშთების ან ტრანსაქციის კლასის დონეზე; განხორციელებული ტრანსაქციების სირთულის ხარისხის მიხედვით.
- გაანალიზდეს ანგარიშის კომპონენტები, რომლისთვისაც მოხდა რისკის განსაზღვრა.

ცხადია, ნებისმიერი ანალიტიკური მიმოხილვა, ცალკე აღებული, გამოუსადეგარია. შესამოწმებელი პირის საწარმოს საქმიანობის შესახებ მიზნობრივი შედარების განსახორციელებლად და დასაბუთებული დასკვნების გამოსატანად, ანალიტიკური მიმოხილვა უნდა შეუდარდეს სხვა მონაცემებს.

5. ქვემოთ მოცემულია წინასწარი ანალიზური შეფასების კრიტერიუმების ჩამონათვალი, რომელიც ორიენტირებულია ფინანსურ ანგარიშებზე. მიმოხილვებში მოცემულია დაღმავალი მიდგომა, რომელიც ამ სახელმძღვანელოში არის გამოყენებული. აუდიტორი ცდილობს, გამოავლინოს დარღვევები ანგარიშებში. დარღვევების ძირითადი წყაროები აღნიშნულია ჩამონათვალში, როგორც ათვლის წერტილი აუდიტორისთვის.

6. მცდარია მოსაზრება, რომ აუდიტი არის სწორხაზოვანი პროცესი. მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტის პირველი ფაზა გულისხმობს შესამოწმებელ ბიზნესზე წარმოდგენის შექმნას, ნაკლებ სავარაუდოა, რომ აუდიტორს შეექმნას სრული წარმოდგენა ბიზნესის შესახებ თუნდაც აუდიტის დასრულების შემდეგ. აუდიტორს დასჭირდება ბიზნესზე გარკვეული წარმოდგენის შექმნა აუდიტის მეორე ეტაპზე გადასვლამდე, მაგრამ ეს წარმოდგენა უფრო გაღრმავდება აუდიტის მიმდინარეობასთან ერთად.

7. აუდიტი მოიცავს უწყვეტ ციკლს. ყველაფერი, რასაც აუდიტორი შეიტყობს აუდიტის პროცესში, გამოიყენება ჩატარებული სამუშაოს ირგვლივ დასკვნის დადასტურების ან სრულყოფისთვის და აუდიტის შემდგომი მიმართულების განსაზღვრისთვის. აუდიტორი არასდროს არ უნდა მოერიდოს

აუდიტორი ცდილობს, გამოავლინოს დარღვევები ანგარიშებში. დარღვევებისსაერთო წყაროები აღნიშნულია ჩამონათვალში, როგორც ათვლის წერტილი აუდიტორისთვის.

ანალიზური მიმოხილვის ჩამონათვალი		
ანალიზის სფერო	**შენიშვნები**	**დაკვირვებები და დასკვნები**
ძირითადი	თვის, კვარტლის, წლის	

საქმიანობიდან მიღებული მოგება/ზარალი დაბეგვრამდე/დაბეგვრის შემდეგ	მიხედვით საქმიანობის ცალკეული სფეროს, განყოფილების მიხედვით გეოგრაფიული არეალის მიხედვით	
მოგება კაპიტალზე/გამოყენებულ აქტივებზე	მოგების კოეფიციენტის შედარება საბაზრო საპროცენტო განაკვეთთან	
კაპიტალზე/აქტივებზე მოგების კოეფიციენტის ანალიზი	მოგების მარჟა კაპიტალის/აქტივების ბრუნვის კოეფიციენტები	
საკუთარი კაპიტალი	შემოსავალი 1 აქციაზე აქციის ფასისა და შემოსავლიანობის თანაფარდობა	
დივიდენდები	გადახდილი დივიდენდების მთლიანი მოცულობა დივიდენდი ერთ აქციაზე დივიდენდების დაფარვა გადასახდელი დივიდენდები	
საბაზრო ღირებულება	აქციის საბაზრო ფასი ბაზრის კაპიტალიზაცია ნეტო აქტივების ჯამური ღირებულება	
მთლიანი მოგება	თვის, კვარტლის, წლის მიხედვით გეოგრაფიული არეალის მიხედვით საქმიანობის ცალკეული სფეროს, განყოფილების მიხედვით ძირითადი საქონლის/მომსახურების	

	მიხედვით მთლიანი მოგების მარჟა	
დამატებითი ფასეულობა (გამოიანგარიშება როგორც სხვაობა რეალიზაციიდან მიღებულ შემოსავალსა და შეძენილი მასალების/მომსახურების ღირებულებას შორის)	საქმიანობის ცალკეული სფეროს, განყოფილების მიხედვით ძირითადი საქონლის/მომსახურების მიხედვით როგორც ბრუნვის კოეფიციენტი (ზემოთ ჩამოთვლილი კატეგორიების მიხედვით)	
საცდელ-საკონსტრუქტორო და სამეცნიერო-კვლევითი ხარჯები	საქმიანობის ცალკეული სფეროს, განყოფილების მიხედვით ძირითადი საქონლის/მომსახურების მიხედვით როგორც ბრუნვის კოეფიციენტი (ზემოთ ჩამოთვლილი კატეგორიების მიხედვით)	
დაქირავებულთა რაოდენობა	საქმიანობის ცალკეული სფეროს, განყოფილების მიხედვით	

6.5. ეტაპი 3 – საგადასახადო მიზნებისთვის მნიშვნელოვანი რისკების დადგენა

1. ამ ეტაპზე აუდიტორი უნდა იცნობდეს შესამოწმებელ ბიზნესს და, წინასწარი ანალიზური შეფასების ჩატარების შემდეგ, გაცნობიერებული ჰქონდეს ის ასპექტები, რომლებიც განსაკუთრებულ ყურადღებას საჭიროებენ. აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს ცოდნა ბიზნესის შესახებ, რათა გამოავლინოს საგადასახადო შემთხვევებისთვის დამახასიათებელი რისკები და შეაფასოს ამ რისკების მნიშვნელოვნება ბიზნესის მასშტაბისა და ტიპის შესაბამისად. რამდენადაც ეს ჯერ კიდევ აუდიტის დაგეგმვითი ფაზაა, თანმხლები რისკების შეფასებისას აუდიტორმა მეტი ყურადღება უნდა გაამახვილოს იმ ასპექტებზე, რამაც შესაძლოა მნიშვნელოვანი ზარალი მიაყენოს გადასახადების აკრეფას უზუსტობების შემთხვევაში.

2. ყოველ საგადასახადო აუდიტს, განურჩევლად იმისა, თუ რომელი ტიპის აუდიტი ტარდება და რომელი გადასახადის გადამხდელი მოწმდება, ახლავს არასწორი ანგარიშგების რისკი. ეს რისკი განიხილება, როგორც მიზეზების ჯამი, რაც საგადასახადო აუდიტის ჩატარებას აუცილებელს ხდის:

- არასწორი ჩანაწერების რისკი დაკავშირებულია გადასახადის გადამხდელის მიერ იმ საქმიანობის შესახებ არასწორი საბუღალტრო ჩანაწერების გაკეთებას, რომლებიც გამოიყენება გადასახადების დასაანგარიშებლად. რისკთან გვაქვს საქმე, თუ ჩანაწერები შეიცავს შეცდომებს ან არასრულყოფილია, რაც თავის მხრივ ზეგავლენას ახდენს გადასახადების გამოანგარიშებაზე;

- საგადასახადო კანონის არასწორად ინტერპრეტირების რისკი უკავშირდება გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო კანომდებლობის ცოდნას და საკუთარ საქმიანობებში გამოყენებას. ამ შემთხვევაში რისკს წარმოადგენს ის, რომ გადასახადის გადამხდელმა მოახდინა კანონის არასწორი ინტერპრეტაცია ან არასწორად გამოიყენა საგადასახადო კოდექსი და, შესაბამისად, საგადასახადო ვალდებულებები არასწორად წარმოადგინა. რისკების შესაფასებლად აუდიტორმა გადასახადის გადამხდელთან ერთად დეტალურად უნდა განიხილოს პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება დარიცხვის ბაზის განსაზღვრის თვალსაზრისით იმ საკითხთან მიმართებაში, რომლის შემოწმებაც მიმდინარეობს.

3. როგორც არაზუსტი ჩანაწერების, ისევე საგადასახადო კანონის არასწორი ინტერპრეტაციის რისკი შეიძლება დაიყოს ორი ძირითადი სახის რისკად: თანმხლები რისკი და აუდიტორული რისკი, შემდეგნაირად:

არასწორი ანგარიშგების რისკი			
არასწორი ანგარიშგების რისკი		საგადასახადო კანონმდებლობის არასწორი ინტერპრეტაციის რისკი	
არსებული რისკი	აუდიტის რისკი	არსებული რისკი	აუდიტის რისკი
გადასახადის გადამხდელის მიერ ჩანაწერებში შეცდომის დაშვების რისკი	რისკი, რომ აუდიტის შედეგად არ გამოვლინდება ჩანაწერებში დაშვებული შეცდომები	რისკი, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ არასწორად მოხდა საგადასახადო კანონმდებლობის ინტერპრეტაცია	რისკი, რომ აუდიტის შედეგად არ გამოვლინდება საგადასახადო კანონის არასწორი ინტერპერტაცია
შესაძლებელია რისკის მხოლოდ შეფასება და არა კონტროლი	შესაძლებელია რაციონალურ დონემდე რისკის კონტროლი აუდიტორის მიერ	შესაძლებელია რისკის მხოლოდ შეფასება და არა კონტროლი	აუდიტორს შეუძლია გააკონტროლოს რისკი

4. აუდიტორული რისკი არის ერთადერთი რისკი, რომლის კონტროლი შეუძლია პირადად აუდიტორს. აუდიტორული რისკი კონტროლდება სათანადო პროცედურებისა და შერჩევის მეთოდების განსაზღვრითა და მათი სწორად გამოყენებით. ამგვარად, აუდიტორული რისკი შეიძლება დაიყოს პროცედურულ და შერჩევის რისკად. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, შესაძლოა აუდიტორმა ორი მიზეზის გამო ვერ გამოავლინოს შეცდომები ანგარიშგებაში. პროცედურული რისკი არის რისკი, რომლის შემთხვევაშიც შეფასების პროცედურები გამოუსადეგარია ან არ შეესაბამება კონკრეტულ სიტუაციას. შერჩევის რისკი არის რისკი, როდესაც შერჩევითი ერთობლიობის საფუძველზე არ შეიძლება გაკეთდეს საფუძვლიანი დასკვნები გენერალური ერთობლიობის შესახებ.

5. შეუსაბამო პროცედურების მაგალითი არის საბანკო ამონაწერების შემოწმება ისეთი გადამხდელის შემოსავლის განსაზღვრის მიზნით, რომელიც ყოველთვის არ ახდენს შემოსული ნაღდი ფულის დეპოზიტზე განთავსებას.

6. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს რისკი აუდიტის ეფექტური მიდგომის შემუშავებამდე. ზოგიერთი ფაქტორი, რამაც შესაძლოა მიანიშნოს უზუსტო ჩანაწერების მაღალ თანმხლებ რისკზე, შემდეგია:

- კონტროლის არარსებობა ოპერაციების ბუღალტრულ გატარებაზე;
- გამოუცდელი პერსონალის მიერ ბუღალტრული ჩანაწერების გაკეთება;
- ცვლილებები სააღრიცხვო სისტემაში;
- მენეჯმენტის უყურადღებობა ინფორმაციის სიზუსტის დაცვისადმი;

• ჩანაწერების წარმოება დეცენტრალიზებულად;

• ბიზნესის და პროფესიონალური ჩანაწერების გაერთიანება (მაგ. საკუთრების უფლება);

• ბიზნესი, რომელიც მუშაობს ნაღდ ფულზე ან ბარტერზე;

• ხელით წარმოებული აღრიცხვა ან ოპერაციების დიდი რაოდენობა;

• კომპიუტერიზებული სისტემა, რომელშიც გათვალისწინებული არ არის საგადასახადო ანგარიშგების საჭიროებები.

7. ისევე როგორც არაზუსტი ჩანაწერების წარმოების თანმხლები რისკი, საგადასახადო კანონის არასწორი ინტერპრეტაციის რისკი უნდა შეფასდეს აუდიტორის მიერ ეფექტური აუდიტის გეგმის ჩამოყალიბებამდე. ზოგიერთმა ფაქტორმა შეიძლება მიუთითოს საგადასახადო კანონის არასწორი გამოყენების თანმხლებ რისკზე:

• გადასახადის თავიდან აცილების მიზნით კანონის სათავისო ინტერპრეტაცია;

• მცირე ბიზნესი დამოუკიდებელი საბუღალტრო განყოფილების ან საგადასახადო მრჩეველის გარეშე;

• ბიზნესები, რომლებსაც ისტორიულად აქვთ პრობლემები საგადასახადო კანონის ინტერპრეტაციის მხრივ;

• ახალი ბიზნესები, რომელთა მიმართაც საგადასახადო მიდგომა ფორმირების პროცესშია

• საქართველოს საგადასახადო კოდექსი;

• ბიზნესები, რომელთა მიმართებითაც საგადასახადო კანონმდებლობის რეგულაციები რთულია.

8. აუდიტორს შეუძლია რისკის კონტროლი აუდიტის შესაბამისი პროცედურების გამოყენებით, შერჩევის სწორი მეთოდების გამოყენების და შერჩევის შედეგების სწორად შეფასების გზით. სპეციფიკური შერჩევისა და აუდიტის ჩატარების პროცედურები განხილულია სახელმძღვანელოს დამატებაში.

9. არასწორი ჩანაწერების რისკის განსაზღვრის პროცედურები განსხვავდება საგადასახადო კანონმდებლობის არასწორი ინტერპრეტაციის რისკის დადგენის პროცედურებისაგან. უფრო მეტიც, ყოველ გადასახადის გადამხდელს ექნება ამ რისკების სხვადასხვა დონე. მაგალითად, საცალო მოვაჭრის შემთხვევაში საგადასახადო კანონმდებლობის არასწორი ინტერპრიტაციის რისკი ნაკლებია, ვიდრე სამეცნიერო-კვლევითი დაწესებულებისათვის, ამ მხრივ საგადასახადო კანონმდებლობის სირთულის გამო, რომელიც ეხება კვლევასა და განვითარებას.

10. აუდიტის დასრულების შემდეგ, საჭიროა არასწორი ჩანაწერების რისკსა და საგადასახადო კანონმდებლობის არასწორი ინტერპრეტაციის რისკზე რეაგირება, რომლის შედეგი იქნება ან საგადასახადო დავალიანების კორექტირება, ან არანაირი ცვლილებები. უმთავრესი კითხვა აუდიტში არის ის, თუ როდის უნდა შეწყდეს აუდიტი.

11. აუდიტის დასრულების შემდეგ აუდიტორი დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ მისაღებ დონემდე შემცირდა არასწორი ანგარიშგების მთლიანი რისკი. არასწორი ანგარიშგების რისკის სრულად შემცირების მცდელობა არც შესაძლებელია და არც პრაქტიკული. მისი ღირებულება, აუდიტორის დროისა და შემოსავლების სამსახურის დახარჯული რესურსების თვალსაზრისით, სარგებელზე გაცილებით მაღალია. უფრო მეტიც, აუდიტორი ვერ განსაზღვრავს, არსებობს თუ არა კიდევ რაიმე რისკი.

12. გამოვლენის რისკი შეიძლება დაყვანილი იყოს მისაღებ მინიმალურ დონემდე ეფექტური არსებითობის ტესტის მეშვეობით. ჩვეულებრივ შეუძლებელია 100%-იანი არსებითობის ტესტირების ჩატარება და ასეთ შემთხვევაში გამოიყენება შერჩევის პრაქტიკა. ეს გულისხმობს, რომ ადგილი ექნება შერჩევის ცდომილების რისკს. არაშერჩევითი რისკის დონე შეიძლება მინიმუმამდე იყოს დაყვანილი შემოწმების ძირითადი პროცედურების სწორი გამოყენებით და გათვალისწინებით.

6.6. ეტაპი 4 – შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასება (შესაბამისობის შემოწმება)

1. როდესაც ფასდება შიგა კონტროლის მექანიზმები აუდიტის სტრატეგიის შემუშავების მიზნით, მნიშვნელოვანია ერთმანეთისაგან გაიმიჯნოს მენეჯმენტის მიერ ბიზნესის მართვაში გამოყენებული კონტროლის მექანიზმები (პერსონალის კონტროლი მენეჯმენტის მიერ) და ბიზნესის მმართველებზე განხორციელებული კონტროლის მექანიზმები (მენეჯმენტის კონტროლი). თუ შიგა კონტროლის მექანიზმები სუსტია, მაშინ იზრდება არსებითი უზუსტობების რისკი. ამ შემთხვევაში უფრო გამართლებული იქნება უფრო დეტალური აუდიტის ჩატარება, ვიდრე სხვა შემთხვევაში. თუმცა, თუნდაც ძლიერი შიგა კონტროლის მექანიზმების არსებობის შემთხვევაში, ბიზნესის მენეჯმენტმა შესაძლოა კვლავ მოახერხოს ბიზნესის სტრუქტურით, ფინანსური ოპერაციებით და ბუღალტრული ანგარიშგებით მანიპულირება რეალური საგადასახადო ვალდებულების დაფარვის მიზნით. აუდიტორმა უნდა მიიღოს გონივრული გადაწყვეტილება.

2. აუდიტორს უნდა ესმოდეს აღრიცხვის სისტემისა და არაფინანსური სისტემების არსი, რომლებიც გამოიყენება ბიზნესში, რაც საშუალებას მისცემს, დარწმუნდეს ფინანსური ანგარიშის სისწორეში ან უზუსტობაში.

3. კომპიუტერიზებული სააღრიცხვო სისტემის არსებობის შემთხვევაში, აუდიტორი მოითხოვს პროგრამული პროცედურების სანდოობის დადასტურებას.

სანდოობის დადგენა შესაძლებელია სხვადასხვა გზით, გარემოებებიდან გამომდინარე. აუდიტორს შეუძლია გაითვალისწინოს:

• გამოყენებული სისტემა კარგად ნაცნობი სისტემაა, თუ სპეციალურად შეკვეთილი? ბიზნესების უმეტესობა იყენებს სამ კომპიუტერულ სისტემას, ესენია – ორისი, S1 და სუპერფინი და ამ პროგრამებს რაიმე ეჭვი ჯერჯერობით არ გამოუწვევიათ;

• საინფორმაციო ტექნოლოგიების კონტროლის მექანიზმების შეფასება – თუ დამაკმაყოფილებელია, არ არის საჭირო სხვა არსებითი მტკიცებულებები პროგრამულ პროცედურებთან დაკავშირებით;

• მტკიცებულების მოპოვება, რომ კომპიუტერული ჩანაწერები სწორია სხვა არსებითობის ტესტებიდან მიღებულ მტკიცებულებებთან შედარებით;

• საჭიროების შემთხვევაში აუდიტორმა შესაძლოა პირდაპირ შეამოწმოს პროგრამირების პროცედურები გარკვეული დავალებების შესრულების მეშვეობით და შედეგების შემოწმებით – მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ასეთი ტესტი არ მოითხოვს დროის დიდ დანახარჯებს.

4. როგორც დაგეგმვის ნაწილი, აუდიტორმა შესაძლოა გამოიყენოს კომპიუტერის სპეციალისტები შემოწმებაში დახმარების მიზნით. ასეთ შემთხვევაში საჭირო იქნება, აუდიტორი დაკმაყოფილდეს კომპიუტერის სპეციალისტის მიერ მოწოდებული დასკვნით. ამგვარად, მნიშვნელოვანია შეთანხმდეს, თუ რა სამუშაო იქნება ჩასატარებელი სპეციალისტის მიერ და ასევე მათ მიერ წარდგენილი ანგარიშის/დასკვნის ფორმა. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს სპეციალისტის დახმარების ღირებულება და დრო. ეს იქნება გამართლებული პოზიცია, თუ შესამოწმებელ ბიზნესში გამოიყენება უცნობი, შიგა რესურსით შექმნილი, ან შეკვეთილი პროგრამა.

5. თუ აუდიტორი აფასებს დიდი მოცულობის მონაცემებს, ან არ არსებობს აუდიტის ჩანაწერების ნაბეჭდი მასალები, ან საჭიროა სერიოზული გარანტიები არსებითი შემოწმების ჩასატარებლად, შესაძლოა ეფექტური იყოს კომპიუტერული მეთოდის გამოყენება. ეს მოიცავს პროგრამის დაწერას შესამოწმებელი აუდიტის პროცედურების განსახორციელებლად, რაც გამოდგება მხოლოდ ყველაზე რთულად შესამოწმებელი სისტემისთვის.

6. კომპიუტერის დახმარებით აუდიტის მეთოდოლოგია არის სპეციალისტის საქმე, თუმცა ისინი განსაკუთრებით გამოსადეგია, როდესაც ხდება ჩვეულებრივი საკითხების გამოვლენა შემდგომი გამოკვლევისთვის.

7. დახარჯული დროისა და აუდიტის ძვირადღირებული კომპიუტერული პროგრამების ფონზე, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს პროგრამის შექმნის ხარჯების ეფექტურობა ექვივალენტურ მანუალურ პროცედურებთან შედარებით. თუ დადგინდა, რომ კომპიუტერის დახმრებით აუდიტის ჩატარება ღირებულია, მაშინ დახმარებისთვის საჭიროა კომპიუტერული აუდიტის სპეციალისტის ჩართვა. ჩვეულებრივ, კომპიუტერული აუდიტის მეშვეობით ჩატარებული სამუშაოს დეტალები შეტანილი უნდა იყოს (შეიტანება) გადასახადის გადამხდელის საქმეში.

6.7. ეტაპი 5 – აუდიტის სტრატეგია და გეგმის დამტკიცება

1. ამ ეტაპზე აუდიტორი იცნობს შესამოწმებელი ბიზნესის ბუნებას აღრიცხვის სისტემის, ფინანსური და ორგანიზაციული სტრუქტურის ჩათვლით. კონტროლის გარემო შეფასებულია და გადაწყვეტილება მიღებულია იმ ასპექტებზე, რომლებიც უკავშირდება გადასახადების დაფარვის რისკს. ამ ეტაპზე აუდიტორი განსაზღვრავს შემოწმების სტრატეგიას და ადგენს შემოწმების გეგმას. ბიზნესის შემოწმებამდე, სტრატეგიის განხილვა და შეთანხმება ხორციელდება ზედამხედველთან. დადგენილი სტრატეგია უნდა იყოს დოკუმენტირებული და მოიცავდეს შემდეგს:

- წინასწარი ანალიტიკური მოკვლევის შედეგები;
- მოსაზრებები კონტროლისა და არსებითი საკითხების შესახებ;
- ძირითადი საგადასახადო რისკები;
- აუდიტის ამოცანები;
- საკითხები, რომლებიც იქნება გაფართოებული აუდიტის საგანი;
- სხვა მნიშვნელოვანი საკითხები, რომელთა მხედველობაში მიღება არის საჭირო, როდესაც ხდება შეცდომების გამოვლენის ტესტების ფორმულირება.

2. აუდიტის გეგმა (მასში ცვლილება) თანხდება ზედამხედველთან და შემდგომ მტკიცდება აუდიტის დეპარტამენტის უფროსის მიერ. დამტკიცების შემდგომ, გეგმა შეტანილი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის საქმეში და გამოყენებული იქნას აუდიტის ბოლოს დაგეგმილსა და რეალურად შესრულებულ ქმედებებს შორის შედარების მიზნით.

3. აუდიტის დეპარტამენტის ხელმძღვანელობისთვის აუდიტის გეგმა ხელმისაწვდომი იქნება და შეძლებს პროგრესის შემოწმებას, კომპიუტერული სისტემის მიერ გენერირებული მენეჯმენტის ანგარიშის გამოყენებით ან/და სისტემის მოკვლევის გზით. ხელმძღვანელობამ შესაძლოა გადაწყვიტოს, რომ გადასახადის გადამხდელის ბიზნესის გარკვეული ასპექტები უნდა შემოწმდეს. შესაბამისი ბრძანების შემთხვევაში, აუდიტორმა უნდა მიმოიხილოს და შეცვალოს აუდიტის გეგმა, რათა გაითვალისწინოს მენეჯმენტის ინსტრუქციები.

4. მენეჯმენტის მიერ აუდიტის სტრატეგიის დამტკიცების შემდგომ, შედგება აუდიტის პროგრამა. ყოველ ანგარიშის ნაშთს ან ოპერაციების კლასს, რომელთა შემთხვევაშიც აუცილებელია არსებითი პროცედურების ჩატარება, უნდა გააჩნდეს საკუთარი პროგრამა.

5. დაგეგმარების მასშტაბები უნდა შეესაბამებოდეს შემოსავლების რისკს. მცირე გადასახადის გადამხდელის შემთხვევაში დაგეგმვის ეტაპი უნდა იყოს ხანმოკლე და არადეტალური.

თავი 7. წინასაკონტაქტო პროცედურები

7.1. რისკის შერჩევა

1. გარდა გადაუდებელი საგადასახადო შემოწმებისა, აუდიტის მიზნების გამოვლენა ხორციელდება კომპიუტერიზებული აუდიტორული შერჩევის საშუალებით. კომპიუტერიზებული აუდიტორული შერჩევით ხდება პოტენციურად მაღალი რისკის მატარებელი გადასახადის გადამხდელების გამოვლენა და რისკის ქულის მინიჭება სხვადასხვა ფორმულისა და ინფორმაციის საფუძველზე. ეს არ ნიშნავს იმას, რომ გამოვლენილიდან ყველა იქნება კარგი აუდიტორული შემთხვევა.

2. შერჩევის მეთოდი არ უნდა ჩაითვალოს მარცხად ცუდი სამიზნეების გამოვლენის შემთხვევაში. შერჩევის მეთოდის ერთ-ერთ უმთავრეს მიზანს წარმოადგენს საგადასახადო აუდიტორული პროგრამის სანდოობის გაუმჯობესება, აუდიტორული შერჩევის პროცესიდან აუდიტორისა და პოლიტიკური გავლენის ამოღების გზით, რაც მიიღწევა განურჩევლად აუდიტის შედეგისა. შესაძლებელია ასევე არსებობდეს დასაბუთებული მიზეზები, თუ რატომ შეიძლება, ”მაღალი რისკის” გადამხდელის აუდიტორულმა შემოწმებამ არ გამოიწვიოს დარიცხვა. მაგალითად, მაღალი რისკის ქულის ერთ-ერთი მიზეზი არის ის, რომ გადასახადის გადამხდელის ფინანსური კოეფიციენტები მნიშვნელოვნად დაბალია სხვა სხგავსი გადამხდელების კოეფიციენტებთან შედარებით, მაგრამ გადასახადის გადამხდელთან უშუალო ურთიერთობის დროს ნათელი ხდება, რომ ეს გამომდინარეობს გადამხდელის შეგნებული ბიზნეს-გადაწყვეტილბიდან, გამოეყოს ბაზარს და იმოქმედოს როგორც დიდი მოცულობისა და მოგების დაბალი კოეფიციენტის მქონე ფასდაკლების ოპერატორმა.

3. ეს დაკვირვება გარკვეულწილად ამარტივებს შერჩევის კრიტერიუმს არსის ილუსტრირების თვალსაზრისით. არსებობს ბევრი სხვა კრიტერიუმი, რომელიც მხედველობაში მიიღება რისკის ქულის განსაზღვრისას. ზოგადი თვალსაზრისი იმაში მდგომარეობს, რომ ქულების მინიჭების სისტემამ უნდა გამოავლინოს ის გადასახადის გადამხდელები, რომელთა საქმიანობა ჩვეულებრივისგან განსხვავებულია. თუ აუდიტორი შეისწავლის შემოწმებისათვის შერჩეულ გადასახადის გადამხდელს და დაასკვნის, რომ მისი დეკლარირებული მონაცემები კანონიერია, შემოსავლების სამსახური მაინც მოგებული იქნება იმ მხრივ, რომ იგი თავს დაზღვეულად იგრძნობს გადასახადის გადამხდელის გამო, და შესაძლებლობა მიეცემა, დახვეწოს მომავალი შერჩევის კრიტერიუმი იმის უზრუნველსაყოფად, რომ სისტემა ეფექტურად არჩევდეს გადასახადის გადამხდელებს.

7.2. წინასაკონტაქტო პროცედურების მიზანი

1. თუ არ არსებობს იმის ალბათობა, რომ აუდიტი მოიტანს მნიშვნელოვან შემოსავლებს, იგი არ უნდა ჩატარდეს.

2. ყოველი აუდიტორული დავალება დაკავშირებული უნდა იყოს აუდიტორული დეპარტამენტის სტრატეგიულ მიზნებთან, აუდიტის მასშტაბის, რესურსების გამოყენებისა და საგადასახდო რისკის სავარაუდო სფეროების გათვალისწინებით. შედეგად აუდიტორმა უნდა მიიღოს დავალება თავისი ზედამხედველისგან, რომელსაც განსაზღვრული აქვს მოცულობა და ვადა, რომელიც შეესაბამება დეპარტამენტის მიზნებს.

3. აუდიტორი პასუხისმგებელია აუდიტის კომპეტენციის ფარგლებში შეადგინოს აუდიტორული სამოქმედო გეგმა. ამ კონტექსტში წინმსწრები ეტაპი საშუალებას აძლევს დავალებაზე პასუხისმგებელ აუდიტორს შეაფასოს ინფორმაცია გადასახადის გადამხდელის შესახებ, რათა გამოვლინდეს, არსებობს თუ არა შესაძლო რისკის სფეროები სრული აუდიტის გასამართლებლად. თუ წინასაკონტაქტო ანალიზის მიხედვით რისკი მცირეა, ან საერთოდ არ არსებობს, ან გადაწყვეტილება უნდა იქნეს მიღებული აუდიტის არდაწყებაზე, ან უნდა დაიწყოს მზადება პირველადი შეხვედრისთვის (გასაუბრება და ობიექტზე ვიზიტი), რისკის აღქმის დადასტურების და აუდიტის ადრეულად დასრულების მიზნით.

4. წინასაკონტაქტო ანალიზის შედეგად მიღწეული დასკვნები განხილული და შეთანხმებული უნდა იქნას აუდიტორის ზედამხედველთან. ეს საშუალებას აძლევს ზედამხედველს, განიხილოს დასკვნების საფუძველი და დაადასტუროს აუდიტორის გადაწყვეტილების მართლზომიერება.

5. წინასაკონტაქტო პროცედურების ანალიზი და დასკვნები სათანადოდ უნდა იქნას დასაბუთებული. აუდიტის წინმსწრებ ეტაპზე აუდიტის დახურვის შემთხვევაში ანგარიში სარგებლობის მომტანი იქნება გუნდისთვის, რომელიც პასუხისმგებელია აუდიტის რისკის პროფილისა და შერჩევის მეთოდის დახვეწაზე. ანგარიში ასევე დიდ დახმარებას გაუწევს აუდიტორისა და ზედამხედველის მიერ გადაწყვეტილების მიღებას იმ შემთხვევაში, თუ ოდესმე წამოიჭრება კითხვები მათ მიერ თავიანთი მოვალეობების ეფექტურად შესრულებაზე.

7.3. წინასაკონტაქტო პროცედურების მიმოხილვა

1. წინასაკონტაქტო პროცედურები შეჯამებულია მარცხნივ მოცემულ დიაგრამაზე. ამ თავის დანარჩენ ნაწილში უფრო დეტალურადაა განხილული სხვადასხვა ნაბიჯები.

7.4. დავალების მიღება

1. საქმის შერჩევის ავტომატიზებული სისტემის მართლზომიერების შენარჩუნების თვალსაზრისით, აუდიტორები არ იქნებიან ინფორმირებული შერჩევის პროცესში განსაზღვრული რისკის ქულით. თუმცა აუდიტის

დეპარტამენტი გამოიყენებს კლასიფიკატორებს შერჩევის სისტემიდან მიღებული შედეგის შემოწმების მიზნით, ჩაატარებს ყოველი შერჩეული გადამხდელის წინასწარ ანალიზს, ყურადღებას გაამახვილებს პოტენციურ საკითხებზე, რაც აუდიტორმა მხედველობაში უნდა მიიღოს, და შესთავაზებს აუდიტის მასშტაბს და მისი ჩატარების ვადას. ეს ინფორმაცია მოცემული იქნება კლასიფიკაციის უწყისში.

2. კლასიფიკაციის უწყისი განკუთვნილია ინსტრუქტაჟისთვის და არ არის სავალდებულო აუდიტორისთვის. ფორმალური პასუხისმგებლობა აუდიტის მასშტაბის და ვადის დადასტურებაზე და შესაბამისი აუდიტორული გეგმის განსაზღვრა აკისრია დანიშნულ აუდიტორს წინამდებარე თავში მოცემული წინმსწრები პროცედურების დასრულების შემდეგ, რაც აუდიტორის ზედამხედველისგან საჭირო დასტურის მიღებას ექვემდებარება.

დარიცხვის შეზღუდული პერიოდი

3. საგადასახადო კოდექსში შეზღუდულია ვადა, რომლის განმავლობაშიც შესაძლებელია საგადასახადო ორგანომ განახორციელოს საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვა. აუდიტორებს აკისრიათ უმთავრესი პასუხისმგებლობა, გამოავლინონ და დაიცვან შეზღუდვები ხანდაზმულობის ვადის შესახებ მათ ხელთ არსებული საგადასახადო დეკლარაციებისთვის. იმ შემთხვევაში, თუ ხანდაზმულობის ვადა მოახლოებულია (12 თვეზე ნაკლებია), საგადასახადო დეკლარაცია დაუყოვნებლივ უნდა იქნეს წარდგენილი ზედამხედველისთვის, რომელიც განსაზღვრავს დეკლარაციის განკარგვის საკითხს.

ინტერესთა კონფლიქტი

4. აუდიტორებმა არ უნდა შეამოწმონ საგადასახადო დეკლარაცია, თუ ურთიერთობა მიუკერძოებლობას აყენებს ზიანს. ინტერესთა კონფლიქტი წარმოიქმნება იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორის პირადი ურთიერთობა(ები) ან პირადი ინტერესი (ჩვეულებრივ ფინანსური ან ეკონომიური ხასიათის) კონფლიქტში იმყოფება, ან ინტერესთა კონფლიქტის საკითხს აყენებს აუდიტორის საზოგადოებრივ მოვალეობებთან და ვალდებულებებთან.

- პირადი ურთიერთობები შესაძლებელია გულისხმობდეს ოჯახის წევრებს, მეგობრებს და კოლეგებს.
- ფინანსურ ინტერესში შესაძლებელია ჩართული იყოს აუდიტორის მეუღლე, მცირეწლოვანი შვილი, პარტნიორი ან ორგანიზაცია, სადაც აუდიტორი წარმოადგენს თანამშრომელს, დირექტორს, მეურვეს, პარტნიორს ან

დაქირავებულს ან ნებისმიერი პირი ან ორგანიზაცია, რომელთანაც აუდიტორი აწარმოებს მოლაპარაკებებს, ან აქვს იქ დასაქმების პერსპექტივა.

5. აუდიტორმა თავიდან უნდა აიცილოს ნებისმიერი სიტუაცია, რომელიც წარმოშობს ინტერესთა კონფლიქტს, ან ინტერესთა კონფლიქტის საკითხს წარმოშობს საქმიანი მოვალეობების შესრულებისას. აუდიტორმა, რომელსაც დაევალა საგადასახადო დეკლარაციის აუდიტი, რამაც შესაძლებელია გამოიწვიოს რეალური ან აშკარა ინტერესთა კონფლიქტი, დაუყოვნებლივ უნდა აუწყოს ზედამხედველს ამ საკითხის თაობაზე.

7.5. ზოგადი მასალების შეგროვება

1. აუდიტორის უპირველეს მიზანს წინასაკონტაქტო ანალიზში წარმოადგენს შესაბამისი ინფორმაციის შეგროვება გადასახადის გადამხდელისა და მისი საქმიანობის შესახებ ზოგადი სურათის შესაქმნელად.

2. ინფორმაცია, რომელიც ამ ეტაპზე შეიძლება შეგროვდეს, მოიცავს:

- ინფორმაცია გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე, გადამხდელის წარმოებაზე და კომერციულ საკითხებზე, რაც გავლენას ახდენს გადასახადის გადამხდელის წარმოებაზე (მაგ: კომერციული ინფორმაცია და სტატისტიკა);
- ინფორმაცია ლეგალურ სტრუქტურასა და გადასახადის გადამხდელის კაპიტალზე, დებიტორული დაფინანსების ჩათვლით;
- გადასახადის გადამხდელის ფინანსური მაჩვენებლები, რენტაბელობის ჩათვლით (მაგ. წლიური ანგარიშები);
- ადგილ(ებ)ი, სადაც გადასახადის გადამხდელი აწარმოებს ბიზნესს;
- თანამშრომლების რაოდენობა და ბუღალტერიაზე პასუხისმგებელი პირების სახელები;
- ინფორმაცია სხვა საგადასახადო რეჟიმებიდან;
- საგადასახადო შესაბამისობის ჩანაწერის რეზიუმე, საგადასახადო დეკლარაციების ასლების ჩათვლით;
- წინა საგადასახადო აუდიტების დეტალები;
- მესამე მხარის მიერ მოწოდებული ინფორმაცია, რომელიც საქმეში ინახება;
- საბაჟო მონაცემები;
- მომწოდებლებისა და კლიენტების საქმიანობები;
- საგაზეთო სტატიები.

ბიზნესის სტატისტიკა

3. პრაქტიკულად ყველა ბიზნესი ხორციელდება ბიზნეს-სექტორში, რომელსაც გარკვეული მახასიათებლები გააჩნია. ეს მახასიათებლები ჩვეულებრივ შეადგენენ საფუძველს უმთავრესი კოფიციენტების და ტენდენციების კომერციული ან სამთავრობო ანალიზისთვის. მთავარი სექტორების ტენდენციების შესწავლამ და განსახილველ ბიზნესთან შედარებამ შესაძლებელია გამოავლინოს მოულოდნელი შეუსაბამობები, რაც გამოიწვევს დამატებით კვლევას და განმარტებებს. კომპიუტერული ანალიზი, რომელიც თან ახლავს აუდიტს, უზრუნველყოფს იმ სფეროების დეტალების მოწოდებას, სადაც ბიზნესი არ შეესაბამება კომერციული სექტორის მახასიათებლებს.

ინფორმაცია სხვადასხვა გადასახადის რეჟიმებიდან

4. ყველა გადასახადი მეტ-ნაკლებად ერთმანეთთან ურთიერთკავშირშია. იმ შემთხვევაში, როცა აუდიტი მიმდინარეობს ერთ კონკრეტულ გადასახადზე, აუდიტორი მზად უნდა იყოს სხვა გადასახადებზეც ასახოს გავლენა. მაგალითად, როდესაც აუდიტორული შემოწმება უტარდება კომპანიას დამატებული ღირებულების გადასახადთან დაკავშირებით, აუდიტორი მზად უნდა იყოს, რომ ბრუნვაზე გავლენა ექნება სააქციზო და საბაჟო გადასახადებს დღგ-ს მიზნებისთვის და ასევე დღგ-ს გავლენას დეკლარირებულ შემოსავალზე საშემოსავლო/მოგების გადასახადის კუთხით. სხვა გადახდილი გადასახადები ჩვეულებრივ გამოიქვითება საშემოსავლო გადასახადის ვალდებულების გამოთვლისას. თუმცა, გამოქვითული სხვა გადასახადები ფაქტიურად გადახდილს უნდა უტოლდებოდეს, მაგ: ერთ გადასახადში გამოქვითვა უნდა უტოლდებოდეს სხვა გამოქვითულ გადასახადს. საგადასახადო დეკლარაციებს შორის შეუსაბამობის ტიპიური მაგალითია ის, რომ საშემოსავლო/მოგების გადასახადში დეკლარირებული ბრუნვა არ უტოლდება დღგ-ს მიზნებისთვის დეკლარირებულ ბრუნვას.

5. ზოგიერთი აუდიტორული შემოწმება მოითხოვს რუტინულ გადამოწმებას. ეს ეფუძნება ვარაუდს, რომ ის, რაც ერთი პირისთვის გაყიდვას წარმოადგენს, მეორე პირისთვის შენაძენია. აუდიტორმა უნდა გაამახვილოს ყურადღება დიდი მოცულობის ან არაორდინალურ ოპერაციებზე და მიაწოდოს დეტალები მომწოდებლის/კლიენტის საგადასახადო საქმეში შესატანად, რომლის შესწავლა მომდევნო დაგეგმილი აუდიტის დროს განხორციელდება.

6. ამას გარდა, ბიზნესში აღმოჩენილი გადასახადებისგან თავის არიდების განსაზღვრულმა შემთხვევამ ხშირად შეიძლება წარმოშვას ეჭვი მოცემული ბიზნესის მომწოდებლებისა და კლიენტების მიმართ, რაც კვლევის დაუყოვნებლივ დაწყების საფუძველს იძლევა. აუდიტორის უშუალო მენეჯერი

გადაწყვეტს, ეს ეჭვი ზემდგომ მენეჯმენტს უნდა გადაეცეს თუ არა რეკომენდაციის მისაღებად საკონტროლო აუდიტის თუ კამერალური აუდიტის ჩატარების თაობაზე.

მესამე პირის მიერ მოწოდებული ინფორმაცია

7. უჩვეულო არ არის ინფორმატორებისთვის, როგორებიც არიან უკმაყოფილო თანამშრომლები, ინფორმაცია მიაწოდონ საგადასახადო ორგანოს არადეკლარირებული ბიზნეს-საქმიანობების შესახებ. ინფორმატორთა წერილები სხვადასხვაგვარია, მეტისმეტად სპეციფიკურიც და ბუნდოვანიც. რამდენადაც საინტერესო არ უნდა იყოს საინფორმაციო წყარო, აუცილებელია სიფრთხილე ინფორმატორთა წერილების მიმართ, რადგან ისინი შესაძლებელია გამოყენებულ იქნას ბიზნეს-კონკურენტისთვის ან წერილის ავტორის პირადი მტრისთვის ზიანის მიყენების მიზნით.

8. როგორც წესი, კონკრეტულ საქმესთან დაკავშირებული ინფორმაცია მიჩნეულ უნდა იქნას სანდოდ და მოცემული ინფორმაცია უნდა გადამოწმდეს, მისი სერიოზულობის შემთხვევაში საგადასახადო აუდიტის ჩატარების, ხოლო ნაკლები მნიშვნელობის შემთხვევაში, აუდიტორის მიერ ცნობების შეგროვების გზით. საქმესთან კავშირის არმქონე ან ბუნდოვანი ინფორმაცია უნდა ჩაითვალოს არასანდოდ და გადასახადის გადამხდელის საქმეში უნდა ჩაიდოს მინიშნება, რომელიც მომდევნო რუტინული აუდიტის ჩატარებისას იქნება გათვალისწინებული. გადაწყვეტილებას განსახორციელებელ ქმედებაზე მიიღებს აუდიტის დეპარტამენტის მენეჯმენტი.

მომწოდებლების და მომხმარებლების ბიზნესი

9. გაყიდვები ხორციელდება მომხმარებლების მიმართ, ხოლო შესყიდვები მომწოდებლების მხრიდან. მომწოდებლებისა და კლიენტების პირდაპირმა კვლევამ შესაძლებელია გამოავლინოს განსხვავებები დეკლარირებულ და ფაქტიურ მონაცემებს შორის.

საგაზეთო სტატიები

10. ბევრი გადასახადის გადამხდელი საჯარო სექტორში მედიის ყურადღების საგანს წარმოადგენს. გაყიდვების, შესყიდვების და სხვა მნიშვნელოვანი ეტაპების შესახებ ანგარიში ფიქსირდება ისეთ სფეროებში, როგორიცაა ფინანსური პრესა და სავაჭრო ჟურნალები. ეს შესაძლებელია ღირებული ინფორმაციის წყარო იყოს კომპანიის შესახებ ზოგადი ინფორმაციის შეგროვებისას.

11. ზემოთ მოცემული სია არ არის სრულყოფილი. ეს არის საწყისი წერტილი აუდიტორისთვის, რომელიც განიხილავს, თუ რომელია საუკეთესო მიდგომა შესამოწმებელი გადასახადის გადამხდელის ანალიზისა და შეფასების თვალსაზრისით. როგორც ყოველთვის, აუდიტორის შეფასება უმნიშვნელოვანესია - ინფორმაციის ყველა წყარო არ იქნება სანდო და ზუსტი.

12. ნაკლებად სავარაუდოა, რომ აუდიტის ამ ეტაპზე აუდიტორმა შეიმუშაოს გადასახადის გადამხდელის სრულყოფილი სურათი. მაგრამ ბუნებრივია, რომ აუდიტი მოიცავს ამ სურათის უწყვეტ დახვეწას ინფორმაციის მოპოვებასა და დაკვირვებების წარმოების შედეგად. ინფორმაციის მოძიებისა და განხილვის მიზანს წარმოადგენს აუდიტორის ყურადღების მიქცევა პოტენციური კვლევის სფეროებზე. გადასახადის გადამხდელის შესახებ სრულყოფილი სურათის შექმნა შეუძლებელია პროცესის გვიანდელ პერიოდამდე და შესაძლებელია მოითხოვოს თავდაპირველად შეგროვილი ინფორმაციის სრულყოფა.

13. გადასახადის გადამხდელისა და მისი წარმოების გაცნობის პროცესი უნდა დაეხმაროს აუდიტორს, გამოავლინოს ის სფეროები, სადაც რისკის არსებობის ყველაზე მეტი ალბათობაა. რაც უფრო უკეთესად გაიცნობს გადასახადის გადამხდელს და მის წარმოებას, და ასევე გარე და შიდა ფაქტორებს, მით უფრო ადვილი იქნება აუდიტორისთვის შეაფასოს რისკი, მნიშვნელოვნად განსხვავდება თუ არა გადასახადის გადამხდელის მიერ მოწოდებული ფაქტიური და დეკლარირებული ინფორმაცია.

7.6. პოტენციური რისკის საკითხების იდენტიფიცირება

1. პოტენციური რისკის სფეროების იდენტიფიცირება აუდიტორებისგან მოითხოვს პროფესიონალურ მსჯელობას. პროცედურებისთვის არ არსებობს მკაცრად განსაზღვრული და სწრაფი წესები, რომელთა დაცვა სავალდებულოა მსჯელობის განსახორციელებლად. აუდიტორი უნდა დაეყრდნოს საკუთარ საღ აზრს ზოგადი ინფორმაციის გადასინჯვისას და საგადასახადო რისკების არსებობის შეფასებისას.

2. არსებობს ორი ძირითადი ინსტრუმენტი, რომელიც გამოიყენება პოტენციური რისკის საკითხების გამოსავლენად:

- გადასახადის გადამხდელის შესაბამისობის ისტორიის მიმოხილვა.
- ანალიტიკური პროცედურების ჩატარება. პროცესი მოიცავს საგადასახადო დეკლარაციის მიმოხილვას დიდი მოცულობის, არაორდინალური ან საეჭვო პუნქტებისთვის (LUQ) და ფინანსური კოეფიციენტის ანალიზს.

3. წინასაკონტაქტო პერიოდში აუდიტორმა უნდა განიხილოს შიდა ინფორმაცია იმის განსასაზღვრად, მოხდა თუ არა წინა და მიმდინარე წლების დეკლარაციების შედგენა. აუდიტორმა ასევე უნდა განსაზღვროს, განხორციელდა თუ არა ყველა სავალდებულო საგადასახადო დეკლარაციის შევსება.

4. აუდიტორმა ასევე უნდა განიხილოს, დროულად განხორციელდა თუ არა დეკლარაციების შედგენა და გადახდები. ჩვეული დაგვიანება შესაძლებელია მიუთითებდეს ადეკვატური ყურადღების ნაკლებობაზე საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების მხრივ და დიდი რისკის საფუძველს იძლევა იმასთან დაკავშირებით, რომ გადასახადის გადამხდელი შესაძლებელია ასევე არ იცავდეს ანგარიშში დეკლარირებულ ვალდებულებებს.

5. განურჩევლად განხილული საგადასახადო დეკლარაციის ტიპისა, აუდიტორებმა, პირველ რიგში, უნდა გადასინჯონ საგადასახადო დეკლარაცია მთლიანობაში. გადასინჯვა უნდა მოიცავდეს არა მხოლოდ ზედაპირული მონაცემების ნახვას, არამედ საგადასახადო დეკლარაციასთან დაკავშირებულ ნებისმიერ დოკუმენტს.

6. აუდიტორმა უნდა მოიძიოს ნებისმიერი დიდი მოცულობის, არაორდინალური ან საეჭვო პუნქტები (LUQ) საგადასახადო დეკლარაციაში. გადაწყვეტილება იმაზე, თუ რას წარმოადგენს დიდი მოცულობის, არაორდინალური ან საეჭვო პუნქტები (LUQ), დამოკიდებულია აუდიტორის მიერ საგადასახადო დეკლარაციის მთლიანობაში აღქმაზე და ასევე იმ ცალკეულ პუნქტებზე, რომელიც შეადგენს საგადასახადო დეკლარაციას. ზოგიერთი ფაქტორი, რომელიც დიდი მოცულობის, არაორდინალური ან საეჭვო პუნქტების (LUQ) ამოცნობისას განიხილება, შემდეგია:

- პუნქტის შედარებითი ზომა — 6,000.00 ლარის ღირებულების პუნქტი 30,000.00 ლარის ოდენობის ჯამური ხარჯიდან დიდი მოცულობის პუნქტად ჩაითვლებოდა, თუმცა თუ ჯამური ხარჯი 300,000.00 ლარის ოდენობის იქნებოდა, იგი არ ჩაითვლებოდა დიდი მოცულობის პუნქტად.
- პუნქტის აბსოლუტური ზომა — მიუხადავად შედარებითობის ფაქტორისა, ზომა თავის მხრივ შესაძლებელია მნიშვნელოვანი იყოს. მაგალითად, 50,000 ლარის ღირებულების პუნქტი შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს მიუხედევად იმისა, რომ იგი წარმოადგენს დაბეგვრადი შემოსავლის მცირე პროცენტს.
- პუნქტის თანდაყოლილი თვისება — მიუხედავად იმისა, რომ პუნქტის მოცულობა შეიძლება უმნიშვნელო იყოს, შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს მისი ხასიათი, მაგალითად, თვითმფრინავის ბილეთის შეძენაზე გაწეული ხარჯის გამოქვითვა.

- შეცდომაში შეყვანის განზრახვის სამხილი — ეს შეიძლება მოიცავდეს დაკარგულ, არასრულყოფილ ინფორმაციას, მონაცემთა მცდარ კლასიფიკაციას, ან აშკარა მცდარ პუნქტებს საგადასახადო დეკლარაციაში.

- პუნქტზე ანგარიშის წარმოდგენის მეთოდის ხელსაყრელი ეფექტი — ხარჯები, რომლებიც კლასიფიცირებულია როგორც წარმომადგენლობითი, როდესაც ისინი არ აკმაყოფილებენ წარმომადგენლობითი ხარჯის მოთხოვნებს.

- სხვა პუნქტებთან ურთიერთდამოკიდებულება - საგადასახადო დეკლარაციაში აღმოჩენილი არასრულყოფილი მონაცემები. მაგალითად, გადასახადის გადამხდელმა აჩვენა საქონლის გაყიდვა, მაგრამ დამალა შემოსავალი დივიდენდებიდან.

- ურთიერთკონფლიქტური საკითხები — ადგილი აქვს მაშინ, როდესაც ხორციელდება ოპერაცია ორ მხარეს შორის და ოპერაციის მახასიათებლები ერთი მხარისთვის საგადასახადო შეღავათის გათვალისწინებით მომგებიანია, მეორესთვის კი ზიანის მომტანი.

- დამალული საკითხები — ყურადღება უნდა მიექცეს პუნქტებს, რომლებიც არაა ნაჩვენები საგადასახადო დეკლარაციაში, მაგრამ ჩვეულებრივ მოცემული იქნებოდა მსგავსი გადასახადის გადამხდელების საგადასახადო დეკლარაციებში. ეს ეხება არა მხოლოდ შემოსავლის შემოწმებას, არამედ ხარჯებს, გამოქვითვებს და ა.შ. რამაც საბოლოო ჯამში შესაძლებელია გამოიწვიოს საგადასხადო ცვლილებები გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდაც.

7. კლასიფიკაციის ცხრილმა და ინფორმაციის სხვა შიდა წყაროებმა ასევე შესაძლებელია დამხმარე როლი ითამაშონ დიდი მოცულობის, არაორდინალური ან საეჭვო პუნქტების (LUQ) გამოვლენაში.

8. გადასახადის გადამხდელის ფინანსურმა კოეფიციენტმა შესაძლებელია გამოკვეთოს განსახილველად პოტენციური საკითხები. ამგვარმა ანალიზმა შეიძლება ფოკუსირება მოახდინოს ორივეზე:

- გარე კოეფიციენტზე: მნიშვნელოვნად განსხვავდება თუ არა გადასახადის გადამხდელის ფინანსური კოეფიციენტი წარმოების ნორმებისგან?

- შიგა კოეფიციენტზე: აზრი აქვს თუ არა კავშირს სხვადასხვა შიგა ფინანსურ მონაცემს (მაგ. გაყიდვები და გაყიდული საქონლის ფასი) ან ფინანსურ და არაფინანსურ მონაცემს (მაგ. ხელფასის ხარჯები და თანამშრომელთა საერთო რაოდენობა) შორის, თუ მხედველობაში მივიღებთ გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ფორმას?

9. დაბალი ფინანსური კოეფიციენტი ყოველთვის არ ნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელს გადასახადის შესახებ არასრული ინფორმაცია აქვს მიწოდებული. თუმცა, ეს იძლევა ვარაუდის საფუძველს, რომ რაღაც სრულყოფილი არ არის. ლოგიკური ნაბიჯი აუდიტორის მხრიდან იქნებოდა, ჩაატაროს კვლევა იმის განსასაზღვრად, მოიძებნება თუ არა გონივრული ან ლოგიკური ახსნა არსებული შეუსაბამობისთვის.

10. გარე კოეფიციენტი სასარგებლო იქნებოდა იმის გასაგებად, თუ ზოგადად როგორ ასრულებენ საქმეს გადასახადის გადამხდელის წარმოების მონაწილეები. ამ შემთხვევაში შესაძლებელი იქნება გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის შედარება წარმოების სტანდარტთან იმის გასაგებად, არსებობს თუ არა მნიშვნელოვანი შეუსაბამობები ნებისმიერი კოეფიციენტისთვის.

11. შეუსაბამობა არ ნიშნავს იმას, რომ აუცილებლად უნდა არსებობდეს პრობლემა. თუმცა შეუსაბამობები კვლევის წამოწყების საფუძველს იძლევა.

მაგალითი: საცალოდ მოვაჭრეს, რომელიც გადაწყვეტს, რომ ამუშაოს ბიზნეს-მოდელი მაღალი ბრუნვით და დაბალი მარჟით, სავსებით მოსალოდნელია, რომ ამ სფეროში მომუშავე სხვა მსგავს გადამხდელებთან შედარებით ექნება უფრო დაბალი მთლიანი მოგების მარჟა. ამ შემთხვევაში საცალოდ მოვაჭრის დაბალმა მთლიანმა მარჟამ წარმოებასთან შედარებით შესაძლებელია გამოიწვიოს ეჭვი, მაგრამ გადასახადის გადამხდელის ბიზნეს-სტრატეგია იძლევა მტკიცე კომერციულ ახსნას, თუ რატომ წარმოიშვა უფრო დაბალი მთლიანი მარჟა.

12. შიგა კოეფიციენტი საშუალებას აძლევს აუდიტორს, განიხილოს გადასახადის გადამხდელის ანგარიში შესაბამისობაშია თუ არა გარკვეული პერიოდიდან პერიოდამდე. შიგა კოეფიციენტის ეფექტური ინტერპრეტაცია ასევე საშუალებას იძლევა განისაზღვროს, გადასახადის გადამხდელის საქმიანობა შესაბამისობაშია თუ არა იმასთან, რაც მოსალოდნელია არსებობდეს გადასახადის გადამხდელის მიერ რეალური ბიზნესის წარმოების საფუძველზე.

13. ფინანსური კოეფიციენტის ანალიზი

შესავალი

წინამდებარე ნაწილის მიზანს წარმოადგენს კოეფიციენტის ანალიზის გამოყენების გაცნობა და ანგარიშებში სხვადასხვა ციფრებს შორის ურთიერთობაზე დაკვირვება. აუდიტორები გარკვეული უნდა იყვნენ საბუღალტრო კოეფიციენტებში და გააჩნდეთ მათი ინტერპრეტირების უნარი. თუმცა ყოველი აუდიტორისთვის საჭიროა, ყურადღება გაამახვილოს მთელ რიგ სპეციფიკურ კოეფიციენტებზე, რაც დაკავშირებული იქნება შესამოწმებელ კონკრეტულ ბიზნესთან და გამოსაკვლევი გადასახადის საკითხთან. მაგალითად, მთლიანი მოგების პროცენტის კოეფიციენტის დადგენამ და მისმა შედარებამ წარმოებისთვის დადგენილ ნორმასთან შეიძლება აჩვენოს, რომ ის დაბალია და გაყიდვების ღირებულების შესაძლო დაცემას გვთავაზობს.

სიფრთხილეა საჭირო, რომ მცდარი დასკვნა ავიცილოთ თავიდან. გარდაუვალი ფაქტია, რომ ყველა ბიზნესი სხვადასხვა მიზნისთვის იმართება. ერთი ბიზნესი შესაძლოა კონცენტრირებას აკეთებდეს დაბალი მოცულობის მაღალი მოგების პუნქტებზე მაშინ, როდესაც მეორე ბიზნესს იმავე სექტორში შესაძლებელია გადაწყვეტილი ჰქონდეს, მისდიოს მაღალი მოცულობის დაბალი მოგების გაყიდვების სტრატეგიას. კოეფიციენტის გამოყენებამ შესაძლებელია ხაზი გაუსვას დაბალი მოგების ბიზნესს, მაგრამ თავის მხრივ ეს არ იქნება გაყიდვების ღირებულების დაცემის დამაჯერებელი მტკიცებულება.

წინამდებარე ნაწილი განიხილავს ბუღალტერიის ზოგად კოეფიციენტებს, რომელთა გამოყენება შესაძლებელია სხვადასხვა შემთხვევებში. კოეფიციენტის ანალიზის გამოყენებისას ყოველთვის უნდა გვახსოვდეს, რომ კოეფიციენტის ანალიზი გამოიყენება ბიზნეს-სტატისტიკას

შორის ურთიერთობის ინტერპრეტირებისთვის და რომ ცალკე აღებული კოეფიციენტები მნიშვნელობას კარგავს. თუმცა, კოეფიციენტის ანალიზი ხელსაყრელი ინსტრუმენტია აუდიტორისთვის ბიზნესის საგადასახადო მდგომარეობის დადგენაზე მუშაობისას. კოეფიციენტების ზუსტი ანალიზი გვიჩვენებს:

- მისაღებია თუ არა ბიზნესის დეკლარირებული ბრუნვა.
- დამაკმაყოფილებელია თუ არა ბიზნესის ფინანსები.
- რომელი საკითხები საჭიროებს დამატებით ყურადღებას.

კოეფიციენტების მიზანი

კოეფიციენტები შექმნილია საქმიანობის ერთგვაროვან განმსაზღვრელად. ეს განსაზღვრა შესაძლებელია გამოყენებულ იქნას საეჭვო სფეროს შესადარებლად ამ სფეროში მოქმედ სხვა ბიზნესებთან ან გარკვეული პერიოდის შემდეგ ბიზნესის შედეგების შესადარებლად კონკრეტული ტენდენციის ჩამოყალიბების თვალსაზრისით. მნიშვნელოვანია იმის აღნიშვნა, რომ კოეფიციენტები ერთგვაროვანი საზომია, რაც იმას ნიშნავს, რომ კალკულაციის საფუძველი უნდა იყოს მდგრადი. ყველაზე მნიშვნელოვანია გვახსოვდეს ეს გამოთვლილი კოეფიციენტების გამოქვეყნებულ კოეფიციენტებთან შედარებისას – განსხვავებული კალკულაციის მეთოდი შედარებას აზრს დაუკარგავდა.

კოეფიციენტებთან დაკავშირებული შეზღუდვები

კოეფიციენტები ზოგადად პასუხებს არ იძლევიან. ისინი გამოავლენენ სფეროებს, სადაც ყველაზე მეტი კითხვა იბადება. თუმცა რაიმე გონივრული ახსნის ან რაიმე სხვა ინფორმაციის არარსებობის შემთხვევაში, კოეფიციენტის ანალიზის შედეგები შეიძლება გამოყენებულ იქნას დაბეგვრის საფუძვლად. ეს საკმაოდ მართებულია, რადგან საგადასახადო კანონები ითვალისწინებს, რომ დაბეგვრა ეფუძნებოდეს აუდიტის განმახორციელებელი პირის საუკეთესო გადაწყვეტილებას. ცხადია, ეს უნდა იყოს შეხედულება, რომელიც ეფუძნება სამხილს, ამგვარად აუდიტორმა ზედმიწევნით ზუსტად უნდა განახორციელოს დაბეგვრა მხოლოდ საკუთარი უნარების გამოყენებით იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელს არ სურს ან არ შესწევს უნარი წარმოადგინოს შესაბამისი დოკუმენტები, რაც უფრო ზუსტი შეფასების მომზადების საშუალებას მოგვცემდა. კოეფიციენტის ანალიზთან დაკავშირებით კიდევ ერთი მთავარი შეზღუდვა არის ის, რომ კოეფიციენტები იმდენად არის სანდო, რამდენადაც ის ინფორმაცია, რომლის საფუძველზეც ის მომზადდა.

კოეფიციენტის კატეგორიები

არსებობს ზოგადად გამოყენებადი კოეფიციენტების რამდენიმე კატეგორია, რომელთაგან სამი (რენტაბელობის, ეფექტურობის და ლიკვიდურობის კოეფიციენტი) შესაძლებელია სასარგებლო იყოს აუდიტორისთვის:

- დაეხმაროს აუდიტორს ბიზნესის შესახებ ზოგადი წარმოდგენის შექმნასა და მის სხვა მსგავს ბიზნესებთან შედარებაში; და
- გამოავლინოს გარკვეული ტენდენციები კომპანიაში, როგორიცაა, მაგალითად, გაყიდვების ზრდა რენტაბელობის ვარდნის ფონზე, რაც დამატებითი ცნობების შეგროვების და საგადასახადო მანიპულაციის იდენტიფიცირების საშუალებას იძლევა.

რენტაბელობის კოეფიციენტი

ამონაგები ინვესტირებულ კაპიტალზე (ROCE)

ეს არის ყველაზე ფართოდ გამოყენებადი რენტაბელობის კოეფიციენტი. მისი პროცენტულად გამოსახვის შემთხვევაში, ის აკავშირებს გამომუშავებულ წმინდა მოგებას იმ წმინდა აქტივების ღირებულებასთან, რომელიც საჭიროა ბიზნესისთვის ამ მოგების მისაღებად. ეს გვიჩვენებს, თუ რამდენად ეფექტურად იყენებს ბიზნესი რესურსებს. როგორც ძალიან ზოგადი პრინციპი, ფირმა უნდა გამოიმუშავებდეს უფრო მაღალ განაკვეთს, ვიდრე ეს შესაძლებელი იქნებოდა საბანკო სადეპოზიტო ანგარიშიდან ან მინიმუმ წლიური ინფლაციის დონით. სხვა

შემთხვევაში მისი მფლობელები (ინვესტორები) რეალური თვალსაზრისით კარგავენ ფულს. აუდიტორს უნდა გაუჩნდეს კითხვა, რატომ არა? დაბალი მოგება შეიძლება გამოწვეული იყოს იმ ფაქტორებისგან, რომელიც გავლენას მოახდენს საგადასახადო ვალდებულებაზე.

არსებობს რამდენიმე განმარტება ინვესტირებულ კაპიტალზე ამონაგებისთვის:

$$ROCE = \frac{\text{დასაბეგრი მოგება x 100}}{\text{სააქციო კაპიტალი + რეზერვები + გრძელვადიანი ვალდებულებები}}$$

იგი აზრს იძენს თუ შევადარებთ მას:

- იმავე ფირმის ამონაგებს ინვესტირებულ კაპიტალზე გასულ წლებში.
- სხვა ფირმების ამონაგებს ინვესტირებულ კაპიტალზე იმავე წელს (იმ შემთხვევაში, თუ სხვა ფირმის ანგარიშები მომზადებულია იმგავარად, რომ იძლევა შედარების საფუძველს და თუ საქმიანობის იმავე სფეროს მოიცავს).
- მოგებას, რომლის გამომუშავებაც შესაძლებელია ნებისმიერ სხვა ადგილას.

მთლიანი მოგების პროცენტი

ეს კოეფიციენტი აჩვენებს მოგებას, რომელსაც ბიზნესი იღებს გაყიდვებით. ეს არის მნიშვნელოვანი კოეფიციენტი, ამიტომ ცვლილებათა გავლენა ქვემოთაა მოცემული.

$$\text{ერთობლივი მოგების პროცენტი} = \frac{\text{ერთობლივი მოგება x 100\%}}{\text{გაყიდვები}}$$

შესაძლებელია სხვადასხვა ფინანსური კოეფიციენტის ანალიზის ჩატარება გადამხდელის საქმიანობის გასაგებად. მოცემული განხილვა გვიჩვენებს, თუ როგორ შეიძლება გადასახადის გადამხდელის ბიზნესის ასპექტების გაგება მთლიანი მოგების კვლევით. მსჯელობა ეფუძნება გადასახადის გადამხდელის შემოსავლების დეკლარაციას.

საანგარიშო წელი	**2011**	**2012**
გაყიდვები	15,000	20,000
საწყისი მარაგები	2,000	3,500
შესყიდვები (დამატება)	12,000	13,500
საბოლოო მარაგები (გამოკლება)	(3,500)	(2,000)
გაყიდული საქონლის ღირებულება	10,500	15,000
ერთობლივი მოგება	4,500	5,000
ერთობლივი მოგების მარჟა	30%	25%

როგორც მოცემულიდან ჩანს, ერთი წლის მანძილზე ადგილი აქვს გაყიდვების ზრდას, მაგრამ ერთობლივი მოგების შემცირებას - 2011 წელს მოგება=30%; 2012 წელს მოგება=25%.

თუ განაკვეთი შეიცვლება გარკვეული პერიოდის შემდეგ ან კონკურენტებთან მიმართებაში, საჭირო იქნება დამატებითი კვლევის ჩატარება. ქვემოთ მოცემულ ფაქტორებს შეეძლოთ ან არ შეეძლოთ გავლენა მოეხდინათ ერთობლივი მოგების განაკვეთის დაცემაზე:

- უფრო მაღალი ფასები შესყიდულ საქონელზე;
- არახელსაყრელი შესყიდვები ან ძნელად რეალიზებადი მარაგი;
- შეცდომები ინვენტარიზაციაში;
- საქონლის და/ან ნაღდი ფულის წვრილმანი ქურდობა;
- ცვლილება გაყიდვების "ურთიერთდამოკიდებულებაში" - საქონლის უფრო მაღალი გაყიდვები დაბალი მოგების მარჟით და საქონლის უფრო ნაკლები გაყიდვები უფრო მაღალი მოგების მარჟით;
- გაყიდვების შეჩერება/გაყიდვების ინფლაცია.

ეს საზომი გამოსადეგია მხოლოდ მაშინ, როდესაც ხდება შედარება წინა წლების მონაცემებთან ან სხვა ბიზნესებთან. რაც შეეხება ყველა ამ პუნქტს, უჩვეულო შედეგი შეიძლება ცხადყოფდეს ცუდ (ან კარგ!) მენეჯმენტს და შეიძლება არ გააჩნდეს საგადასახადო მნიშვნელობა. თუმცა, მოგების შემცირება მაშინ, როდესაც არ არსებობს ახსნა, შეიძლება ასევე მიუთითებდეს ანგარიშების მანიპულაციაზე.

ეფექტურობის კოეფიციენტები

სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ბრუნვის კოეფიციენტი

ბიზნესის მიერ მიღებული საერთო მოგების ოდენობა (განსხვავებით განაკვეთისა) ორი ფაქტორის ფუნქციას წარმოადგენს:

- განსხვავება ყიდვისა და გაყიდვის პროცესს შორის (მთლიანი მარჟა).
- სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ბრუნვის სიხშირე.

ამგვარად, სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ბრუნვის სიხშირე მიუთითებს ბიზნესის ეფექტურობაზე საანგარიშო პერიოდში მისი მარაგის ბრუნვის თვალსაზრისით. გამომდინარე იქიდან, რომ მარაგი ძირითადად ფასდება ფასის მიხედვით, საჭიროა შედარება იმ მარაგისა, რომელიც წლის მანძილზე გაყიდვადი საქონლის ფასად ინახება (და არა გაყიდვის ფასის მიხედვით). იმის საჩვენებლად, რომ მარაგის დონე არ დარჩება უცვლელი მთელი წლის მანძილზე, იღებენ საშუალო მარაგს (ანუ საწყის მარაგს და საბოლოო მარაგს).

სმფ (მარაგის) ბრუნვის განაკვეთი=<u>რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება</u>
საშუალო მარაგი

როგორც ზემოთ მოყვანილ მაგალითში ჩანს, მარაგის ბრუნვის რაოდენობა 2011 წელს არის 3.82 და 2012 წელს 5.45. ამგვარად, მარაგი ბრუნავს უფრო სწრაფად უფრო დაბალი მარჟით, რაც იმაზე მიანიშნებს, რომ ადგილი აქვს ცვლილებას, რაც გულისხმობს უფრო დაბალი მოგების მქონე საქონელს უფრო მაღალი ბრუნვის კოეფიციენტით, რაც სავსებით მოსალოდნელია მაგალითში მოცემული მთლიანი მოგების მაჩვენებლის მიხედვით.

სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ბრუნვის ვადა

ალტერნატივის სახით შეიძლება ავიღოთ ინვერსია, და გავამრავლოთ 365-ზე, ეს გვიჩვენებს დღეების რაოდენობას მარაგის ერთჯერადად საბრუნავად. ამ ანალიზში მარაგის ბრუნვა 2011 წელში ყოველ 95.5 დღეში ერთხელ და 2012 წელში ყოველ 66 დღეში ერთხელ, კიდევ ერთხელ მიანიშნებს ცვლილებებზე, რაც გულისხმობს უფრო დაბალი მოგების მქონე საქონელს უფრო მაღალი ბრუნვის კოეფიციენტით, რაც სავსებით მოსალოდნელია მაგალითში მოცემული მთლიანი მოგების მაჩვენებლის მიხედვით.

შემცირება მარაგის ბრუნვის განაკვეთში შეიძლება გამოწვეული იყოს:

- ჭარბი მარაგით - ეს არასასურველია, ვინაიდან ძვირია კაპიტალის დაბანდება ჭარბი მარაგის სახით.
- არახელსაყრელი შესყიდვები - არასასურველია ძნელად გასაღებადი მოძველებული მარაგის ქონა.
- შეცდომები ინვენტარიზაციაში.
- საბოლოო მარაგზე უფრო მაღალი ფასების დადება მოცემული წლისთვის მოგების გაზრდის მიზნით.

დებიტორული დავალიანების დაფარვის ვადა

ეს არის სავაჭრო დებიტორების შეფარდება საკრედიტო გაყიდვებთან. მოცემული კოეფიციენტის საგანს წარმოადგენს კლიენტებისთვის მიცემული კრედიტის დაფარვის ვადის მითითება. აქედან გამომდინარე, ის გამოიხატება დღეების რაოდენობით:

დებიტორული დავალიანების დაფარვის ვადა = <u>დებიტორული დავალიანება x 365</u>
გაყიდვები კრედიტით

სავარაუდოდ ვიღებთ 25,000-ს დებიტორულ დავალიანებაში და 250,000-ს საკრედიტო გაყიდვებში:

<u>25,000 x 365</u> = 36.5 დღიანი კრედიტი
250,000

ზრდა მოცემულ კოეფიციენტში ჩვეულებრივ მიანიშნებდა კრედიტ-კონტროლის არარსებობას ან ცვლილებებს არსებული კლიენტებისთვის შეთავაზებულ საკრედიტო პირობებში, ან ახალ განსაკუთრებულ კლიენტს, რომელიც სარგებლობს გახანგრძლივებული საკრედიტო პირობებით. შეზღუდვა მოცემული კოეფიციენტის გამოყენებაში და ქვემოთ მოცემული კრედიტის დაფარვის ვადაში ის არის, რომ ისინი ეფუძნება დებიტორ/კრედიტორების აღრიცხვას წლის ბოლოს, რაც არ იძლევა იმის საშუალებას, რომ წარმოაჩინოს კომპანიის დებიტორულ/კრედიტორული მდგომარეობა მთლიანობაში მთელი წლის მანძილზე.

კრედიტორული დავალიანების დაფარვის ვადა

ეს არის სავაჭრო დებიტორების შეფარდება საკრედიტო შესყიდვებთან. ეს კოეფიციენტიც გამოიხატება დღეების რაოდენობით და გვიჩვენებს მომწოდებლებისგან აღებული კრედიტის დაფარვის საშუალო ვადას. ეს კოეფიციენტი განხილულ უნდა იქნას დებიტორებისთვის მიცემული კრედიტის დაფარვის საშუალო პერიოდის ფონზე.

კრედიტორული დავალიანების დაფარვის ვადა = <u>სავაჭრო კრედიტორები x 365</u>
კრედიტით შეძენა

შემცირებას აღებული კრედიტის დაფარვის პერიოდში ჩვეულებრივ უნდა ახლდეს ზრდა მიღებულ ფასდაკლებებში, სადაც ზრდა შესაძლებელია მიუთითებდეს ლიკვიდურობის რესურსების ნაკლებობაზე, რომლითაც ხდება ვალდებულებების საკითხის გადაწყვეტა. ბევრი ბიზნესი აფინანსებს თავის ოპერაციულ აქტივებს მომწოდებლებისგან ხანგრძლივი კრედიტების აღებით. რამდენადაც სასურველი არ უნდა იყოს ეს მოკლევადიანი პერსპექტივით, გრძელვადიანი პერსპექტივით არასაკმარისი კაპიტალიზირება (ანუ ბიზნესი წყვეტს ვაჭრობას) არ უნდა დარჩეს ყურადღების მიღმა.

აღებული კრედიტის დაფარვის პერიოდის ზრდა, მიმდინარე და/ან ლიკვიდურობის კოეფიცინტთან ერთად, საჭიროს ხდის ბიზნესში უფრო პერმანენტულ კაპიტალის ინვესტირებას.

მოკლევადიანი ლიკვიდურობის კოეფიციენტები – მიმდინარე კოეფიციენტი

ეს კოეფიციენტი არის ბიზნესის გადახდის უნარიანობის საზომი, ანუ უნარი, უპასუხოს მიმდინარე ვალდებულებებს გადახდის ვადის დადგომისთანავე. ამ კოეფიციენტის უმთავრეს იდეას წარმოადგენს ის, რომ მოკლევადიან მიმდინარე აქტივებში ისინი ნაღდ ფულად კონვერტირდება, რაც მიმდინარე ვალდებულებებს აკმაყოფილებს.

ზოგადად, ყველაზე სასურველ კოეფიციენტად ითვლება 1.7:1, მაგრამ, როგორც წესი, საშუალოზე მაღალი მიმდინარე კოეფიციენტი ეჭვის საფუძველს იძლევა. ციფრების უფრო დეტალური განხილვა შესაძლოა მიუთითებდეს, რომ საბრუნავი კაპიტალი მარაგშია დაბანდებული და კომპანია შესაძლოა განიცდიდეს ლიკვიდურობის პრობლემას, თუ კრედიტორები გადახდას მოითხოვენ.

მიმდინარე კოეფიციენტი = <u>მიმდინარე აქტივები</u>
მიმდინარე ვალდებულებები

გრძელვადიანი ლიკვიდურობის კოეფიციენტები – გადახდისუნარიანობის კოეფიციენტი

ყველაზე მნიშვნელოვანი კოეფიცენტი, რომელიც გამოიყენება გრძელვადიანი ფინანსური სტაბილურობის შესაფასებლად, არის კაპიტალიზაციის კოეფიციენტი:

გადახდისუნარიანობის კოეფიციენტი = ფიქსირებული მოგების კაპიტალი/ვალი x 100%
საქციო კაპიტალი + რეზერვები

კომპანია დიდი ოდენობით კრედიტს იყენებს ფინანსური ოპერაციებისთვის, თუ იგი მისი კაპიტალის მნიშვნელოვან ნაწილს ფლობს პრივილიგირებული აქციებისა და ობლიგაციების სახით. კომპანია მცირე კრედიტით მუშაობს, თუ მისი კაპიტალის მხლოდ მცირე ნაწილს შეადგენს პრივილიგირებული აქციები და ობლიგაციები, ხოლო კომპანია, რომელიც მთლიანად ფინანსდება ჩვეულებრივი აქციებით, საერთოდ არ იყენებს კრედიტს ფინანსურ ბერკეტად.

ყველა კომპანია არ არის შესაფერისი დიდი ოდენობით კრედიტზე მუშაობისთვის. კომპანიას უნდა გააჩნდეს ორი ფუნდამენტური მახასიათებელი, თუ იგი აპირებს კრედიტის გამოყენებას ფინანსური ოპერაციებისთვის. ეს მახასიათებლები მოიცავს შემდეგს:

- შედარებით სტაბილური მოგება. ობლიგაციების პროცენტის გადახდა უნდა ხორციელდებოდეს მიუხედავად მოგების მიღება-არ მიღებისა. კომპანიებს არასტაბილური მოგებით შესაძლებელია არასაკმარისი ფონდები გააჩნდეთ არაშემოსავლიან წელს ობლიგაციების პროცენტის გადასახდელად, რაც ლიკვიდატორის დანიშვნით და კომპანიის ლიკვიდაციით დასრულდება.
- სათანადო აქტივები უსაფრთხოებისთვის. სასესხო კაპიტალის უმეტესი ფასიანი ქაღალდები დაზღვეულია კომპანიის ზოგიერთ ან ყველა ფიქსირებულ აქტივებში, რომელიც მოცემული მიზნისთვის შესაფერისი უნდა იყოს. კომპანია, რომელსაც მისი კაპიტალის უმეტესი ნაწილი ინვესტირებული აქვს სწრაფად ამორტიზებად აქტივებში ან აქციებში, რომლებიც ექვემდებარება სწრაფ ცვლილებებს მოთხოვნისა და ფასის თვალსაზრისით, არ იქნება შესაფერისი ფინანსური ოპერაციებისთვის დიდი ოდენობით კრედიტის გამოყენებისთვის.

კლასიკური მაგალითები იმ კომპანიებისა, რომლებიც შესაფერისი არიან ფინანსური ოპერაციებისთვის დიდი ოდენობით კრედიტის გამოყენებისთვის, განეკუთვნებიან უძრავ ქონებაში ინვესტირების და სასტუმროების/დასვენების ინდუსტრიის მონაწილეებს. ეს კომპანიები ჩვეულებრივ სტაბილური შემოსავლით ხასიათდებიან და გააჩნიათ აქტივები, რომლებიც სავსებით შესაფერისია გადახდისთვის.

კომპანიები, რომლებიც შესაფერისი არ არიან ფინანსური ოპერაცებისთვის დიდი ოდენობით კრედიტის გამოყენებისთვის, განეკუთვნებიან მოპოვებით მრეწველობას და ტექნოლოგიაზე დაფუძნებულ წარმოებას, როგორიცაა ელექტრონიკა. ამ კომპანიებმა შეიძლება განიცადონ ცვალებადი მოგება და შესაძლებელია არაადეკვატური აქტივები გააჩნდეთ უსაფრთხოების გარანტირებისთვის.

7.7. აუდიტის საზღვრების დადგენა

1. ეფექტური საგადასახადო აუდიტი მოიცავს სხვადასხვა წყაროებიდან მიღებული ინფორმაციის მოძიებას, შეფასებას და სრულყოფას.

2. წინამდებარე თავში განხილული წინასაკონტაქტო პროცედურები აუდიტორს საშუალებას აძლევს:

- შეიმუშაოს გადასახადის გადამხდელისა და მისი საქმიანობის ზოგადი შეფასება; და

- გამოიყენოს ზოგადი წყაროები და ფინანსური ინფორმაცია იმ საკითხების გამოსავლენად, რომლებიც არაორდინალურად გამოიყურება და საჭიროებს დამატებით განხილვას.

3. აუდიტის გაგრძელების საჭიროების შემთხვევაში, წინმსწრებ ეტაპზე გაკეთებული დასკვნები გამოიყენება გადასახადის გადამხდელთან პირველად ვიზიტზე ყურდღების გასამახვილებლად. პირველადი გასაუბრებისა და ობიექტის დათვალიერების განმავლობაში აუდიტორი შეეცდება:

- დაადასტუროს ან შეასწოროს ნებისმიერი დასკვნა, რომელიც წინასაკონტაქტო ანალიზის დროს იქნა გაკეთებული;

- გამოავლინოს აშკარა შეუსაბამობები ზოგად ინფორმაციას, გასაუბრების პროცესში გადასახადის გადამხდელის კომენტარების, ობიექტის დათვალიერებისას გაკეთებული დაკვირვების და ზოგადად კარგ ბიზნეს-პრაქტიკას შორის, ვინაიდან ამან შესაძლებელია ნათელი მოჰფინოს სხვა საკითხებს, რომელიც დამატებით კვლევას საჭიროებენ; და

- გაიგოს (მინიმუმ ზედაპირულად მაინც):

➢ თუ როგორი მენეჯმენტი და შიდა კონტროლის მექანიზმები აქვს გადასახადის გადამხდელს; და

➢ რა პროცესებს იყენებს გადასახადის გადამხდელი საბუღალტრო ჩანაწერებში ოპერაციების შესახებ მონაცემების შეტანისას და რა ინფორმაციას მოიძიებს და ამუშავებს საგადასახადო დეკლარაციის შესავსებად.

4. პირველადი ვიზიტის შემდეგ აუდიტორი დახვეწს აუდიტის გეგმას ვიზიტის დროს წარმოებული დაკვირვებების საფუძველზე. შემდეგ აუდიტი გადავა შემოწმების ფაზაში, რომელსაც შეიძლება გააჩნდეს ორი მიზანი:

- თუ პირველადი ვიზიტიდან მიღებული ინფორმაცია ემთხვევა წინასაკონტაქტო ფაზაში გაკეთებულ ანალიზს, და არ გამოვლინდება მნიშვნელოვანი საგადასახადო რისკები, შემოწმების პროცედურები დამატებით დამაჯერებლობას შესძენს გადასახადის გადამხდელის მიერ გაკეთებულ განცხადებებს და დაადასტურებს, რომ აუდიტი უნდა შეწყდეს.

- თუ პირველადი ვიზიტის ნაბიჯები ცხადყოფენ რისკის არსებობას, აუდიტორს დასჭირდება, განსაზღვროს შესაბამისი შემოწმება გამოვლენილ სარისკო საკითხებზე ფოკუსირებისთვის და მოიპოვოს დამატებითი მასალა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების შესახებ საბოლოო დასკვნების გასამყარებლად.

5. ნაკლებად სავარაუდოა, რომ სრულყოფილი აუდიტის გეგმის განსაზღვრა შესაძლებელია მხოლოდ წინასაკონტაქტო ანალიზის საფუძველზე, რადგან არსებობს ბევრი რამ, რასაც შეიძლება არ ჰქონდეს დიდი მნიშვნელობა აუდიტორისთვის მანამ, სანამ მას არ ექნება საშუალება პირდაპირ დააკვირდეს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობას. თუმცა აუდიტორს უნდა შეეძლოს:

- დაადასტუროს, შესაფერისია თუ არა აუდიტის მითითებული მასშტაბი მისთვის ხელმისაწვდომი ინფორმაციის საფუძველზე; და
- განსაზღვროს ზოგადი მიმართულება, რომლის არჩევაც მოსალოდნელია აუდიტორის მხრიდან პირველადი ვიზიტის შემდეგ, წინმსწრებ ეტაპზე გამოვლენილი რისკის საკითხების დამატებითი შესწავლის საფუძველზე.

6. კრიტიკული თვალსაზრისი ამასთან დაკავშირებით იმაში მდგომარეობს, რომ აუდიტორი არ არის შეზღუდული აუდიტის მასშტაბით, რომელიც განისაზღვრება ამ (ან ნებისმიერ სხვა) ეტაპზე. თუ პირველადი გასაუბრება გამოავლენს მნიშვნელოვანი რისკის საკითხებს, რომელთა გამოვლენა შეუძლებელი იყო წინასაკონტაქტო ანალიზის დროს, აუდიტორი თავიდან გადასინჯავს აუდიტის მასშტაბს თავის ზედამხედველთან იმის განსასაზღვრად, გამართლებული იქნება თუ არა უფრო მოცულობითი აუდიტორული პროცედურები.

7. რისკზე დაფუძნებული აუდიტის პრინციპები აუდიტორისგან მოითხოვს, გააჩნდეს იდეა, თუ როგორ უნდა განვითარდეს აუდიტი წინასაკონტაქტო ანალიზიდან გამოვლენილი პოტენციური რისკების საფუძველზე. თუმცა, თუ შემდგომი კვლევა გამოავლენს, რომ რისკის პირველადი შეფასება არასწორი ან არასრულყოფილი იყო, აუდიტორი სავარაუდოდ ხელახლა განიხილავს აუდიტის მასშტაბს ახალი ინფორმაციის მხედველობაში მიღების მიზნით.

7.8. დოკუმენტის დასკვნები

1. აუდიტორმა უნდა დაასაბუთოს აუდიტის წინასაკონტაქტო ფაზაში შესრულებული ყველა ანალიზი და დასკვნა. ეს საშუალებას მისცემს ზედამხედველებს, დაადგინონ:
- რომ ანალიზი შესრულებულია;
- დასკვნები გაკეთებულია;
- რის საფუძველზეა გაკეთებული აუდიტორის დასკვნები.

2. ასევე მნიშვნელოვანი იქნება დოკუმენტაცია აუდიტორული ანგარიშის სრულყოფის თვალსაზრისით და აუდიტის ბოლოს საქმესთან დაკავშირებული სამუშაო მასალის შეგროვება.

თავი 8. პირველადი ვიზიტი გადასახადის გადამხდელთან

8.1. პირველადი გასაუბრების მიზანი

1. შემოწმების პროცესი და მისი დასრულება ეფუძნება გადამხდელთან წინმსწრებ ფაზაში შეხვედრას და მისი საწარმოო ობიექტის დათვალიერებას. გადამხდელთან ვიზიტამდე აუდიტორს კარგად უნდა ესმოდეს გადამხდელის ბიზნესი და იცოდეს, თუ სად არსებობს გადასახადის სადავო საკითხზე პოტენციური რისკი. პირველადი გასაუბრება საშუალებას იძლევა შემუშავდეს წინასწარი დასკვნის მონახაზი, რომელიც დაეფუძნება შეხვედრამდე ჩატარებულ ანალიზს; მოსმენის და დაკვირვების საშუალებით დადგინდება ისეთი საკითხები, რომელთაც შესაძლოა გაამართლონ მომავალი ანალიზი.

2. მომზადებას გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს. რაც უფრო კარგადაა აუდიტორი მომზადებული გადამხდელთან ვიზიტის წინ, მით უფრო ეფექტურია ვიზიტი. ეს შესაძლოა სასარგებლო იყოს თვით გადამხდელისთვისაც. თუკი აუდიტორი ნათლად არის ფოკუსირებული პრობლემაზე, გადამხდელს ექნება მზა და სანდო პასუხები მის კითხვებზე; ამ შემთხვევაშიც აუდიტორის გადაწყვეტილება იქნება უფრო ეფექტური, ვიდრე აუდიტის არამოწესრიგებული მიდგომის შემთხვევაში.

3. გასაუბრებისადმი მიდგომა არ უნდა იყოს ხისტი. მიუხედავად იმისა, რომ მეთოდოლოგიის მიხედვით აუდიტორმა გასაუბრება და დათვალიერება უნდა დაასრულოს, შემდეგ შეამოწმოს და მიიღოს თანხმობა აუდიტის გეგმაზე, შესაძლოა უფრო ეფექტური აღმოჩნდეს გასაუბრებიდან გადანაცვლება დისკუსიაზე - „ჩვენება და მოყოლაზე“, განსაკუთრებით თუკი აშკარაა, რომ ეს გზა უფრო სწრაფად გაფანტავს აუდიტორის ვარაუდებს. აუდიტორის მსგავსი მიდგომა ხელს უწყობს გადამხდელს, კომფორტულად იგრძნოს თავი.

4. აუცილებელია გასაუბრება კომპანიის ისეთ წარმომადგენელთან წარიმართოს, რომელსაც შეუძლია კომპანიის სახელით საუბარი. პარტნიორების შემთხვევაში, საჭირო იქნება პარტნიორებთან გასაუბრება. გაერთიანებული კომპანიის შემთხვევაში გასაუბრება უნდა ჩატარდეს კომპანიის დირექტორებთან იმ შემთხვევაში, თუ ბიზნესი იმართება დირექტორების მიერ. მნიშვნელოვანია რესპოდენტისთვის ძალდაუტანებელი, მშვიდი დამოკიდებულება, რადგან გასაუბრების მიზანია სრული და სანდო ინფორმაციის მოპოვება. შეშინებული რესპოდენტისგან რთულია ინფორმაციის მიღება.

5. შეხვედრის მიზანი უნდა იყოს შემდეგი ინფორმაციის მოპოვება:

- ბიზნესის მოკლე აღწერილობა;
- იმის გარკვევა, თუ ვინ რას აკეთებს ბიზნესში;
- ბიზნესის მიზნების დეტალები, განსაკუთრებით შემოსავლიანი ბიზნესისთვის და ამ მიზნების მიღწევის გზები;
- დირექტორების/ჩართული პარტნიორების კერძო საქმიანობის დეტალები;

- უკვე დადგენილი ინფორმაციიდან იმ საკითხების დაზუსტება, რომელიც, როგორც ჩანს, არ შეეფერება მოწოდებულ ინფორმაციას;
- კონტროლის სისტემაში ან საქმიან ჩანაწერებში დანახული ნებისმიერი სისუსტის გამოკვლევა, რომელმაც შესაბამისად შესაძლოა ეჭვი გაფანტოს წარდგენილ საგადასახადო ანგარიშებზე;
- იმის დადგენა, თუ რა დამატებითი ინფორმაციის მოპოვებაა საჭირო და ინფორმაციის მოსაპოვებლად განრიგის შედგენა.

6. დასმული შეკითხვები და მიღებული პასუხები აუდიტორმა უნდა ჩაიწეროს რვეულში რაც შეიძლება ზუსტად და სიტყვასიტყვით. შეხვედრის დამთავრებისას მიღებული პასუხებით აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს საგადასახადო დეკლარაციის სტატუსის შედეგი. თუკი აუდიტორი შენიშნავს, რომ საყურადღებოა ან საკამათო მცირე გადასახადის გადახდის შესაძლო შედეგი, აუდიტორმა უნდა მოამზადოს „გასაუბრების შენიშვნები“, რაც ასევე მისცემს საფუძველს აუდიტის დოკუმენტაციის დასრულების ან განახლებისთვის. ეს შენიშვნები მნიშვნელოვანია, რადგან შესაძლოა აუდიტორმა ვერ დაასრულოს აუდიტის პროცესი, ამიტომ მემკვიდრე აუდიტორი მოითხოვს ჩატარებული შეხვედრების ზუსტ აღწერას. გასაუბრების შედეგები სწორად უნდა იქნას ჩაწერილი, თუ მომდევნო ეტაპზე გარკვეულ პასუხებთან დაკავშირებით შეიქმნა პრობლემები, ასლი უნდა გაეგზავნოს რესპოდენტს და ასევე მის მრჩეველს (თუკი შესაძლებელია). გადამხდელი უნდა იქნას მიწვეული, მას უნდა შეუთანხმდეს შენიშვნების შინაარსი, მათში შეტანილი ცვლილება; შენიშვნების ასლი ხელმოწერით უნდა განთავსდეს აუდიტის სხვა დოკუმენტაციასთან ერთად. ხელმოწერილი ასლის უკან დაბრუნების დაგვიანებამ არ უნდა შეაფერხოს აუდიტის დასკვნის მიღება.

7. ქვემოთ მოყვანილი ცხრილი შეიცავს სავარაუდო შეკითხვების სიას, რომელიც შესაძლოა წარმოიშვას პირველად გასაუბრებაზე. რა თქმა უნდა, სია არ არის ამომწურავი, აუდიტორი თავისუფალია ინფორმაციის შესაგროვებლად გამოიყენოს სხვა შეკითხვები, მაგალითად, წინმსწრებ პერიოდში ჩატარებული ანალიზის შედეგად შემუშავებული. ამასთანავე, შეუსაბამო საკითხები არ უნდა წამოიჭრას. აუდიტორებმა უნდა შეიმუშავონ კითხვარი ვიზიტამდე, რათა დარწმუნებული იყვნენ, რომ ყველა საჭირო საკითხი განიხილება.

8. შესაძლებელია დამატებითი შეკითხვების დასმა გასაუბრების მსვლელობისას, გადამხდელის პასუხებთან დაკავშირებით დამატებითი მოსაზრებების წარმოშობის თვალსაზრისით.

პირველადი გასაუბრება: სავარაუდო შეკითხვების საკონტროლო სია	
წინასწარ მომზადებული კითხვარი უნდა მოიცავდეს როგორც სტანდარტულ კითხვებს, რომელიც დაისმება ყველა გასაუბრებაზე, ასევე არასტანდარტულ კითხვებს, განსაკუთრებით იმ საკითხების შესახებ, რომლებიც მითითებულია აუდიტის გეგმაში.	
ინფორმაცია ბიზნეს-საქმიანობის შესახებ და მისი მომავალი	როდის არის დარეგისტრირებული? ბიზნესის მიზანი? შეიცვალა თუ არა შემოსავლის მიღების მეთოდი? ბიზნესის ისტორია, მაგ. როგორ დაიწყო, ვის მიერ, რატომ დაიწყო? რამდენი ხანია, რაც ამ ადგილზე ფუნქციონირებს? რამდენი ხანი იყო წინა ადგილზე? სად? მომხდარა თუ არა რაიმე უჩვეულო ან არაორდინალური მოვლენა ბოლო სამი წლის განმავლობაში? (რეორგანიზაცია, დიდი შენაძენი, ჩამოწერა, ლიკვიდაცია,

	შემოსავლის ვარდნა უბედური შემთხვევის, ძირითადი მომხმარებლების/კლიენტების დაკარგვის ან სხვა ეკონომიკური/ბიზნეს-მდგომარეობის გამო). ადგილი ჰქონდა თუ არა გაფართოებას, ან აღჭურვილობის, ან საშუალებების ახალი მოდელით განახლებას ბოლო წლებში? მოხდა თუ არა რაიმე ქონების ჩამოწერა, რა იყო ჩამოწერილი? ჩამოწერის მეთოდოლოგია? რაიმე ქონების შეძენა? რა ქონება იქნა შეძენილი? რა თანხა იქნა გადახდილი და რა წყაროდან იქნა შენაძენი გაკეთებული? დაკავშირებულია თუ არა რაიმე ქონების შესყიდვა ან გადანაწილება მხარეებზე საჭიროების მიხედვით? თუ კი: როდის? განახლების ან გაფართოების რაიმე სამომავლო გეგმა? თუ კი: როდის? კაპიტალის გაფართოების წყარო? დივიდენდების წყარო (ვინ და რატომ?) გაერთიანების შემდეგ კორპორაციის სააქციო კაპიტალი ან სარგებლის პროცენტი მეპატრონისგან გაიყიდა ან გაიცვალა? თუ კი, როდის? ჩართული მხარეები? როგორ იქნა ჩაწერილი?
ბიზნესის მიმდინარე აქტივობები	ნებისმიერი ფილიალი ან ურთიერთდამოკიდებული კომპანია (ადგილობრივი და უცხოური) თუ არსებობს: სად? ნებისმიერი ბიზნეს-აქტივობა შემდეგი ერთეულებით - შესყიდვები, გაყიდვები, კრედიტი და სესხები? ძირითადი მომხმარებლები/კლიენტები? ძირითადი მომწოდებლები/გამყიდველები? რომელი დაინტერესებული მხარეები (მფლობელები) არიან აქტიურად ჩართული ბიზნესში? ვინ არიან კორპორაციის მენეჯერები? პრეზიდენტი, ვიცე-პრეზიდენტი, მდივანი, ხაზინადარი? რამდენი თანამშრომელი ჰყავს კომპანიას? თუ მუშაობენ კომპანიაში უშუალოდ ოჯახის წევრები/ნათესავები? თუ კი: ვისი? ურთიერთობა? მოვალეობები, კომპენსაცია, დახარჯული დრო? არსებობს სპეციალური სადაზღვევო პოლისით უზრუნველყოფა მენეჯერების ან დაინტერესებული მხარეების (მფლობელების)? პოლისის რაოდენობა, ვინ არიან ბენეფიციარები? კაპიტალის პირადი მიზნებისთვის გამოყენება? რომელი აქტივები? რა პროცენტია გამოყენებული? აქტივების საბაზრო ღირებულება? საიჯარო გადასახადი/შემოსავალი (ნებისმიერი)? რა არის გაქირავებული? ვისგან/ვის მიერ? საიჯარო შეთანხმება? როგორ განისაზღვრა საბაზრო ფასი? შემოსავლის სხვა წყაროები: არადაბეგვრადი, ქარხნული ფასჩამოკლებები, დივიდენდის საპორცენტო განაკვეთი, ოპერაციები უცხოელ მხარეებთან, სხვა წყარო? რაოდენობა? როგორ განხორციელდა აღრიცხვა? ვინ ამოწმებს ელექტრონულ ფოსტას?
გაყიდვები	ვინ ახორციელებს გაყიდვებს? როგორ განისაზღვრება ფასი? პროცენტული ფასნამატი? ძირითადი მომხმარებლები? როგორ მიიღება შემოსავალი? ვინ არის შემოსავლის მიმღები? როგორ ხდება შემოსავლის აღრიცხვა? ვინ აკეთებს შემოსავლის აღრიცხვას? ვინ

	ინახავს შემოსავალს? შემოსავლის გამოყენება? რა ქმედებები ხორციელდება გაყიდვის შემდეგ, მაგ. რა დოკუმენტი იქმნება, ვინ იღებს მათ და სხვა. რა ქმედებები ხორციელდება ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას ქვითრის გამოყენებისას და გადახდებისას? რა პოლიტიკა ხორციელდება უკან დაბრუნებების და შეღავათების მხრივ? როგორ ხდება აღრიცხვა? წუნდებულის გაყიდვა? რა ხდება დარჩენილი საქონლის შემთხვევაში?
შესყიდვები	რამდენად ხშირად ხორციელდება შესყიდვები? წარმოებს თუ არა შესყიდვების ჟურნალი? ძირითადი მომწოდებლები? როგორ ხდება ფასდაკლების წარმოება? ხდება თუ არა დიდი შესყიდვები წლის ბოლოს? არსებობს თუ არა სპეციალური ფასი საქონელზე? არსებობს თუ არა საქონელზე ფასნამატებისთვის განსაზღვრული წესი? ხარჯების გადახდა ნაღდი ანგარიშსწორებით ხორციელდება თუ ჩეკით? როგორ ხდება შესყიდვების წარმოება? ვინ არის პასუხისმგებელი წვრილ ფულზე? თუ ხდება რაიმე პერსონალური ხარჯების გადახდა? რა ხარჯების? რა რაოდენობით? როგორ ხდება აღრიცხვა?
ინვენტარიზაცია	რა მეთოდი გამოიყენება და რამდენად ხშირად იცვლება იგი? როგორ ხდება ინვენტარის შეფასება? ფასის განსაზღვრა? რამდენად ხშირად ხდება ფიზიკური ინვენტარიზაცია? ვის მიერ? როდის? გადამხდელი ან კიდევ ვინმე სხვა თუ იყენებს ინვენტარს პერსონალური მიზნებით? როგორ ხდება მისი დათვლა? რაოდენობა?
ფინანსური და ზოგადი საბუღალტრო ინფორმაცია	რა სახის მომსახურებას ახორციელებს კომპანიის საბუღალტრო ფირმა: დადგენილი ფინანსური დეკლარაციები/საგადასახადო დეგლარაციის მომზადება? ზოგადად საბუღალტრო წიგნის მომზადება? ფინანსური განცხადება? შეჯამება? მენეჯმენტი და/ან საკონსულტაციო მომსახურება? ვინ არის პასუხისმგებელი აღრიცხვაზე: ზოგადი ბუღალტერია, მისაღები ანგარიშები, გადასახდელი ანგარიშები? ვინ აკეთებს გადახდების აღრიცხვას/ქვითრებს? რა სიხშირით? გაყიდვების შემოწმება ნაბიჯ-ნაბიჯ და შესყიდვების ოპერაციები დასაწყისიდან დასასრულამდე. არის თუ ბიზნესი ჩართული რაიმე დავაში? აღწერეთ რა სახის? ადვოკატი? რა რაოდენობის თანხას ინახავენ ხელზე? მცირე სახარჯო თანხების რაოდენობა? ვის მიუწვდება ხელი ამ თანხაზე? რისთვის გამოიყენება ეს თანხა? სხვა ნაღდი ფული - შეგროვილი ფული? სად ინახება: სეიფში, სალარო აპარატში? როგორ განისაზღვრება მთლიანი ქვითრები? რას მოიცავს ისინი? განხორციელებულა თუ არა რამე ბარტერული ოპერაცია? თუ კი რა სახის? როგორ გაკეთდა მათი აღრიცხვა? იყო რამე საქონელი/მომსახურება გაცვლილი სესხის გადახდის სანაცვლოდ? თუ კი: რა რაოდენობის? როგორ იქნა განსაზღვრული? როგორ განხორციელდა აღრიცხვა? რა ტიპის საბანკო ანგარიშებს აწარმოებს კომპანია? ბანკების სახელები და მდებარეობა? ანგარიშის ტიპები? არის თუ არა რომელიმე ბანკი ქვეყნის

	გარეთ? თუ კი, რომელ ქვეყანაში? რამდენად ხშირად კეთდება დეპოზიტები და ვის მიერ? ვინ აწესრიგებს ბანკის განაცხადებს? რა სიხშირით? ვინ არის უფლებამოსილი საბანკო ოპერაციების განხორციელებაზე? რა ტიპის საინვესტიციო ანგარიშები ხორციელდება და სად? ანგარიშთა შორის გადარიცხვების რა წესები არსებობს? ვინ არის უფლებამოსილი გადარიცხვებზე? ვინ არის პასუხისმგებელი თანხების გამოტანაზე? ვინ არის პასუხისმგებელი ნაღდი ფულის მიღებაზე ყოველდღიურად სალარო აპარატიდან (თუკი ბიზნესი ნაღდ ანგარიშსწორებაზეა)? კეთდება თუ არა ფულის გატანის აღრიცხვა ჟურნალში და როგორ? ქვითრების რამდენი პროცენტი მოდის ნაღდ ფულზე და რამდენია ბანკიდან მიღებული? რომელი საკრედიტო ბარათები მიიღება? რა სახით ხდება აღნიშნული გაყიდვების აღრიცხვა? რამდენად ხშირად კეთდება დეპოზიტები? ვინ ახორციელებს დეპოზიტის განაცხადის შევსებას? ვინ აკეთებს დეპოზიტებს? თუ ყოფილა რაიმე ქვითარი მესამე მხარიდან, როგორიცაა სადაზღვევოდან შემოსავალი? მიღებული აქვს თუ არა კომპანიას რაიმე სესხი? რა იყო მიზანი? ვისგან? გაუცია თუ არა კომპანიას რაიმე სესხი? რა მიზნით? ვინ იყო მიმღები? შეთანხმება სესხის პირობებზე? რაოდენობა და უკან დაბრუნების სქემა? სესხის დაბრუნების რა პირობები არსებობს? საპროცენტო განაკვეთი? დაბრუნებული თანხა? როგორ განხორციელდა აღრიცხვა?
შიგა კონტროლი	რა პოლიტიკა და პროცედურები ხორციელდება ბიზნესში თაღლითობის რისკის აღმოსაფხვრელად? შეუძლია თუ არა მენეჯმენტს შეცვალოს მოქმედი პოლიტიკა და პროცედურები? რა ინფორმაცია მიეწოდება მენეჯმენტს წარდგენილი ანგარიშებით? რა ქმედებებს ახორციელებს მენეჯმენტი ანგარიშების მიმართ? ახორციელებს თუ არა ზემდგომი მენეჯმენტი სააღრიცხვო სისტემის მონიტორინგს? როგორ? რა პროცედურები გამოიყენება კომპიუტერულ სისტემებში არაავტორიზებული შესვლის თავიდან ასაცილებლად?
საგადასახადო ვალდებულების შესრულება	ვინ ამზადებს საგადასახადო დეკლარაციებს? როგორ ხდება სააღრიცხვო სისტემიდან ინფორმაციის მოპოვება საგადასახადო დეკლარაციების მოსამზადებლად? რა მანუალური კორექტირებებია საჭირო სააღრიცხვო ინფორმაციის საგადასახადო ინფორმაციად კონვერტირებისთვის? რა გადასინჯვის პროცედურები ხორციელდება? რა მონიტორინგის სისტემები მოქმედებს შესაბამისობის უზრუნველსაყოფად?

8.2. გასაუბრების ჩატარება

1. არსებობს სხვადასხვა ტიპის ქმედებები და ქცევა, რაც უზრუნველყოფს პირველადი შეხვედრის ეფექტურობას.

- ჩაატარეთ საუბრის ტიპის გასაუბრება, ნაცვლად მხოლოდ კითხვა-პასუხისა. წინასწარი კარგი მომზადება აუდიტორის პროფესიონალიზმზე მიუთითებს, რითაც იგი გადამხდელის პატივისცემას მოიპოვებს.

- მოითხოვეთ შეხვედრა მენეჯერთან და არა მხოლოდ დაბალ თანამდებობაზე მომუშავე პერსონალთან.
- დაიწყეთ გასაუბრება ფირმის მოკლე მიმოხილვით, მისი მნიშვნელობის შესახებ საერთაშორისო, რეგიონალურ და ადგილობრივ დონეზე.
- გასაუბრება გააგრძელეთ ბიზნესის ზოგად ორგანიზაციაზე, იმ საკითხებზე, რომლის წინაშეც დგას კომპანია და განიხილეთ კომპანიის ზრდის შესაძლებლობა ქვეყნის შიგნით ან მის გარეთ.
- შეაგროვეთ ცნობები, მცირე და საშუალო ზომის მეწარმეთა შემთხვევაში, ოჯახურ ურთიერთობებზე მოვაჭრეებს ან დირექტორებს და მის თანამშრომლებს შორის. მითითებული უნდა იქნას, ინახება თუ არა ოჯახის წევრის მიერ სალაროს წიგნაკი ან დამხმარე წიგნაკი.
- გამოხატეთ ინტერესი მენეჯერის პრობლემების მიმართ.
- გამოიყენეთ შესაბამისი ტექნიკური ტერმინები და ნუ შეიკავებთ თავს შეაქოთ მენეჯმენტი ან წარმოების შედეგები, თუკი ისინი ამას იმსახურებენ.
- მოიპოვეთ ნდობა, შეუქმენით მენეჯერს კომფორტი, რათა უზრუნველყოთ კეთილგანწყობილი სამუშაო გარემოს შექმნა.
- მენეჯერთან გასაუბრების შემდეგ, ობიექტის დათვალიერების დაწყებამდე, გააგრძელეთ მუშაობა მთავარ ბუღალტერთან უფრო ტექნიკური შეკითხვებით.

2. შესაძლოა უფრო მართებული აღმოჩნდეს გასაუბრების ერთზე მეტ ადამიანთან ჩატარება. ხშირად მენეჯერის აზრი ბიზნესის შესახებ სინამდვილისგან საკმაოდ განსხვავებულია. როგორც წესი, აუდიტორი უნდა შეხვდეს მთავარ ბუღალტერს, რადგან იგი ყველაზე კომპეტენტურად აუხსნის პროცედურებს და კონტროლის სქემას, თუ როგორ ხორციელდება საბუღალტრო სისტემაში ოპერაციების რეგისტრაცია, ანგარიშის დოკუმენტების მომზადება და განხილვა.

8.3. შიგა კონტროლის მექანიზმები და საბუღალტრო სისტემა

1. ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი საკითხია საგადასახადო აუდიტორის მიერ გადამხდელის ფინანსური ჩანაწერების სანდოობის შეფასება. ამას არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება, რათა განისაზღვროს, კონკრეტული აუდიტორული ნაბიჯების დაწყება უნდა მოხდეს თუ არა გადასახადის გადამხდელის ფინანსური ჩანაწერების საფუძველზე, თუ საჭირო იქნება არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენება.

2. გასაუბრების პროცესის ერთ–ერთი მიზანი იქნება იმის დადგენა, თუ რა მექანიზმებს იყენებს გადამხდელი, როგორც მენეჯმენტის, ისე შიგა კონტროლის მხრივ, და როგორ საბუღალტრო პროცესებთან გვაქვს საქმე ოპერაციების აღრიცხვისა და საგადასახადო დეკლარაციების მომზადებისას. ეს დაეხმარება აუდიტორს, განსაზღვროს თუ რა არსებითი პროცედურების შემუშავებაა საჭირო

აღნიშნული სფეროების შემოწმებისთვის, როდესაც იგი დაასრულებს აუდიტის გეგმას.

8.4. საწარმოო ობიექტის დათვალიერება

1. ყოველი გასვლითი აუდიტის დასაწყისში აუდიტორმა უნდა განახორციელოს ბიზნესის საწარმოო ობიექტისა და ტექნიკური აღჭურვილობის სრული დათვალიერება, რათა განსაზღვროს, რამდენად შეესაბამება თავისი ბუნებით და ზომით შესასწავლი ბიზნეს-აქტივობები გადამხდელის მიერ ანგარიშგებულ ქმედებებს. გადამხდელი შესაძლოა ხშირად აფასებდეს ამ დათვალიერებას, როგორც დაჯარიმების საშიშროებას. მიუხედავად აუდიტორის კანონიერი უფლებისა, აუდიტორმა თავი უნდა ჩათვალოს გადამხდელის სტუმრად. სწორედ დათვალიერების პროცესშია შესაძლებელი განისაზღვროს, თუ რამდენად წარმატებულია ბიზნესი. საკმაოდ დიდი რაოდენობის აქტივობები ბიზნესის გაფართოებაზე მიანიშნებს. აქტივობის ტიპები, ასაკი, ნებისმიერი ტიპის უძრავი ქონება, დაქირავებულ თანამშრომელთა რაოდენობა, ნედლეულის-მასალის საწყობი და ასევე მზა საქონელი, რომელიც შესაძლოა აღმოჩნდეს დათვალიერებისას.

2. ქვემოთ მოყვანილი ცხრილი გვაცნობს ზოგიერთი საკითხის შინაარსს, რომელიც შესაძლოა გამოვლინდეს დაკვირვების პროცესში და ასევე მოცემულია სვეტი დაკვირვების შესაბამისი შედგების აღსარიცხად. ისევე როგორც გასაუბრების, ასევე ობიექტის დათვალიერების დროს აუდიტორი უნდა დაეყრდნოს წინმსწრებ ანალიზს, წინასწარ უნდა ჰქონდეს ჩამოყალიბებული, თუ რის დათვალიერებას აპირებს (ან სურს). ამის შესაბამისად უნდა მომზადდეს საკონტროლო სია.

ობიექტის დათვალიერების შედეგი		**შედეგები**
ობიექტის ზოგადი აღწერა	ქვედანაყოფების რაოდენობა დაქირავებული მუშახელის რაოდენობა შეთავსებადია თუ არა დაქირავებულთა რაოდენობა ანგარიშში ნაჩვენები გაყიდვების?	•
დაკვირვება ნედლეულზე, მასალებზე, ინვენტარზე	შეესაბამება თუ არა დასაწყობებული ნედლეული და ნაწილები დაანგარიშებულ გაყიდვებს? რამდენიმე მომწოდებელის სახელის ჩანიშვნა, რათა შესყიდვების ჩანაწერებზე გაკეთდეს ჯვარედინი შემოწმება;	•

	პირადი გამოყენების მიზნებისთვის რაიმეს წარმოების ან პროდუქციის არსებობის ნიშანი? (შიგა და გარე დოკუმენტაცია)	
წარმოების ობიექტის შესწავლა	ჩაინიშნეთ დაქირავებულთა რაოდენობა. რა ასაკისაა საწარმოო აღჭურვილობა? რაიმე ახალი ძირითადი კაპიტალის დამატება? ახალი აქტივები?	•
დასრულებული საქონლის ინვენტრიზაციის შესწავლა	შეესაბამება ნაწარმი ანგარიშგებულ ბიზნეს-აქტივობებს? შეესაბამება ინვენტარიზაცია ანგარიშგებულ გაყიდვებს? რა პროდუქციის შესყიდვა ხდება სხვა მწარმოებლებისგან? რა საინვენტარიზაციო აღრიცხვები სრულდება (შიგა და გარე დოკუმენტაცია)?	•
ტრანსპორტირების სფეროს შესწავლა	რა ტიპის ტრანსპორტი გამოიყენება (საკუთარი მანქანები? კომერციული სატვირთო მანქანები და სხვა)? მანქანების რაოდენობა, მიწოდება დღიურად/კვირაში? ექსპორტირებული საქონლის ფაქტები - შეფუთვა ყუთებში? ნარჩენი მასალების გაყიდვის რაიმე ნიშანი? აქტივობების მოცულობა ტრანსპორტირების სფეროში შეესაბამება თუ არა ანგარიშგებული გაყიდვების მაჩვენებელს?	•
გაყიდვების ოპერაციების შესწავლა	დაქირავებულთა რაოდენობა? როგორ დგინდება ფასი? აღნიშნულია თუ არა ფასი პროდუქციაზე? შეესაბამება თუ არა პროდუქცია და შესწავლილი გაყიდვების რაოდენობა ანგარიშგებულ გაყიდვებს?	•

	როდის და როგორ ხდება გაყიდვების ჩაწერა (დოკუმენტირება)? გამოიყენება თუ არა ნაღდი ფულის სალარო აპარატი? სხვა ბიზნეს-აქტივობების რაიმე ნიშანი?	
ბუღალტერიის დეპარტამენტი	რამდენი თანამშრომელია? რა გამოყენება აქვს კომპიუტერებს? როგორ ხდება ფულის ხელზე აღება და დეპოზიტი?	•
ზოგადი შესწავლა	ოპერაციების მასშტაბი შეესაბამება თუ არა ანგარიშგებულ შემოსავალს? არის თუ არა რაიმე ფაქტი ბიზნეს-ქმედებების არსებობის ანგარიშების მიღმა? არის თუ არა შესაბამისობაში ახალ სასაქონლო კაპიტალში ინვესტიცია ანგარიშგებულ შემოსავლებთან?	•

8.5. შემდგომი საფეხურები

1. აუდიტორი აუდიტის გეგმის დასრულებას შეძლებს პირველადი გასაუბრებისა და საწარმოს დათვალიერების დასრულებისთანავე. აუდიტორს ექნება მოპოვებული საკმარისი ინფორმაცია გადამხდელის შესახებ; იგი განსაზღვრავს სფეროს, სადაც არსებობს რისკი, და მომავალში მასზე ყურადღებას გაამახვილებს.

2. აუდიტორმა უნდა მოამზადოს შესწორებული აუდიტის გეგმა, სადაც ნაჩვენები იქნება გამოვლენილი რისკები და პრაქტიკული პროცედურები, რომლის გამოყენებასაც აპირებს იგი ამ რისკების ამოსაფხვრელად. შესწორებული აუდიტის გეგმა აუდიტორიმა უნდა განიხილოს და შეათანხმოს ზედამხედველთან.

თავი 9. შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასება

9.1. გადასახადის გადამხდელის შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასება

1. შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასება დაეხმარება აუდიტორს გადასახადების გადამხდელის სააღრიცხვო ჟურნალისა და ჩანაწერების სიზუსტის და სანდოობის დადგენაში. შემოსავლებისა და ხარჯების შემოწმებისთვის შესაბამისი მეთოდების შერჩევის პროცესში გათვალისწინებული უნდა იყოს შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასება.

2. შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასებისას მნიშვნელოვანია ერთმანეთისაგან განვასხვავოთ მენეჯმენტის მიერ ბიზნესის მართვაში გამოყენებული მექანიზმები (მენეჯმენტის მიერ პერსონალის კონტროლი) და ბიზნესის მიმართულებების კონტროლის მექანიზმები (მენეჯმენტის კონტროლის მექანიზმები).

თუ შიგა კონტროლის მექანიზმები სუსტია, მაშინ ინფორმაციის არასწორად წარმოდგენის რისკი იზრდება. ასეთ შემთხვევაში გამართლებულია უფრო დეტალური შემოწმების ჩატარება.

მიუხედავად ძლიერი შიგა კონტროლის მექანიზმებისა, ბიზნესის მენეჯმენტი შესაძლოა კვლავ შეეცადოს სტრუქტურით, ფინანსების და ბიზნესის სააღრიცხვო პროცედურებით მანიპულირებას ნამდვილი საგადასახადო ვალდებულებების დაფარვის მიზნით. აუდიტორს დასჭირდება ხელახალი გადაწყვეტილებების მიღება ამ სფეროში რისკის დონის განსაზღვრის თვალსაზრისით.

3. შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასება დაეხმარება აუდიტორს განსაზღვროს გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო ჟურნალისა და ჩანაწერების სისწორე და სანდოობა. ამასთან, შემოსავლებისა და ხარჯების შემოწმებისთვის სათანადო მეთოდების შერჩევის პროცესში გათვალისწინებული უნდა იყოს შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასება. აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ბიზნესის ტიპი, წარმოებული ჩანაწერების კატეგორია და გადასახადის გადამხდელის ფინანსური მდგომარეობა და არა მარტო საგადასახადოში არსებული ხარჯებისა და შემოსავლების ბრუნვა.

4. ბიზნესების დიდი ნაწილი ინდივიდუალური მესაკუთრე ან მცირე, დახურული ტიპის კომპანიაა. ასეთ გარემოში, მფლობელი-მენეჯერი ჩვეულებრივ აკონტროლებს მთლიან ოპერაციებს, ბიზნეს-საქმიანობების პირდაპირი ზედამხედველობით. არ არის უჩვეულო, რომ ერთ ადამიანს ან პატარა ჯგუფს შეუძლია შიგა კონტროლის მექანიზმების სასიცოცხლო ელემენტების

იგნორირება. თუმცა, ასეთ გარემოებებშიც კი, აუცილებელია შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასება, რათა განისაზღვროს შემოწმებისას გამოსაყენებლი შეფასების სათანადო ტექნიკა.

9.2. შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასების მიზანი

1. გადასახადის გადამხდელის შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასება აუცილებელია, რათა განისაზღვროს სააღრიცხვო ჟურნალისა და ჩანაწერების სანდოობა.

2. მნიშვნელოვანია შეფასდეს შიგა კონტროლის მექანიზმები, რათა განისაზღვროს შემოწმებისას გამოსაყენებელი შეფასების სათანადო მეთოდოლოგია.

3. შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასება საშუალებას აძლევს აუდიტორს, განსაზღვროს მაღალრისკიანი ანგარიშები და გამორიცხოს ისეთი ანგარიშების შემოწმება, რომლებიც შეიცავენ ნაკლებ ან საერთოდ არ შეიცავენ საგადასახადო რისკს.

4. შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასების მიზანია, განსაზღვროს აუდიტის სფერო და აუდიტორული პროცედურების მასშტაბები.

5. შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასება გამოიყენება კონტროლის რისკის დონის შესაფასებლად და ადგენს შემოწმების სიღრმეს. “კონტროლის რისკი” განიმარტება, როგორც რისკი, როდესაც შესაძლებელია ადგილი ჰქონდეს ინფორმაციის უზუსტობას და არ მოხდეს მისი დროულად პრევენცია ან აღმოჩენა ბიზნესის შიგა კონტროლის სტრუქტურის, პოლიტიკის ან პროცედურების მიერ.

6. შიგა კონტროლის მექანიზმები ხშირად შემოიფარგლება მოვალეობების განაწილებისა და აქტივების დაცვის კონტროლის მექანიზმებით. ასეთი შეზღუდვის თვალსაზრისით მცირე ბიზნესში კონტროლის მექანიზმების შეფასება ხშირად უმნიშვნელოდ მიიჩნევა, რადგან ასეთ გარემოში კონტროლის პროცედურა ხშირად სუსტია ან საერთოდ არ არსებობს. ეს შეიძლება გამოწვეული იყოს ღირებულებით, პერსონალის ნაკლებობით, ან ბიზნესში ამ საკითხისადმი უყურადღებობით.

7. გარემოება, რომ შიგა კონტროლის მექანიზმები მცირე ბიზნესში არის სუსტი, არ გამორიცხავს აღრიცხვის ჟურნალის და ჩანაწერების სანდოობის განსაზღვრის საჭიროებას. ყოველ გადასახადის გადამხდელს გააჩნია ბიზნესის წარმოების და ბიზნეს-ოპერაციების დაცვის მეთოდები.

9.3. შიგა კონტროლის მექანიზმების განმარტება

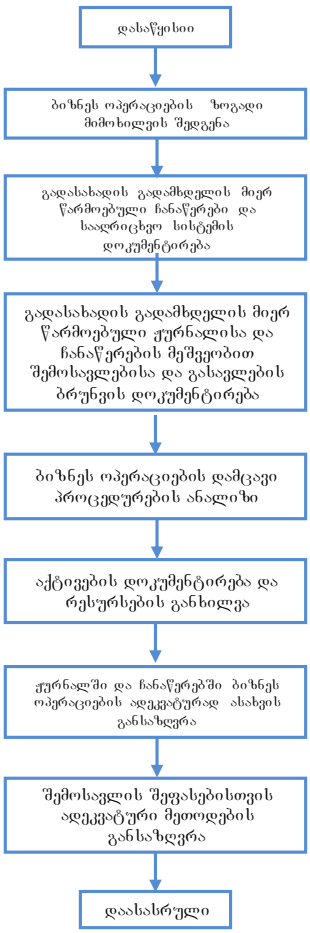
1. შიგა კონტროლის მექანიზმები განისაზღვრება, როგორც “გადასახადის გადამხდელის მიერ დადგენილი პოლიტიკა და პროცედურები ბიზნეს-ოპერაციების გამოვლენის, გაზომვისა და დაცვის და ასევე ფინანსური ინფორმაციის უზუსტობის თავიდან აცილების მიზნით.”

2. აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს გადასახადის გადამხდელის ბიზნესის სამი მთავარი ასპექტი:

- კონტროლის გარემო;
- სააღრიცხვო სისტემა;
- კონტროლის პროცედურები.

3. შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასება შეიძლება განმარტებული იყოს, როგორც აუდიტორის მიერ გაკეთებული ანალიზი ბიზნესის მთელი ოპერაციების გააზრების და შეფასების მიზნით. შეფასების პროცესის მთავარი საფეხურებია:

- კონტროლის გარემოს შესწავლა;
- აღრიცხვის სისტემის შესწავლა, და
- კონტროლის პროცედურების შესწავლა.



4. ყოველი ზემოხსენებული ნაბიჯი განხილულია ქვეთავებში. დაზუსტებისთვის, მარცხნივ მოცემულია შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასების პროცესის დიაგრამა. პროცესის ინდივიდუალური ნაბიჯები უფრო დეტალურად მოცემულია ქვემოთ ტექსტში. სქემაში მოცემულია მინიმალური ნაბიჯები, რაც უნდა გადადგას აუდიტორმა ბიზნესის მთლიანი ოპერაციების გააზრებისა და დოკუმენტირების მიზნით.

5. რამდენადაც სქემა წარმოდგენილია, როგორც სწორხაზოვანი პროცესი, შეფასების პროცესი არასწორხაზოვანია და წარმოდგენილი ნაბიჯები უნდა შესრულდეს თანმიმდევრულად, როგორც ეს ნაჩვენებია.

6. აუდიტორმა პირველ რიგში ყურადღება უნდა მიაქციოს ბიზნესის კონტროლის გარემოს გააზრებას. კონტროლის გარემო შექმნილია მრავალი ფაქტორის გამო, რაც ზეგავლენას ახდენსბიზნესის პოლიტიკასა და პროცედურებზე, შემდეგის გათვალისწინებით:

- მენეჯმენტის ფილოსოფია;
- მენეჯმენტის მუშაობის სტილი;
- ორგანიზაციის სტრუქტურა;
- პერსონალის პოლიტიკა;
- გარე ფაქტორები, რომლებიც ზეგავლენას ახდენს ბიზნესზე.

7. კონტროლის გარემოს შესაფასებლად აუდიტორს დეტალურად უნდა ესმოდეს ბიზნესის მუშაობის სტილი. ამგვარად, პირველი ნაბიჯი არის ბიზნესის ოპერაციების მიმოხილვა. გადასახადის გადამხდელთან გასაუბრება და ობიექტზე ვიზიტი მისი ბიზნესის გაცნობის მიზნით (იხ. თავი 8) წარმოადგენს სქემის განუყოფელ ნაწილს.

თაღლითობის დადგენა მენეჯმენტის მიერ

სფერო	გამოსაკვლევი საკითხი	დადგენის საშუალება	შენიშვნა
მენეჯმენტის ინფორმირებულობა	იცის თუ არა უფროსი დონის მენეჯმენტმა საწარმოში არსებული თაღლითობის რისკის შესახებ? ხორციელდება თუ არა პრევენციის ან გამოვლენის კონტროლი?	მენეჯმენტის გამოკითხვით; კონტროლთან დაკავშირებული დეტალების მოძიებით.	კონტროლის არარსებობა მიგვანიშნებს, რომ სახეზეა ინფორმირებულობის ნაკლებობა და ამიტომ რეაგირებაც არადამაკმაყოფილებელია;
მენეჯმენტის დამოკიდებულება	აქვს თუ არა მენჯმენტს თაღლითობის საწინააღმდეგო მექანიზმი?	მენეჯმენტის გამოკითხვით;	აუდიტორმა საკუთარი დამოკიდებულების ჩამოყალიბებისას უნდა მოიშველიოს საღი განსჯის უნარი – მენეჯმენტმა შეიძლება თვალი დახუჭოს თაღლითობაზე, თუ ამას რაიმე პირდაპირი ან არაპირდაპირი სარგებელი მოაქვს მენეჯმენტისთვის;
საკადრო პოლიტიკა	ზღუდავს თუ არა კომპანიის საკადრო პოლიტიკა თაღლითი თანამშრომლების დაქირავების რისკს?	მენეჯმენტის გამოკითხვით; საკადრო პოლიტიკის შემოწმებით.	შემოწმებულმა პოლიტიკამ უნდა აჩვენოს, აქცევს თუ არა მენეჯმენტი სათანადო ყურადღებას გაკეთებულ შენიშვნებს/მინიშნებებს. მაღალი რისკის მატარებელი დასაქმების სფეროები უნდა ეცნობოს კადრების განყოფილებას და უნდა განხორციელდეს იმ სფეროების დამატებითი შემოწმება, სადაც თანამშრომლების პატიოსნებასაც გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს.
მენეჯმენტის	ახორციელებს თუ არა	მენეჯმენტის გამოკითხვით;	მენეჯმენტმა უნდა დაასაბუთოს ყველა

კონტროლი	უფროსი დონის მენეჯმენტი ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის მონიტორინგს? ღებულობს თუ არა მენეჯმენტი ადეკვატურ ინფორმაციას იმ საკითხებზე, რომლებიც შემდგომ შემოწმებას საჭიროებენ?	ადგილზე არსებული კონტროლის მექანიზმებისა და ჩატარებული შემოწმებების განხილვით;	ჩატარებული შემოწმება/განხილვა, ხოლო მენეჯმენტის ხელთ არსებული ინფორმაცია საკმარისი უნდა იყოს მოულოდნელ სხვაობებთან დაკავშირებით შემდგომი გამოძიების ჩასატარებლად.
აქტივების უსაფრთხოება	არსებობს თუ არა საწარმოს აქტივების დაკარგვის რისკი ქურდობის საშუალებით?	მენეჯმენტის გამოკითხვით; უფლებამოსილების, ფიზიკური კონტროლის, მოვალეობების განაწილებისა და როტაციის, გამოვლენის კონტროლის და გამოვლენის შიშისადმი თანამშრომლების დამოკიდებულების შესწავლით.	მოთხოვნა უფლებამოსილებაზე და ფიზიკური კონტროლის არსებობასთან დაკავშირებით უნდა იყოს რეალური. უფლებამოსილება დასაბუთებული უნდა იყოს.
აქტივების განკარგვა	ხდება თუ არა აქტივების მინიმუმ სამართლიან ფასად განკარგვა?	მენეჯმენტის გამოკითხვით; ფასწარმოქმნასა და ტრანზაქციებთან დაკავშირებით უფლებამოსილების პროცედურების შემოწმებით.	განსაკუთრებით დიდი ყურადღებით უნდა მოვეკიდოთ ლიკვიდურ აქტივებს, ხოლო კონტროლმა უნდა გამოავლინოს არა მხოლოდ თაღლითობა, არამედ მოახდინოს თაღლითობის პრევენციაც. ეს მოიცავს ფიზიკური ღონისძიებების გატარებას, აგრეთვე მოვალეობების განაწილებას და რეგულარ შემოწმებებს, რათა ხელი შეეწყოს გამოვლენის შიშის დანერგვას.
კომპანიის შემოსავალი	არსებობს თუ არა კომპანიის გამო შემოსავლების შეცვლის რისკი?	მენეჯმენტის გამოკითხვით; თაღლითობის პრევენციის მიზნით არსებული კონტროლის სისტემის განხილვით.	ქრთამისა და კორუფციის შესაძლებლობა მუდმივად უნდა გვახსოვდეს. კონტროლმა უნდა მოახდინოს თაღლითობის პრევენცია, რაც გულისხმობს ეფექტურ უფლებამოსილებას, მოვალეობების განაწილებასა და წარმოებული გადახდების რეგულარულ შემოწმებას.
შესყიდვის პროცედურები	შესაძლებელია თუ არა საქონელსა და მომსახურებაზე გადახდების განხორციელება ზედმეტი ღირებულებით ან საქონელსა და მომსახურებაზე, რომელიც არ მიუღიათ?	მენეჯმენტის გამოკითხვით; თაღლითობის პრევენციის/გამოვლენის კონტროლის მექანიზმის შესწავლით.	ქრთამისა და კორუფციის შესაძლებლობა მუდმივად უნდა გვახსოვდეს. კონტროლმა უნდა მოახდინოს თაღლითობის პრევენცია, რაც გულისხმობს ეფექტურ უფლებამოსილებას, მოვალეობების განაწილებასა და წარმოებული გადახდების რეგულარულ შემოწმებას.

ბუღალტრული აღრიცხვის მასალები	შეიძლება მოხდეს ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტების გაყალბება, ქურდობის მტკიცებულებების დაფარვის მიზნით, რაც შეიძლება არ იყოს აშკარა/ხილული ან ძალზე გვიან გამოვლინდეს ზარალის პრევენციისთვის	მენეჯმენტის გამოკითხვით; ბუღალტრული აღრიცხვის ჩანაწერებზე ხელმისაწვდომობის, მოვალეობების განაწილების, გამონაკლისების დაშვებისა და მათი გამოძიების განხილვით	ქრთამისა და კორუფციის შესაძლებლობა მუდმივად უნდა გვახსოვდეს. კონტროლმა უნდა მოახდინოს თაღლითობის პრევენცია, რაც გულისხმობს ეფექტურ უფლებამოსილებას, მოვალეობების განაწილებასა და წარმოებული გადახდების რეგულარულ შემოწმებას.
კომპიუტერების უსაფრთხოება	კომპიუტერი (თუ გამოყენებაშია) შეიძლება ისე დაპროგრამდეს, რომ მიაწოდოს მცდარი მონაცემები, თაღლითობის მტკიცებულებების მოცილების მიზნით	მენეჯმენტის გამოკითხვით; კომპიუტერული უსაფრთხოების სისტემის განხილვით	ქრთამისა და კორუფციის შესაძლებლობა მუდმივად უნდა გვახსოვდეს. კონტროლმა უნდა მოახდინოს თაღლითობის პრევენცია, რაც გულისხმობს ეფექტურ უფლებამოსილებას, მოვალეობების განაწილებასა და წარმოებული გადახდების რეგულარულ შემოწმებას.

8. შიგა კონტროლის მექანიზმების მეორე მნიშვნელოვანი ასპექტი, რაზეც ყურადღება უნდა გაამახვილოს აუდიტორმა, არის გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო სისტემის გააზრება. სააღრიცხვო სისტემის გაცნობით აუდიტორი იღებს ინფორმაციას გადასახადის გადამხდელის ოპერაციების შესახებ.

9. აუდიტორი უნდა გაეცნოს ყველა სახის ოპერაციის ბუნებრივ მიმდინარეობას, შემდეგის გათვალისწინებით:

• სააღრიცხვო ჩანაწერები, რომლებიც მონაწილეობენ პროცესში; და

• ოპერაციებზე ანგარიშგება.

10. ზოგადად, ოპერაციებთან დაკავშირებით ორი ძირითადი ელემენტი განიხილება:

• ოპერაციების დაფიქსირების პროცესი ოპერაციების დაწყებიდან მათი ფინანსურ ანგარიშში ჩართვის ჩათვლით; და

• ფონდების ნაკადი ბიზნესში და ბიზნესიდან.

11. აუდიტორი უნდა გაეცნოს, თუ როგორ მუშაობს ბიზნესი ყოველდღიურად კლიენტებთან, მომწოდებლებთან, მენეჯმენტთან, გაყიდვებთან, ჩატარებულ სამუშაოსთან, განფასებასთან, ადგილმდებარეობასთან,

თანამშრობლებთან, მოქმედ აქტივებთან, პროდუქციასთან და ჩანაწერების წარმოებასთან მიმართებაში.

12. კონტროლის პროცედურები წარმოადგენს მენეჯმენტის მიერ ბიზნესის მიზნების მისაღწევად დადგენილ პოლიტიკას და პროცედურებს. კონტროლის პროცედურები გულისხმობს დადგენილ მეთოდებს, რომელთა მიზანია ბიზნეს-გეგმის შესაბამისად მუშაობის უზრუნველყოფა. მოვალეობების განაწილება არის კონტროლის უმთავრესი პროცედურა, რომლითაც ინტერესდება აუდიტორი. სათანადოდ შესრულების შემთხვევაში, მოვალეობების განაწილება ამცირებს შესაძლებლობას ნებისმიერი ადამიანისთვის დაუშვას, ან დაფაროს შეცდომები, ან უწესრიგობები დაკისრებული პასუხისმგებლობების შესრულებისას. სხვა სპეციფიკური პროცედურები მოიცავს:

• პროცედურებისა და ოპერაციების დოკუმენტირება;

• სამუშაოს ზედამხედველობა და პერიოდული მიმიხილვა დამოუკიდებელი მესამე მხარის მიერ; და

• ოპერაციების დროული აღრიცხვა.

13. მრავალ მცირე ბიზნესს ჰყავს მხოლოდ ერთი მფლობელი და არ ჰყავს დაქირავებული არც ერთი თანამშრომელი. ასეთ შემთხვევაში შეუძლებელია არსებობდეს მოვალეობების განაწილება, თუმცა შესაძლოა სხვა კონტროლის პროცედურების არსებობა შემოსავლისა და ხარჯების სწორი ანგარიშგების უზრუნველსაყოფად. რაც უფრო დიდია დაქირავებულთა რაოდენობა და რაც უფრო რთულია ბიზნესის სტრუქტურა, მით უფრო მეტი კონტროლის პროცედურები იარსებებს.

14. ყველა ბიზნესს არ ახასიათებს ერთნაირი დონის კონტროლის რისკი. ზოგ შემთხვევაში შიგა კონტროლის მექანიზმებს ითხოვს მესამე მხარე (როგორიცაა მაგალითად ფრანჩიზის შემთხვევაში). უფრო მეტიც, ბიზნესის შიგა კონტროლის მექანიზმები იგივე ტიპის ბიზნესებში შესაძლოა მნიშვნელოვნად განსხვავდებოდნენ.

ფრანჩიზი: შიგა კონტროლის მექანიზმები ჩვეულებრივ ძალიან კარგია ფრანჩიზის ტიპის კომპანიებში ფრანჩაიზერის მიერ დამოუკიდებელი აუდიტისა და გადამოწმების ჩატარების თვალსაზრისით. როგორც წესი, ფრანჩიზის საფასური დამოკიდებულია ბიზნესის მთლიან წლიურ შემოსავალზე. ფრანჩიზის მიმღებმა ჩვეულებრივ უნდა შეისყიდოს პროდუქტი ფრანჩაიზერისგან ფრანჩიზის შენარჩუნების მიზნით. ფრანჩაიზერი ითხოვს ასევე ითხოვს

მიმალური აღრიცხვების წარმოებას. რეგულარული აუდიტები, ზოგი შეტყობინებით და ზოგიც შეტყობინების გარეშე, ტარდება ფრანჩაიზერის მიერ. ფრანჩიზის ბიზნესის წარმოება შესაძლებელია კორპორაციული ან არაკორპორაციული ფორმით.

ბიზნესი ნაღდი ანგარიშსწორებით:ნაღდ ფულზე მომუშავე ბევრ მცირე ბიზნესს ჩვეულებრივ შიგა კონტროლის რამდენიმე მექანიზმი აქვს. პრაქტიკულად ყველა სახის შემოსავალი წარმოებს ნაღდი ფულით. არ არსებობს მესამე მხარე, რომელიც გადასინჯავს ოპერაციებს. ხარჯების უმეტესობის გადახდა ხორციელდება ნაღდი ფულით და ხშირად არ არსებობს ოპერაციების შესრულების დამადასტურებელი დოკუმენტები.

ვერტიკალურად ინტეგრირებული ინდუსტრიები: ზოგადად, ვერტიკალურად ინტეგრირებულ ინდუსტრიებში აღრიცხვის მეთოდები და პროცედურები არის მკაცრად განსაზღვრული. პერიოდული შემოწმებები ტარდება სისტემასთან შესაბამისობის დადგენის მიზნით. შემოსავლის დიდი ნაწილი არ გენერირდება ნაღდი ფულით წარმოებული ოპერაციების მეშვეობით. ხარჯების უმეტესობა იფარება ჩეკების მეშვეობით და არის კარგად დოკუმენტირებული. საავტომობილო ბაზრის ახალი სეგმენტი არის ინტეგრირებული ინდუსტრიის კარგი მაგალითი.

9.4. შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასების რეზიუმე

1. შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის შემოწმება ყველა ოპერაციის გადასინჯვის გარეშე. გადასახადის გადამხდელის მდგომარეობის სიღრმისეული გადასინჯვა შესაძლებელია მხოლოდ შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასებისა და დოკუმენტირების გზით, კონტროლის გარემოს, სააღრიცხვო სისტემის და საკონტროლო პროცედურების ჩათვლით.

შიგა კონტროლის მექანიზმების სტრუქტურა

ფუნქცია	სფერო	პრობლემა
კონტროლის გარემო	ორგანიზაციული სტრუქტურა	არის თუ არა სტრუქტურა ეფექტური? მენეჯმენტისა და დირექტორების როლი.
	შიგა აუდიტი	არის თუ არა შიგა აუდიტი პატიოსანი, სანდო, და დამოუკიდებელი?
	მენეჯმენტის	არის თუ არა მენეჯმენტის ინფორმაცია სწორი და

	ინფორმაცია	შესაბამისი?
	ბიზნესის კონტროლი	არსებობს თუ არა ადეკვატური პოლიტიკა და პროცედურები?
	მენეჯმენტის თაღლითობა	შეუძლია თუ არა მენეჯმენტს გაააუქმოს შიგა კონტროლის მექანიზმები და მოახდინოს ფინანსური ანგარიშგების უწყისებით მანიპულირება?
	კომპიუტერული ოპერაციები	არსებობს თუ არა მენჯმენტის კონტროლის ეფექტური სისტემა?
	სხვა ოპერაციები	არსებობს თუ არა მენჯმენტის კონტროლის ეფექტური სისტემა?
სააღრიცხვო სისტემები	ოპერაციების კონტროლი	იძლევა თუ არა სააღრიცხვო სისტემა იმის საშუალებას, რომ ოპერაციის ასახვა მოხდეს ფინანსური ანგარიშგების უწყისში?
	ფინანსური ანგარიშგების უწყისების კომპილაცია	არის თუ არა ოპერაციის აღწერილობა საკმარისი და ზუსტი, რომ უზრუნველყოფილ იქნას მისი სწორად აღრიცხვა ფინანსური ანგარიშგების უწყისში?
	თაღლითობა	არის თუ არა ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემა ადეკვატური საიმისოდ, რომ შეზღუდოს უზუსტობები?
შიგა სააღრიცხვო კონტროლის მექანიზმები	საქმეების კონტროლი	არის თუ არა საქმეები მიმდინარე და სწორი?
		სათანადოდ ხდება თუ არა აქტივების მოძრაობის დამტკიცება და აღრიცხვა?
		შესაბამისად არის თუ არა დაცული უწყისები არაავტორიზებული ცვლილებებისგან?
		შესაბამისად არის თუ არა დაცული უწყისები არაავტორიზებული ცვლილებებისგან?

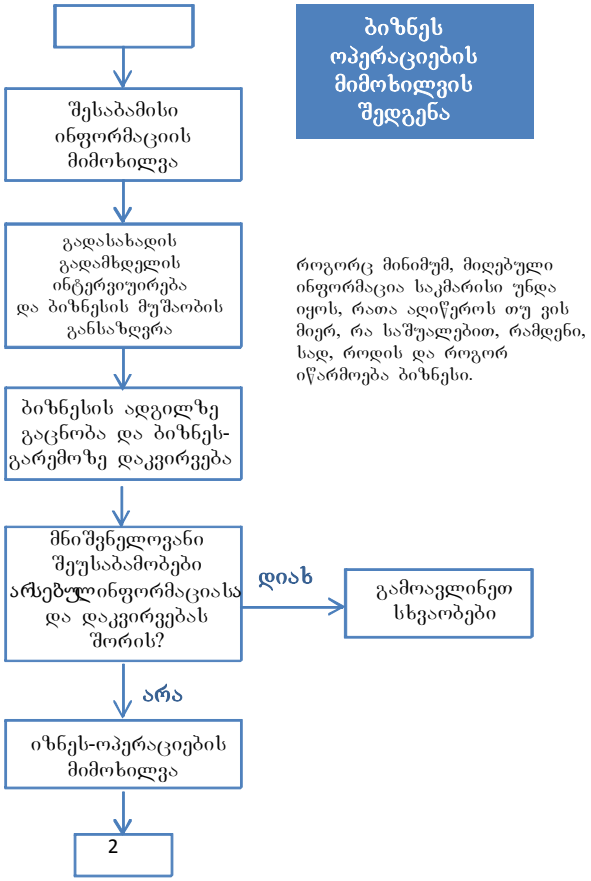
2. შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასებისას აუდიტორმა სრულად უნდა მიმოიხილოს არსებული პროცედურები. უნდა ჩატარდეს შესაბამისი ტესტირება გადასახადის გადამხდელის ჩანაწერების ვარგისიანობის დასადგენად და მტკიცებების მოსაპოვებლად.

3. შიგა კონტროლის მექანიზმების შესახებ ინფორმაციის მიღება შესაძლებელია გადასახადის გადამხდელთან და/ან მისი წარმომადგენელთან გასაუბრების, დოკუმენტების და ჩანაწერების შემოწმების და გადასახადის გადამხდელის საქმიანობასა და ოპერაციებზე დაკვირვების გზით.

4. შიგა კონტროლის მექანიზმების ყოვლისმომცველი შეფასების ჩასატარებლად აუდიტორმა უნდა მოახდინოს ბიზნეს-ოპერაციების და

სააღრიცხვო სისტემის დოკუმენტირება. ყველა საგადასახადო აუდიტი არ საჭიროებს შიგა კონტროლის მექანიზმების ყოვლისმომცველ შეფასებას. Aუდიტორმა უნდა იმსჯელოს ინდივიდუალური აუდიტის მიზნების საფუძველზე და გაიაზროს საგადასახადო რისკი, რათა განსაზღვროს, თუ რა დონეზე უნდა მიმოიხილოს შიგა კონტროლის მექანიზმები.

5.ბიზნეს-ოპერაციების დოკუმენტირება: ბიზნეს-ოპერაციების დოკუმენტირება: შეადგინეთ ბიზნეს-ოპერაციების მიმოხილვა. როგორც მინიმუმ, მიღებული ინფორმაცია უნდა ასახავდეს, თუ ვის მიერ, რა საშუალებით, რამდენი, სად, როდის და როგორ იწარმოება ბიზნესი.



6. დაასაბუთეთ სააღრიცხვო სისტემა: განსაზღვრეთ, თუ რა სააღრიცხვო ჟურნალი და ჩანაწერები იწარმოება. როგორც მინიმუმ, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს:

როგორია პირველადი ჩანაწერების ჟურნალი, კომპიუტერიზებულია? რა დამატებითი ჩანაწერები იწარმოება (ფაქტურა და ა.შ)? რა სახის ანგარიშები მზადდება, რა სიხშირით და ვის მიერ?

როგორ ხდება შემოსავლის მიღება? როგორ ხდება ხარჯების გასტუმრება, ვინ არის პასუხისმგებელი შემოსავლებისა და ხარჯების მიღებასა და აღრიცხვაზე;

ვინ ამოწმებს ელ-ფოსტას, შეაქვს ანგარიშზე დეპოზიტი, წერს ჩეკს, ამტკიცებს ხარჯებს (ორივე ჩვეულებრივი და განსაკუთრებული), ხელს აწერს ჩეკს, შეაქვს სააღრიცხვო სისტემაში, ამზადებს ანგარიშ–ფაქტურას, ადარებს ანგარიშ–ფაქტურებს, ხელი მიუწვდება სალაროს აპარატზე, იღებს და აჯერებს საბანკო ამონაწერებს.

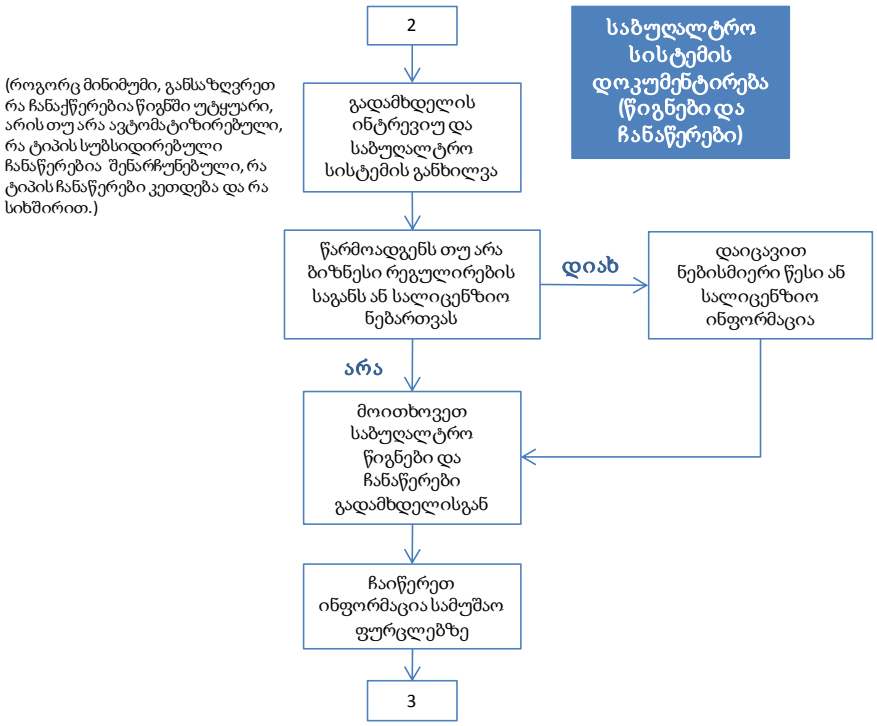
7. დაასაბუთეთ ოპერაციების ნაკადი: გააკეთეთ სააღრიცხვო ჟურნალებისა და ჩანაწერების მეშვეობით შემოსავლებისა და ხარჯების ბრუნვის მონახაზი. განსაზღვრეთ ცვლილებები ჟურნალში. არსებობს თუ არა აღრიცხვის სისტემა არადაბეგვრადი შემოსავლებისთვის? არსებობს თუ არა აღრიცხვის ჟურნალში და ჩანაწერებში აღრიცხვის სისტემა სალაროს შემოსავალ-გასავლისთვის? ეყრდნობა თუ არა გადასახადის გადამხდელი მესამე მხარის მიერ მოწოდებულ ინფორმაციას? არის თუ არა გადასახადის გადამხდელის ფასნამატი იდენტიფიცირებადი? იყენებს თუ არა გადასახადის გადამხდელი სააღრიცხვო ჟურნალს და ჩანაწერებს გადასახადების გარდა სხვა მიზნებისთვის? ასახავენ თუ არა სააღრიცხვო ჟურნალები და ჩანაწერები მარეგულირებელ და სალიცენზიო მოთხოვნებს?

8. აღრიცხვისა და ჩანაწერების წარმოების სისტემა უნდა ახსნას სისტემის მცოდნე ადამიანმა. შესაბამისი ადამიანი შეიძლება იყოს გადასახადების გადამხდელი, ან გადასახადების გადამხდელის დაქირავებული პერსონალი ან მისი წარმომადგენელი. უმთავრესია, ეს ადამიანი კარგად იცნობდეს გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო სისტემას. გადასახადის გადამხდელის მიერ სააღრიცხვო ჟურნალისა და ჩანაწერების განმარტება უნდა მოიცავდეს შემდეგს:

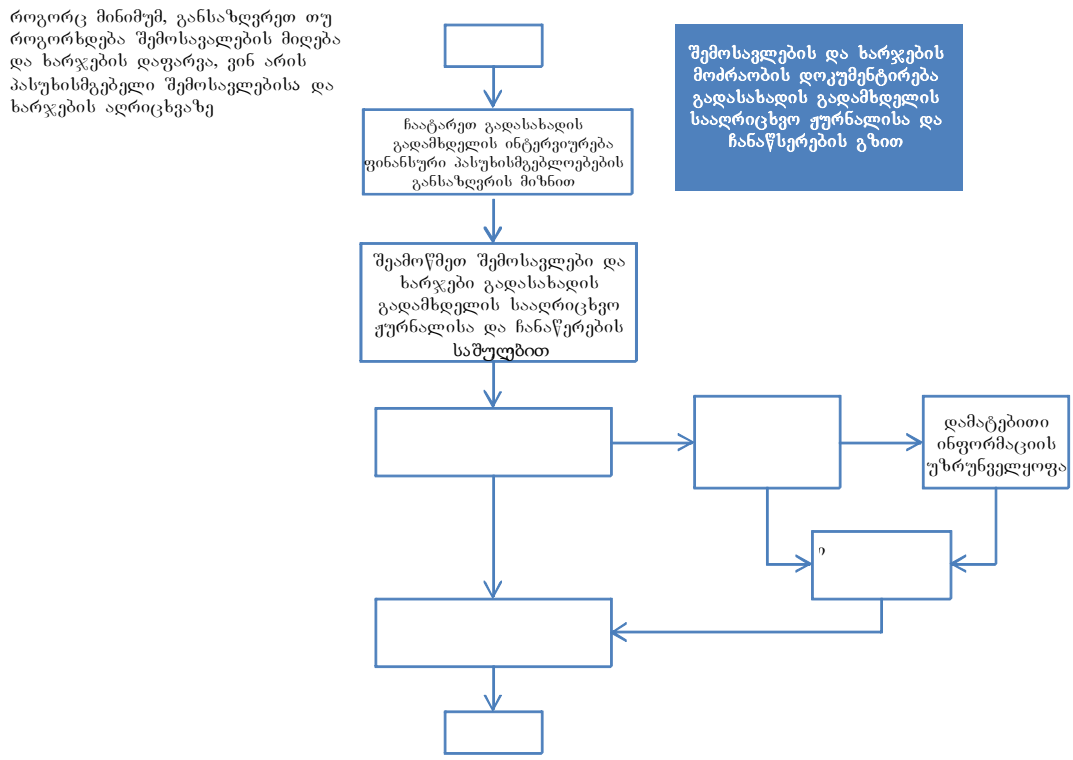
- ტრანსაქციების მიმდინარეობა, დაწყებული პირველი ტრანსაქციიდან მთელი საბუღალტრო ჩანაწერების გავლითა და გადასახადებთან შედარებით;

- სპეციფიკური შემოსავლების, ხარჯების და არსებობის შემთხვევაში ბალანსის უწყისის ელემენტების შემოწმება სააღრიცხვო სისტემაში (სააღრიცხვო სისტემა მოიცავს სააღრიცხვო ჟურნალს და ყველა ინფორმაციას);

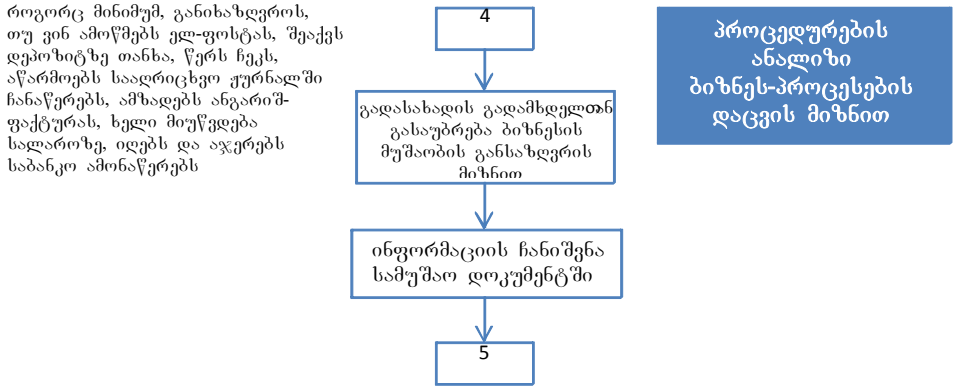
- შესაძლებლობის შემთხვევაში, შესყიდვის და ინვენტარის შემოწმება გაყიდული საქონლის ღირებულების გზით.



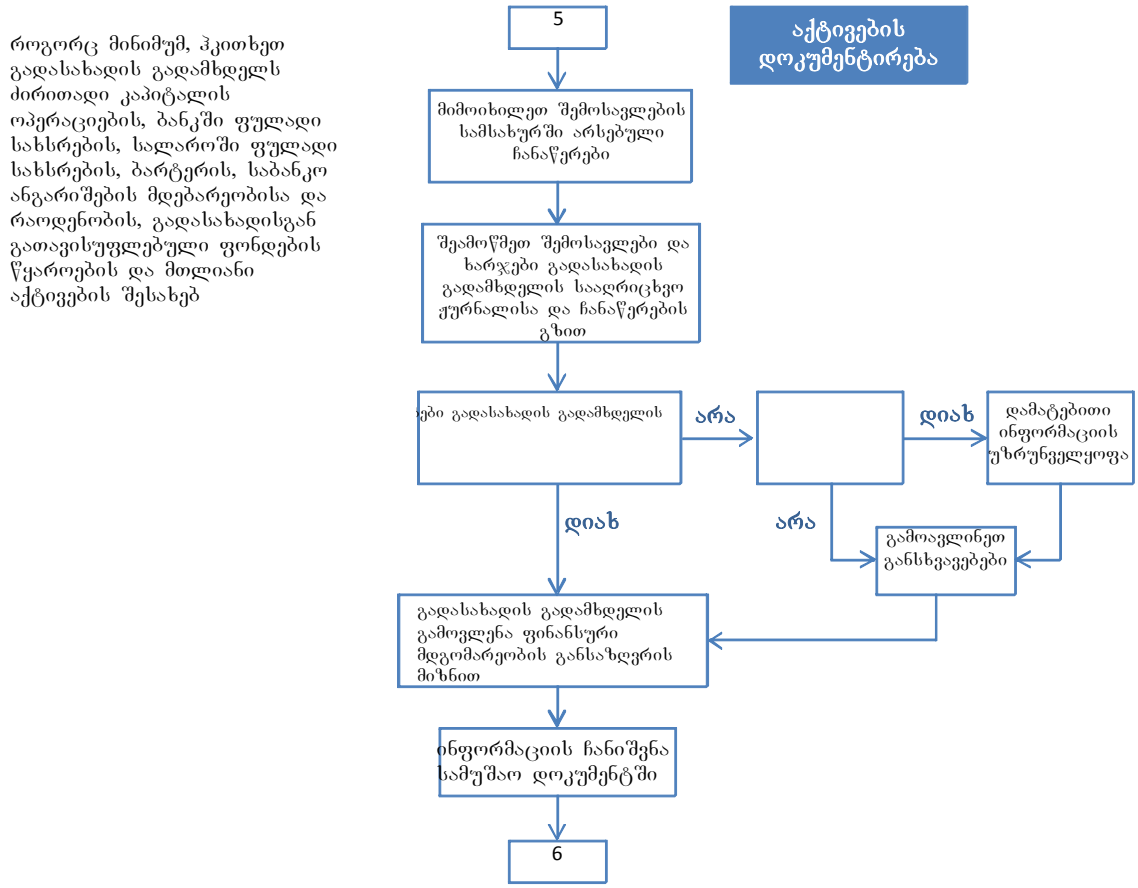
ჩ



9. **დაასაბუთეთ ბიზნეს-ოპერაციების დასაცავად დადგენილი პროცედურები:** გადასინჯეთ პროცედურები, რომლებიც შექმნილია გადასახადის გადამხდელის ბიზნესის დასაცავად. აქტივები უნდა იყოს დაზღვეული და დაქირავებული პერსონალი, რომელიც ნაღდ ფულს განკარგავს, შეიძლება იყოს მკაცრი ზედამხედველობის ქვეშ.



10. **დაასაბუთეთ აქტივები:** განსაზღვრეთ გადასახადის გადამხდელის ბიზნესის და პირადი აქტივების, ძირითადი შენაძენების, საბანკო ანგარიშებისა და ნაღდი ფულის ჩათვლით. როგორც მინიმუმ, გადასახადის გადამხდელი და/ან მისი წარმომადგენელი უნდა გამოიკითხოს ძირითადი კაპიტალის ოპერაციების, ბანკში ფულადი სახსრების, სალაროში ფულადი სახსრების, ბარტერის, საბანკო ანგარიშების მდებარეობისა და რაოდენობის, გადასახადისგან გათავისუფლებული ფონდების წყაროების და მთლიანი აქტივების შესახებ.



9.5. გასაუბრების ჩატარების მეთოდოლოგია

1. ბიზნესის კონტროლის სტრუქტურის შესაფასებლად საჭირო ცოდნის უდიდესი ნაწილის მიღება იმ ადამიანებთან გასაუბრების შედეგად, რომლებიც ფლობენ პირველად ცოდნას ბიზნესის შესახებ ან ბიზნესის ოპერაციებზე დაკვირვების შედეგად, სიღრმისეული გასაუბრება Bბიზნესის იმ მფლობელთან, რომელიც ჩართულია ბიზნესში ყველა დონეზე, არის კონტროლის სტრუქტურის განსაზღვრის საუკეთესო გზა.

2. მიუხედევად იმისა, რომ ბიზნესის მფლობელთან გასაუბრება არის იდეალური ვარიანტი, აუდიტორი ვერ მოსთხოვს გადასახადის გადამხდელს თან ახლდეს უფლებამოსილ წარმომადგენელს გასაუბრებაზე. თუმცა აუდიტორმა გადასახადის გადამხდელს უნდა მოსთხოვოს ნებაყოფლობითი დასწრება.

3. როდესაც საქმე გაქვთ ადამიანთან, რომელიც ცდილობს დაამახინჯოს ან დამალოს ინფორმაცია, გასაუბრების დროს მიღებული ნებისმიერი ინფორმაცია უნდა გადამოწმდეს კონტროლის მექანიზმების ტესტირების გზით, როგორიცაა დოკუმენტებისა და ანგარიშების შემოწმება და ბიზნეს-ოპერაციებზე დაკვირვება.

4. შიგა კონტროლის სისტემის შესაბამისობის ტესტირება უნდა განხორციელდეს გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილ აღწერილობასთან მიმართებაში. დააკვირდით ოპერაციებს მთელს სააღრიცხვო პროცესში:

- შეარჩიეთ სხვადასხვა სახის ოპერაციები;
- ეძებეთ შესაბამისობა მსგავსი ან განმეორებადი ოპერაციების ჩანაწერებში;
- განსაზღვრეთ წერტილი, სადაც არსებული შიგა კონტროლის მექანიზმები შესაძლოა კითხვის ქვეშ იდგეს.

5. ეტაპების გავლის შემდგომ აუდიტორი გადაწყვეტს, თუ რამდენად საკმარისად ასახავს სააღრიცხვო ჟურნალი და ჩანაწერები ბიზნეს-ოპერაციებს. შემდგომ, შემოსავლებისა და სხვა საკითხების შესამოწმებლად აუდიტორს შეუძლია შეარჩიოს შესაბამისი სიღრმე და მეთოდები შიგა კონტროლის მექანიზმების შეფასების საფუძველზე.

6. გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო ჟურნალის სანდოობის დადგენის შემთხვევაში, შემოსავლის შემოწმება შესაძლებელია მოიცავდეს გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო ჟურნალისა და ჩანაწერების პირდაპირ ტესტირებას. სააღრიცხვო ჟურნალისა და ჩანაწერების გამოყენებით შემოწმების პროცედურის მაგალითი შეიძლება იყოს:

• შემოსავლებში კონკრეტულ პუნქტებზე თვალის გადევნება;

• სააღრიცხვო ჟურნალსა და ჩანაწერებში შერჩეული შემოსავლის ტესტირება;

• გადასახადის გადამხდელის ფასნამატის შედარება ხარჯების ყოველ ჩანაწერთან;

• კლიენტების ანგარიშების შედარება შემოსავალთან;

• ჟურნალში შეტანილი მონაცემების კორექტირებების ანალიზი და სხვაობები ჟურნალებსა და საგადასახადო დეკლარაციას შორის.

7. გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო ჟურნალის არასანდოობის დადგენის შემთხვევაში, შემოსავლის შემოწმება უნდა მოიცავდეს არაპირდაპირ ანალიზს. იხ. არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით აუდიტის წარმოების მეთოდოლოგია შემოსავლის განსაზღვრის მიზნით.

***როგორც მინიმუმ, განსაზღვრეთ:**

• არის თუ არა გადასახადის გადამხდელის ფინანსური მდგომარეობა შემოსავლის პროპორციული?

• დაფიქსირდა თუ არა ცვლილებები სააღრიცხვო ჟურნალში?

• გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო ჟურნალი და ჩანაწერები შეიცავენ თუ არა არადაბეგვრადი შემოსავლის აღრიცხვის სისტემას?

• გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო ჟურნალი და ჩანაწერები შეიცავენ თუ არა ნაღდი ხარჯების სააღრიცხვო სისტემას?

• გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო ჟურნალი და ჩანაწერები შეიცავენ თუ არა ნაღდი შემოსავლის სააღრიცხვო სისტემას?

• გადასახადის გადამხდელი ეყრდნობა თუ არა ინფორმაციას, რომელიც მესამე მხარისგან წარმოიქმნება?

• განახორციელა თუ არა გადასახადის გადამხდელმა საკუთარი ფასნამატის განსაზღვრა?

• გადასახადის გადამხდელი იყენებს თუ არა სააღრიცხვო ჟურნალს და ჩანაწერებს საგადასახადოს გარდა სხვა მიზნებისთვის?

• გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო ჟურნალი და ჩანაწერები ითვალისწინებს თუ არა წესებს და ლიცენზირებას?

**** აუდიტის პროცედურებში გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო ჟურნალის და ჩანაწერების გამოყენების ზოგიერთი მაგალითი:**

• შემოსავლებში კონკრეტულ პუნქტებზე თვალის გადევნება;

• სააღრიცხვო ჟურნალსა და ჩანაწერებში შერჩეული შემოსავლის ტესტირება;

• გადასახადის გადამხდელის ფასნამატის შედარება ხარჯების ყოველ ჩანაწერთან;

• კლიენტების ანგარიშების შედარება შემოსავალთან;

• ჟურნალში შეტანილი მონაცემების კორექტირებების ანალიზი და სხვაობები ჟურნალებსა და საგადასახადო დეკლარაციას შორის.

***** შემოწმების პროცედურის ზოგიერთი მაგალითი, რომლებსაც თავისთავად აქვს ადგილი შემოსავლებისას:**

• შეადარეთ გადასახადის გადამხდელის გაყიდვები ბიზნესის სტანდარტებთან შემოსავლის დარიცხვის სტატისტიკის გამოყენებით;

• გამოიყენეთ არაპირდაპირი მეთოდები (საბანკო დეპოზიტების სიღრმისეული ანალიზი, ფონდების წყარო და გამოყენება, წმინდა ღირებულება და ა.შ);

• გადაამოწმეთ შემოსავალი მესამე მხარისგან მიღებული ინფორმაციის მეშვეობით, ანუ დაუკავშირდით მთავარ კლიენტებს;

• შეამოწმეთ გადასახადის გადამხდელის დეკლარირებული შემოსავალი მარეგულირებელი და ლიცენზიის გამცემი წყაროსაგან მიღებული ინფორმაციით.

თავი10: არსებითი შემოწმება –მიმოხილვა

10.1. შესავალი

1. შესწავლა და გასვლითი სამუშაოები იწყება საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე, როდესაც ხორციელდება გადასახადის გადამხდელთან პირველადად დაკავშირება, მასთან გასაუბრება და საწარმოს ობიექტის დათვალიერება. სავსებით შესაძლებელია, რომ აუდიტორმა დაგეგმვის ეტაპზე განახორციელოს მაღალი დონის შემოწმება, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ ფიქრობს, რომ გადასახადებთან დაკავშირებული რისკები მცირეა და ზოგადი შემოწმების შედეგად შეიძლება შეიქმნას მოსახერხებელი პირობა აუდიტის დასრულებისთვის.

2. საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის ეტაპის შედეგი იქნება აუდიტის გეგმა, სადაც გამოვლენილია რისკის სფეროები, რომელსაც აუდიტორი უფრო დეტალურად შეამოწმებს. მნიშვნელოვანია შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- საგადასახადო აუდიტის გეგმა არის „ცოცხალი დოკუმენტი.“ თუ აუდიტორის მიერ ჩატარებული გასვლითი სამუშაოს შედეგად გამოვლინდა გადასახადებთან დაკავშირებული რისკები, რომლებიც არ გამოვლენილა დაგეგმვის ეტაპზე, საჭიროა აუდიტის გეგმის (ზედამხედველის დასტურის საფუძველზე) გაფართოება და ახალი რისკების დამატება. ანალოგიურად, თუ გასვლითი სამუშაოების შედეგად გამოვლინდა, რომ დაგეგმვის ეტაპზე გამოვლენილი რისკები არ არის რეალური, შეიძლება გამართლებული იყოს მისი ადრე დასრულება.
- სახელმძღვანელოს წინამდებარე ნაწილში განხილულია სხვადასხვა პროცედურები, რომელთა გამოყენებაც აუდიტორს შეუძლია გადასახადის გადამხდელის კანონმორჩილებასთან დაკავშირებული საკითხების შესამოწმებლად. საგადასახადო აუდიტის ეფექტური გეგმის შესამუშავებლად (სახელმძღვანელოს ნაწილი 2) აუდიტორი უკვე უნდა იცნობდეს ამ გზებს და მათი მუშაობის პრინციპს.

10.2. სააღრიცხვო სისტემის შეფასება

1. საგადასახადო აუდიტში საკვანძო საკითხს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო წიგნებისა და დოკუმენტაციის სანდოობა.

- თუ სააღრიცხვო დოკუმენტაცია სანდოა, საგადასახადო აუდიტის ფარგლებში ჩატარდება გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო დოკუმენტაციის პირდაპირი მეთოდით შემოწმება.
- თუ სააღრიცხვო დოკუმენტაცია არ არის სარწმუნო, შემოსავლის დასადგენად, სავარაუდოდ, არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენება გახდება საჭირო.

2. საბოლოო გადაწყვეტილების მიღება გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო დოკუმენტაციის სანდოობის თაობაზე აბსოლუტურად მკაფიოდ გამოიკვეთება მხოლოდ აუდიტის დასრულებისას. აუდიტორი საგადასახადო შემოწმების მთელი მსვლელობის განმავლობაში მიიღებს ნათელ სიგნალებს საკითხთან დაკავშირებით. მაგალითად, დაგეგმვის პროცესის ფარგლებში შიგა კონტროლის სისტემებთან დაკავშირებით ზოგადი ინფორმაციის მოძიების ერთ–ერთ მიზანს წარმოადგენდა წინასწარი წარმოდგენის შექმნა სააღრიცხვო დოკუმენტაციის სანდოობის შესახებ. აუდიტის გაგრძელებასთან ერთად არსებითი შემოწმების შედეგად უფრო მკაფიოდ გამოიკვეთება, თუ რამდენად ხარისხიანი და სანდოა გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო დოკუმენტაცია.

3. აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო დოკუმენტაციის სანდოობა არ განისაზღვრება მხოლოდ ანგარიშგების ხარისხით და თანმხლები დოკუმენტების არსებობით. შესაძლებელია, რომ გადასახადის გადამხდელს აბსოლუტურად გამართული ჰქონდეს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია, თუმცა აღნიშნული დოკუმენტები არანაირად არ ასახავდეს გადასახადის გადამხდელის ფაქტობრივ საქმიანობას. ზემოაღნიშნული არ გულისხმობს, რომ აუდიტორს მსგავსი შემთხვევების მოლოდინი უნდა შეექმნას. **პრაქტიკაში, თუ ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემა გამართული და თანმიმდევრულია, სავადაუროდ, სააღრიცხვო დოკუმენტაცია იქნება სანდო.** თუმცა, თუ შემოწმების შედეგად გამოვლინდა, რომ გადასახადის გადამხდელს აქვს აღურიცხავი შემოსავალი, აბსოლუტურად სწორი და სათანადო იქნება, რომ აუდიტორმა, ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტაციასთან ერთად, სხვა მასალებიც შეისწავლოს რეალური ვითარების დასადგენად.

4. თუ აუდიტორის დაკვირვებით გადასახადის გადამხდელის შიგა კონტროლის სისტემები გამართულია და წყარო დოკუმენტების წარმომადგენლობითი ნიმუში ბიზნეს–ოპერაციების თითოეულ ეტაპზე შეესაბამება ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის სათანადო ანგარიშებს, ამ ანგარიშებში მითითებული მონაცემები კი – გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დეკლარაციების შესაბამის გრაფებში მითითებულ თანხებს, გონივრული იქნება წინასწარი დასკვნის გამოტანა, რომ გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო დოკუმენტაცია სანდოა. თუმცა, სანდოობის შესახებ საბოლოო გადაწყვეტილების მიღება არ მოხდება საგადასახადო აუდიტის დასრულებამდე, ვინაიდან შემოწმების შედეგად თაღლითობის ან/და აღურიცხავი შემოსავლის შემთხვევის გამოვლენის შესაძლებლობა ამ ეტაპზე გამორიცხული არ არის.

10.3. არსებითი შემოწმება

თავი 11: სააღრიცხვო დოკუმენტაციის შემოწმება

1. აუდიტორმა გადასახადის გადამხდელის ანგარიშგების შემოწმება უნდა დაიწყოს ზოგადად ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის საიმედოობის შემოწმებით.

ეს მოიცავს ბიზნეს–ოპერაციების თითოეულ ეტაპზე წყარო-დოკუმენტების წარმომადგენლობითი ნიმუშის შერჩევას და ამ დოკუმენტების შედარებას ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის შესაბამის ანგარიშებთან გადასახადის სათანადოდ აღრიცხვაში დარწმუნების მიზნით. ამის შემდგომ აუდიტორი სააღრიცხვო ჩანაწერების მონაცემებს ადარებს საგადასახადო დეკლარაციებთან.

თავი 12: არსებითი შემოწმების მეთოდები

2. მას შემდეგ, რაც დადგინდება ზოგადად ანგარიშების საიმედოობა, აუდიტორმა უნდა დაიწყოს აუდიტის წინმსწრებ და საწყის ეტაპებზე გამოვლენილი ანგარიშების შემოწმება. აუდიტორმა ნიმუშების შერჩევის მეთოდების გამოყენებით უნდა გადაამოწმოს ანგარიშების სიზუსტე, ნაცვლად თითოეული ოპერაციის შემოწმებისა (სექცია 12.7). მე–12 თავში განხილულია საბანკო ანგარიშის შედარება, საბალანსო უწყისის ანალიზის გამოყენება, მთლიანი შემოსავლების შემოწმება, გაყიდული სასაქონლო–მატერიალური მარაგების ღირებულების შემოწმება, და საოპერაციო ხარჯების შემოწმება.

თავი 13: განსაკუთრებული საკითხები

3. მე–13 თავში განხილულია საგადასახადო შემოწმებასთან დაკავშირებული საკითხები, რომლებიც დაკავშრიებულია საბაზრო ფასების გამოყენებასთან როგორც საერთაშორისო (სექცია 13.1. საერთაშორისო ოპერაციების შეფასების შესახებ), ისე ქვეყნის შიგნით განხორციელებული ოპერაციებისათვის (მე–13 თავის მე–2 პუნქტი). მე–13 თავში განხილულია აგრეთვე მიკრო და მცირე საწარმოების აუდიტთან დაკავშირებული საკვანძო საკითხები (მე–13 თავის მე–3 პუნქტი).

თავი 14: არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენება

4. აღურიცხავი შემოსავლების ან არასათანადო დოკუმენტაციის წარმოების ნიშნების არსებობის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის ფაქტობრივი შემოსავლის დასადგენად აუდიტორმა არაპირდაპირი მეთოდები უნდა გამოიყენოს. არაპირდაპირი მეთოდები, რომლებიც მიმართულია საგადასახადო ვალდებულებების დადგენაზე აღდგენის მეთოდით, აღწერილია მე-14 თავში. იმის გამო, რომ არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებისას, როგორც წესი, ყურადღება მახვილდება გადასახადის გადამხდელის გაყიდვების სწორი მოცულობის დადგენაზე, არსებობს მრავალი საერთო საკითხი მე–14 თავში წარმოდგენილ არაპირდაპირ მეთოდებსა და 12.3. სექციაში განხილულ მთლიანი შემოსავლების შემოწმებებს შორის. აუცილებელია მათი ცალ–ცალკე განხილვა. მე–12 თავის მიხედვით აუდიტორს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით უნდა შეექმნას წარმოდგენა იმის თაობაზე, თუ რამდენად სწორად ახდენს გადასახადის გადამხდელი გაყიდვების ანგარიშგებას. შემოსავლების ოდენობის განსაზღვრისათვის არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შესახებ გადაწყვეტილების მიღების შემდეგ, აუდიტორმა კიდევ უფრო მეტი სიფრთხილე უნდა გამოიჩინოს გამოსაყენებელი მონაცემების და მათი გამოყენების გზის

თვალსაზრისით. არსებობს მნიშვნელოვანი პრაქტიკული განსხვავება გადასახადების შესაძლო შემცირების გამოსავლენად არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებასა (მე–12 თავი) და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებას შორის დარიცხვის მიზნით შემოსავლების სავარაუდო ოდენობის განსაზღვრის მიზნით (მე–14 თავი).

10.4. გადასინჯვის სირთულე

1. ყოველი აუდიტის შემთხვევაში გამოყენებული მიდგომა მისადაგებული უნდა იყოს შემოწმების ფაქტებსა და გარემოებებზე, გადასახადების მხრივ მოსალოდნელ რისკებთან და აუდიტის მიზნებთან შემოსავლების სამსახურის უფრო ვრცელი (სტრატეგიული) აუდიტის მიზნების ჭრილში.

2. სახელმძღვანელოს მესამე ნაწილის მიზანს არ წარმოადგენს აუდიტორისათვის ოფიციალური პროცედურის განსაზღვრა. საჭირო პროცედურის შესახებ გადაწყვეტილება აუდიტორმა უნდა მიიღოს გადასახადის გადამხდელის რისკის პროფილის საფუძველზე. აღნიშნული რისკის პროფილის მიხედვით უნდა მოხდეს აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის შემოწმების სირთულის შესახებ გადაწყვეტილების მიღება. აუდიტორმა ეს საკითხები უნდა განიხილოს და შეათანხმოს თავის ზედამხედველთან საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე. მან აუდიტის პროცესში შეთანხმებული პროცედურების სათანადოობასთან დაკავშირებული ნებისმიერი საკითხი ზედამხედველთან უნდა განიხილოს.

თავი 11: სააღრიცხვო ჟურნალებისა და ჩანაწერების შემოწმება

11.1. ნაბიჯი 1: არსებული სააღრიცხვო ჟურნალებისა და ჩანაწერების განსაზღვრა

1. გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო ჟურნალებისა და ჩანაწერების შემოწმება ორ მთავარ მიზანს ემსახურება. ესენია:

- არსებითი შეცდომების არარსებობის ალბათობის ანალიზი;
- იმისი დადგენა, თუ რამდენად ნამდვილია (კანონიერია) ცალკეული ოპერაცია, ადგილი ხომ არ აქვს გამოტოვებებს, რამდენად სწორად არის მითითებული ღირებულება, კლასიფიკაციის სათანადოობა, სათანადო პერიოდში თუ არის გატარებული.

2. აღნიშნული შემოწმების შედეგად აუდიტორი შეძლებს წინასწარი შეფასების გაკეთებას გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო დოკუმენტაციის სანდოობასთან დაკავშირებით.

3. პირველ საფეხურს წარმოადგენს იმის განსაზღვრა, თუ რა სააღრიცხვო ჟურნალები და ჩანაწერები არსებობს შესამოწმებლად.

4. გადასახადის გადამხდელმა შეიძლება წარმოადგინოს ქვითრები და გადახდილი ჩეკები დეკლარაციაში მითითებული მონაცემების დასამოწმებლად. ბიზნესს შეუძლია გამოიყენოს ერთმაგი გატარების სისტემა და გატარებები აწარმოოს ყოველდღიურად, ყოველკვირეულად, ან ყოველთვიურად და ჯამურად, ან გამოიყენოს ორმაგი გატარების სისტემა. რუტინული ბუღალტრული აღრიცხვა შეიძლება განხორციელდეს კომპიუტერიზებული ან მანუალური საშუალებებით.

შესამოწმებელი ჟურნალები და ჩანაწერები

5. გასვლითი აუდიტის პროცესში საგადასახადო აუდიტორის მიერ შეიძლება შემოწმდეს შემდეგი დოკუმენტები. ამ დოკუმენტებიდან ყველა მათგანის შემოწმება ყოველთვის არ იქნება აუცილებელი, თუმცა აუდიტორმა ეს ინფორმაცია უნდა გამოიყენოს სახელმძღვანელოდ და მოითხოვოს ის დოკუმენტები, რომლებიც კონკრეტული საქმისთვის შესაბამისი და სათანადოა:

- გადახდილი ანგარიშ–ფაქტურები შესამოწმებელი წლი(ებ)სთვის, მიმწოდებლების მიხედვით;
- ნაღდი ფულით ანაზღაურებული შესყიდვების ჩამონათვალი;
- გაყიდვები, ნაღდი ფულით ანგარიშსწორების ქვითრები, შესყიდვები და მთავარი წიგნები;

- მაკორექტირებელი გატარებები ისეთი ელემენტებისათვის, როგორიცაა გაყიდვები, გადახდილი აქციზები;
- საკონტროლო სალარო–აპარატის ქაღალდების ფირი ყოველი დღისთვის;
- ამონაწერები საბანკო ანგარიშიდან (ანგარიშები ადგილობრივ და უცხოურ ბანკებში) შესამოწმებელი პერიოდისათვის, მათ შორის, დეპოზიტის ბლანკები;
- სამუშაო დოკუმენტები, რომლებიც ასაბუთებს სასაქონლო-მატერიალური მარაგების გამოთვლას;
- იმ კომპანიების სია, რომლებიც ახდენენ ისეთი შეღავათების შეთავაზებას, როგორიცაა ფასდათმობა;
- ნებისმიერი არადაბეგვრადი შემოსავლის შესაბამისი დოკუმენტაცია.

11.2. ნაბიჯი 2: განმარტებების მიღება სააღრიცხვო ჟურნალებთან და ჩანაწერებთან დაკავშირებით

1. შემდგომ აუდიტორმა გადასახადის გადამხდელისგან უნდა მიიღოს სააღრიცხვო ჟურნალებთან და ჩანაწერებთან დაკავშირებული განმარტებები. ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემასთან დაკავშირებული განმარტებები უნდა გააკეთოს სისტემაში ყველაზე კარგად გათვითცნობიერებულმა პირმა. ეს შეიძლება იყოს გადასახადის გადამხდელი, გადასახადის გადამხდელის თანამშრომელი ან წარმომადგენელი. მთავარია, რომ ეს პირი იცნობდეს გადასახადის გადამხდელის აღრიცხვის სისტემას.

2. გადასახადის გადამხდელის მიერ სააღრიცხვო ჟურნალებსა და ჩანაწერებთან დაკავშირებული განმარტება უნდა მოიცავდეს შემდეგს:

- ოპერაციების ნაკადის ან გატარებების პროცესის ახსნა, რომელიც იწყება პირველადი ოპერაციით, და მთავრდება ყველა შესაბამისი გატარებით და საგადასახადო დეკლარაციასთან შედარებით;
- კონკრეტული შემოსავლების, ხარჯების და, შესაბამის შემთხვევაში, ბალანსის ელემენტების მიკვლევა ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაში (ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემა მოიცავს გატარების ყველა ჟურნალს და შედარების ყველა აქტს);
- აუცილებლობის შემთხვევაში შესყიდვების ნაკადისა და ინვენტარისთვის თვალის მიდევნება გაყიდული საქონლის ფასის საშუალებით.

11.3. ნაბიჯი 3: გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო მეთოდის განსაზღვრა

1. მესამე ნაბიჯს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის განსაზღვრა. ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი – ესაა სისტემა, რომლის ფარგლებშიც ხდება შემოსავლების, ხარჯების, ძირითადი

საშუალებების, ვალდებულებების და ფინანსური მდგომარეობის ასახვა. დასაბეგრი მოგების გამოანგარიშება უნდა მოხდეს არა მხოლოდ კალენდარული წლის მიხედვით (სსკ-ის 135–ე მუხლი), არამედ აგრეთვე ბუღალტრული აღრიცხვის იმ მეთოდის შესაბამისად, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი ჩვეულებრივ იყენებს ბუღალტრული ჟურნალის საწარმოებლად (სსკ-ის 136–ე მუხლის მე–5 ნაწილი).

2. დღგ–ს გადამხდელებისთვის სავალდებულოა დარიცხვის მეთოდის გამოყენება (სსკ-ის 136–ე მუხლის მე–8 ნაწილი). იმ გადამხდელებს, რომლებიც არ არიან დღგ–ს გადამხდელად რეგისტრირებული დასაბეგრი მოგების გამოსათვლელად შეუძლიათ ბუღალტრული აღრიცხვის ქვემოთ მოცემული რომელიმე მეთოდის გამოყენება:

- საკასო მეთოდით შემოსავლების და ხარჯების აღრიცხვის მეთოდი; ან
- დარიცხვის მეთოდი (სსკ-ის 136–ე მუხლის მე–6 ნაწილი).

3. არსებობს სპეციალური მეთოდები შემოსავლების და ხარჯების შემდეგი ელემენტების აღრიცხვისთვის:

- ცვეთა (სსკ-ის 111–ე და 112–ე მუხლები);
- ამორტიზაცია (სსკ-ის 113–ე მუხლი);
- უიმედო ვალების გამოქვითვა (სსკ-ის 108–ე მუხლი);
- გრძელვადიანი კონტრაქტები (სსკ-ის 144–ე მუხლი);
- ლიზინგით გაცემული აქტივები (სსკ-ის მე–17 და 114–ე მუხლები);
- წარმომადგენლობითი ხარჯები (სსკ-ის 116–ე მუხლი);
- მიკრო ბიზნესიდან, ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელიდან, სპეციალური სავაჭრო კომპანიიდან შეძენები.

11.4. ნაბიჯი 4: შემოწმების სირთულის განსაზღვრა

1. მეოთხე საფეხურს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო ჟურნალებისა და ჩანაწერების შემოწმების სირთულის განსაზღვრა. შემოწმების სირთულის განსაზღვრისას საჭიროა შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- ჩანაწერების ტიპები – გადასახადის გადამხდელები იყენებენ ბუღალტრული აღრიცხვის სხვადასხვა მეთოდებს და აწარმოებენ სხვადასხვა ტიპის ჩანაწერებს;
- ჩანაწერების მოცულობა – შედარებით მსხვილი გადამხდელების შემოწმებისას, ან გადასახადის გადამხდელის ჩანაწერების არაორგანიზებულობის შემთხვევაში, შესაძლებელია ადგილი ჰქონდეს დიდი მოცულობის ჩანაწერებს.

2. გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო დოკუმენტაციის შემოწმების დეტალურობა უნდა განისაზღვროს მას შემდეგ, რაც მოხდება:

- გადასახადის გადამხდელთან გასაუბრება,

- სამუშაო ადგილის დათვალიერება (აუცილებლობის შემთხვევაში),
- გადასახადის გადამხდელის შიდა კონტროლის მექანიზმების შეფასება.

3. სამსახურებრივი ინტერესებიდან და აუცილებლობიდან გამომდინარე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე, საგადასახადო შემოწმების განმახორციელებელმა პირმა შესაძლებელია გამოიყენოს დისკრეციული უფლებამოსილება და ჩაატაროს შესამოწმებელი პირის საქმიანობის **სრული ან თემატური (შერჩევითი) აუდიტი (შემოწმება).**

4. პირველადი დოკუმენტებისა და სააღრიცხვო რეგისტრებში (ელექტრონული აღრიცხვის დროს - კომპიუტერულ ფაილებში) ჩანაწერების შემოწმება წარმოებს **სრული, შერჩევითი ან კომბინირებული მეთოდით.**

5. სრული მეთოდის გამოყენებისას მოწმდება შესამოწმებელი პირის (საწარმოს) ყველა პირველადი სააღრიცხვო და საგადასახადო დოკუმენტი და საბუღალტრო აღრიცხვის ჩანაწერების რეგისტრი (ელექტრონული აღრიცხვის დროს – კომპიუტერული ფაილი და მისგან ნაწარმოები ელექტრონული უწყისები). სრული მეთოდი ძირითადად გამოიყენება შესამოწმებელი პირის იმ ოპერაციებთან მიმართებაში, რომელშიც საგადასახადო დარღვევის აღმოჩენის რისკი მაღალია.

6. საგადასახადო მიზნებისათვის მაღალრისკიანი ოპერაციების მაგალითები შეიძლება იყოს:
- ფულადი (სალაროსა და საბანკო) ოპერაციები;
- ძირითადი საშუალებების შეძენისა და ხარჯად აღიარების, აგრეთვე მათი რეალიზაციის ოპერაციები;
- კაპიტალის ცვლილებებთან დაკავშირებული ოპერაციები;
- წილის/აქციების გამოსყიდვა/რეალიზაციასთან დაკავშირებული ოპერაციები;
- აქტივების/მომსახურების უსასყიდლოდ მიღება/მიწოდებასთან დაკავშირებული ოპერაციები;
- თვითღირებულებისა და ფინანსური შედეგების ფორმირების ოპერაციები;
- ანგარიშსწორებანი დებიტორებთან/კრედიტორებთან;
- დაკავშირებულ პირებთან განხორციელებული ოპერაციები;
- სესხის მიღება/გაცემასთან დაკავშირებული ოპერაციები;
- არარეზიდენტებთან დაკავშირებული ოპერაციები და სხვა.

7. იმის მიუხედავად, როგორი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება, აუდიტორი ვალდებულია, დაგეგმოს და ჩაატაროს აუდიტორული პროცედურები თითოეული ოპერაციისათვის.

ზოგიერთ უზუსტობასთან დაკავშირებული გარემოებების გამო, აუდიტორმა შეიძლება ისინი, ცალ-ცალკე აღებული ან აუდიტის მსვლელობისას დაგროვილ სხვა უზუსტობებთან ერთად, არსებითად მიიჩნიოს მაშინაც კი, თუ მათი სიდიდე მცირეა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილ არსებითობის დონესთან შედარებით.

მაგალითად, უზუსტობამ, რომელიც დაკავშირებულია სააღრიცხვო პოლიტიკის არასწორად შერჩევასთან ან გამოყენებასთან და არსებით გავლენას არ ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, შესაძლებელია არსებითი გავლენა იქონიოს მომავალი პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებაზე; ხსენებულმა ასახვა უნდა ჰპოვოს გადამხდელისათვის მიცემულ სარეკომენდაციო წინადადებებში, რაც ასევე ნიშანდობლივი იქნება შემდგომი პერიოდების განმახორციელებელი აუდიტისათვის.

8. თუ გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დანიშვნის შესახებ ბრძანებით განსაზღვრულია სრული მეთოდის გამოყენება და შემოწმების პროცესში გამოვლინდება დაბალი რისკის ფაქტორის სეგმენტი, იმ მიზნით, რომ მინიმუმამდე იქნეს დაყვანილი შესამოწმებელი პირველადი დოკუმენტაცია და შემოწმებისათვის საჭირო დრო და მოხდეს შემმოწმებელთა ყურადღების კონცენტრირება იმ მომენტებზე, საიდანაც მინიმალური დროისა და ადამიანური რესურსის დანახარჯებით შესაძლოა მიღწეულ იქნეს მაქსიმალური ფისკალური ეფექტი, შესაძლებელია შემმოწმებელთა მიერ მიზანშეწონილად იქნეს მიჩნეული შემოწმების შერჩევითი მეთოდის გამოყენება. აღნიშნული შესაძლებელია შემოწმების ბრძანებაში შესაბამისი ცვლილების შეტანის შემდგომ.

9. შემოწმების სირთულე შეიძლება გაიზარდოს ან შემცირდეს შემოწმების განხორციელების პროცესში, თუ ეს გამართლებულია. გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო დოკუმენტაციის შემოწმების სირთულე შეიძლება შემოიფარგლოს მხოლოდ ცალკეული ელემენტების გადამოწმებით.

10. საგადასახადო შემოწმების ჩატარების სრული მეთოდის შერჩევითი მეთოდით ჩანაცვლება შესაძლებელია მაშინ, როდესაც:

ა) ჩანაცვლების შესახებ გადაწყვეტილების მიღების მომენტში, მოსალოდნელი დამატებით დასარიცხი თანხები უკვე აღემატება შესამოწმებელი პირის აქტივების საბაზრო ღირებულებას; ან

ბ) უკვე შემოწმებული საკითხების საფუძველზე შესაძლებელია იმის მტკიცება, რომ შესამოწმებელი პირის მიერ მოწოდებული ინფორმაცია სწორად და სრულად ასახავს მის საგადასახადო ვალდებულებებს და გადასახადებით დასაბეგრ ობიექტებს და, აქედან გამომდინარე, მის მიერ წარმოებული ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემა არის სწორი, დამაჯერებელი და სანდო.

11. შერჩევითი მეთოდის გამოყენების დროს მოწმდება შესამოწმებელი პერიოდის ყოველი ან ზოგიერთი თვის პირველადი დოკუმენტების ნაწილი და მათი საბუღალტრო ჩანაწერებში (ანგარიშებში, უწყისებში) ასახვის სისწორე. თუ შერჩევითი შემოწმებით დადგინდა ბუღალტრული აღრიცხვის ან/და საგადასახადო კანონმდებლობის არსებითი (მნიშვნელოვანი) დარღვევები, მაშინ რეკომენდებულია, რომ მოხდეს აღნიშნული მეთოდის ჩანაცვლება სრული მეთოდით ან პირის დაბეგვრის ობიექტი განისაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით.

12. შესამოწმებელ პირთან არსებითი რაოდენობრივი უზუსტობების აღმოსაჩენად შემმოწმებელი განსაზღვრავს **არსებითობის დონეს** და

ვალდებულია ამ დროს გაითვალისწინოს უზუსტობათა რაოდენობა (რაოდენობრიობა) და ხასიათი (თვისებრიობა). არსებითობის განსაზღვრა ეფუძნება შემმოწმებლის პროფესიულ მსჯელობას და შესამოწმებელი პირის საქმიანობაში რისკებსა და ფინანსურ ანგარიშებში გარკვევას.

შემმოწმებლის მიზანია, სათანადოდ გამოიყენოს არსებითობის კონცეფცია საგადასახადო აუდიტის ჩატარების დროს, კერძოდ:

- შესამოწმებელი კომპონენტების განსაზღვრისას (სტრატეგიული დაგეგმვა);
- აუდიტის პროცედურების მოცულობის, ხასიათისა და ვადების განსაზღვრისას (დეტალური დაგეგმვა);
- უზუსტობების შედეგების შეფასებისას (ანგარიშგება).

13. არსებითობა შეიძლება იყოს ორი სახის - რაოდენობრივი და ხარისხობრივი. პირველ შემთხვევაში უნდა ჩამოყალიბდეს აუდიტორის პროფესიული აზრი იმასთან დაკავშირებით, აქვს თუ არა არსებითი ხასიათი შემოწმების მსვლელობისას გამოვლენილ გადახრებს, მაგალითად, შესამოწმებელი პირის მიერ შესრულებული საფინანსო და სამეურნეო ოპერაციების შეუსაბამობა საქართველოში მოქმედი კანონმდებლობის, პირველ რიგში, საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნებთან არსებითია თუ არა. მეორე შემთხვევაში უნდა დადგინდეს არსებითობის ისეთი რაოდენობრივი დონე, რომელიც ახასიათებს ფინანსური და საგადასახადო ანგარიშგების მონაცემების მაქსიმალურად დასაშვებ ჯამურ (აგრეგირებულ) გადახრას (უზუსტობას).

14. შესამოწმებელ პირთან ჩასატარებელი აუდიტის დაგეგმვის დროს აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს დასაშვები არსებითობის დონე, რათა გამოავლინოს რაოდენობრივად არსებითი უზუსტობები. არსებითობა უნდა განისაზღვროს მთლიანად ფინანსურ ანგარიშებთან მიმართებით. თუმცა, თუ აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ გარკვეული ნაშთებისათვის ან ინფორმაციის წარდგენისათვის დასაშვებია ნაკლები მოცულობის არსებითობა, შესაძლებელია არსებითობა ცალკე განისაზღვროს აღნიშნული შესამოწმებელი კომპონენტისათვის და ცალკე იქნეს იგი გამოყენებული ამ კომპონენტზე აუდიტორული პროცედურების განხორციელებისას.

15. აუდიტორი პროფესიული მსჯელობის საფუძველზე განსაზღვრავს რაოდენობრივი არსებითობის დონეს, როგორც რაოდენობრივ სიდიდეს. აუდიტორი არსებითობის განსაზღვრის საფუძვლად ფინანსური ანგარიშების ყველაზე მნიშვნელოვან კომპონენტს იყენებს. საფუძველი, რომელზე დაყრდნობითაც განისაზღვრება არსებითობა, სავარაუდოდ, არ შეიცვლება მომავალი აუდიტების პერიოდში, თუ ძირეულად არ შეიცვლება შესამოწმებელი ობიექტის საქმიანობა, მაგალითად, მისი უფლებამოსილება (მანდატი).

16. შემოსავლებთან/ხარჯებთან მიმართებაში რაოდენობრივად არაარსებითად შეიძლება ჩაითვალოს შემთხვევა, თუ შემმოწმებლის მიერ შემოსავლის/ხარჯის თითოეული სახის (კომპონენტის, პოპულაციის) მიხედვით შერჩეული მინიმუმ 2 კონკრეტული საანგარიშო პერიოდის (თვის) პირველადი საგადასახადო დოკუმენტაციის გადამოწმებით, ცდომილება არ გადააჭარბებს

თითოეულ საანგარიშო პერიოდში 3%-ს. აღნიშნული ეხება იმ გადამხდელებს, რომელთა შესაბამისი საანგარიშო წლის ბრუნვა აღემატება 1 000 000 ლარს.

მაგალითი: შპს "გიორგის" 2010 წლის წლიური ბრუნვა აღემატება 1000000 ლარს. შემმოწმებლის მიერ შერჩეული იქნა 2010 წლის აპრილის და ნოემბრის თვეში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენა, რაც ბუღალტრულად აღრიცხული ჰქონდა შესაბამისად 600000 და 850000 ლარად. შემოწმებით დადგინდა, რომ მათ შორის კანონმდებლობის მოთხოვნებს არ შეესაბამებოდა აპრილის თვეში 14700 ლარის, ხოლო ნოემბრის თვეში 22000 ლარის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენის დოკუმენტები. ვინაიდან ცდომილება არ აღემატება 3%-ს, ამ შემთხვევაში შემმოწმებელი (ჯგუფის უფროსი) მიმართავს ხელმძღვანელს (საგადასახადო ორგანოს უფროსს/მოადგილეს) და ამ უკანასკნელის მიერ შერჩეული იქნება იმავე საანგარიშო წლის კიდევ ორი ნებისმიერი საანგარიშო თვე, რათა გადამოწმდეს იგივე შეძენები. იმ პირობით, თუ ხელმძღვანელის მიერ შერჩეულ პერიოდებშიც (თითოეულის მიხედვით) ცდომილება არ იქნება 3%-ზე მეტი, შემმოწმებელს შეუძლია დანარჩენ საანგარიშო თვეებში დაეყრდნოს გადამხდელის ბუღალტრულ მონაცემებს. ამასთან, უნდა მოხდეს აღნიშნული ოთხი თვის მიხედვით გამოვლენილი დარღვევების პროპორციით 2010 წლის მოგების გადასახადის კორექტირება. ანალოგიურად მოხდება შემოსავლის/ხარჯის თითოეული მუხლის მიხედვით პირველადი საგადასახადო დოკუმენტაციის გადამოწმება.

17. შესამოწმებელ პირთან შემმოწმებელთა მიერ ჩასატარებელი აუდიტის დაგეგმვის დროს დადგენილი არსებითობა ყოველთვის არ განსაზღვრავს იმ მოცულობას, რომლის მიხედვითაც ყველა უზუსტობა არაარსებითად მიიჩნევა. უზუსტობების ორივე მახასიათებელი - მოცულობა (რაოდენობრივი) და ხასიათი (ხარისხობრივი) - გათვალისწინებული უნდა იქნეს არსებითი უზუსტობების განსაზღვრის დროს.

შეცდომა ხარისხობრივად არსებითია, თუ:

- აღმოჩენილია შესამოწმებელ ნაშთებთან და ოპერაციებთან დაკავშირებული თაღლითობა;
- აღნიშნული საკითხები კანონმდებლობითა და მარეგულირებელი ნორმებით არის გათვალისწინებული;
- აღნიშნული საკითხები სახელმწიფო ან საზოგადოებრივი ინტერესის საგანია.

18. არსებითობის დონეები შეიძლება განისაზღვროს კონტროლის სისუსტეების შესაფასებლადაც. ეს განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია შიდა კონტროლის მექანიზმების შემოწმების დროს. ასეთ შემთხვევაში კონტროლის სისუსტის დასაშვები ნორმა განისაზღვრება თითოეული სახის შეფასებული კონტროლის საქმიანობისათვის.

19. საფინანსო-სამეურნეო ოპერაციების უტყუარობა დგინდება პირველადი დოკუმენტების ფორმალური და არითმეტიკული შემოწმების გზით ან დოკუმენტური და ფაქტობრივი კონტროლის შემმოწმებელის მიერ შემუშავებული სპეციალური ხერხების გამოყენებით.

ფორმალური შემოწმებისას დგინდება:

- დოკუმენტების ყველა რეკვიზიტის კანონმდებლობის შესაბამისად შევსების სისწორე;

- დაუმოწმებელი შესწორებების, ტექსტში მინაწერების და ციფრების არსებობა;
- ხელმძღვანელების და მატერიალურად პასუხისმგებელ პირთა ხელმოწერების უტყუარობა. აუცილებლობის შემთხვევაში, მოცემულ დოკუმენტში უფლებამოსილ პირთა ხელმოწერა უდარდება მის ხელმოწერას სხვა დოკუმენტებში, ხოლო დაეჭვების შემთხვევაში მიღებული უნდა იქნეს უშუალოდ პირის პირადი დასტური ახსნა-განმარტების ფორმით მოცემული სამეურნეო ოპერაციის გარშემო.

20. **არითმეტიკული შემოწმებისას განისაზღვრება** დოკუმენტში დაჯამების სისწორე, **მაგალითად,** პირველად დოკუმენტებში, მონაცემების არაკომპიუტერული დამუშავების დროს - სააღრიცხვო რეგისტრებში და საანგარიშო ფორმებში ნაჩვენები ჯამების სისწორე.

21. პირველად დოკუმენტებში ასახული სამეურნეო ოპერაციების უტყუარობა, საჭიროების შემთხვევაში შემმოწმებელის მიერ შეიძლება დადგინდეს იმ საწარმოდან შესაბამისი ინფორმაციის დადასტურების მოთხოვნით, რომელთანაც შესამოწმებელი პირის საწარმოს აქვს სამეურნეო კავშირი (ამასთან აღნიშნული საწარმოსგან მოწოდებული ინფორმაცია აუცილებლად უნდა იყოს მისი ხელმძღვანელის ან/და მთავარი ბუღალტრის ხელმოწერით დადასტურებული).

22. გარე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების ჩატარება ხშირად სასარგებლოა მაშინაც, როდესაც შესამოწმებელი მტკიცება დაკავშირებულია ანგარიშების ნაშთებთან და მათ ელემენტებთან, **მაგალითად,** შემმოწმებელს უფლება აქვს მოითხოვოს ხელშეკრულებების (შეთანხმებების, კონტრაქტების) პირობების დადასტურება ან სამეურნეო სუბიექტსა და სხვა მხარეებს შორის შესრულებული ოპერაციების დადასტურება. გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურების ჩატარება ასევე შესაძლებელია აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად გარკვეული პირობების არსებობაზე. **მაგალითად,** დასტურის მოთხოვნა შეიძლება სპეციალურად ეხებოდეს იმის დადასტურებას, რომ არ არსებობს რაიმე „დამატებითი ხელშეკრულება“, რომელიც დაკავშირებული იქნება სამეურნეო სუბიექტის ამონაგების დროში გამიჯვნის მტკიცებასთან.

23. ქვემოთ განხილულია სიტუაციები, როდესაც გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურები შეიძლება უზრუნველყოფდეს შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის:

- ბანკის ნაშთები და ბანკთან ურთიერთობის ამსახველი სხვა შესაფერისი ინფორმაცია;
- დებიტორული დავალიანების ნაშთები;
- მარაგი, რომელიც ინახება მესამე მხარისგან ხელშეკრულებით აღებულ საწყობებში, წარმოების პროცესშია, ან გაცემულია კონსიგნაციით;
- ქონების გადაცემის დამადასტურებელი დოკუმენტები, რომლებიც იმყოფება იურისტებთან ან საფინანსო მომსახურების ორგანიზაციებთან შესანახად ან უზრუნველყოფის სახით;

- ფასიანი ქაღალდები, რომლებიც შესანახად იმყოფება მესამე მხარესთან, ან შეძენილია აქციებით მოვაჭრე ბროკერებისგან, მაგრამ საანგარიშგებო თარიღისათვის ჯერ არ არის კომპანიისთვის მოწოდებული;
- სესხის გამცემთა დავალიანების თანხები, მათ შორის გადახდისა და სხვა შემზღუდავი პირობები;
- კრედიტორული დავალიანების ნაშთები და გადახდის პირობები.

24. იმის მიუხედავად, შემმოწმებელის მიერ შემოწმების რომელი მეთოდი იქნება გამოყენებული, იგი ვალდებულია ყურადღებით და სრულად გაიაროს შემდეგი მნიშვნელოვანი საბუღალტრო-იურიდიული საკითხები, კერძოდ:

ა) საწარმოს რეგისტრაციის გარშემო არსებული ყველა პირველადი დოკუმენტი;

ბ) შვილობილი საწარმოების გარშემო არსებული პირველადი დოკუმენტები;

გ) წინა საგადასახადო შემოწმების (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) დროს გამოვლენილი დარღვევებისა და ნაკლოვანებების ანალიზი, მითითებებისა და რეკომენდაციების შესრულების მდგომარეობა, დამატებით დარიცხული თანხების საწარმოს საბუღალტრო ჩანაწერებში აღრიცხვის სისწორის გადამოწმება და გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე ასახულ თანხებთან შედარება. სამეურნეო სუბიექტთან აუდიტორის ურთიერთობის ადრინდელმა გამოცდილებამ და წინა პერიოდების აუდიტის დროს ჩატარებულმა აუდიტორულმა პროცედურებმა აუდიტორს შეიძლება ინფორმაცია მიაწოდოს ისეთი საკითხების შესახებ, როგორიცაა: გასული პერიოდის უზუსტობები და დროულად გასწორდა თუ არა ისინი; სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს ხასიათი, ასევე, მისი შიდა კონტროლი (მათ შორის, შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები); წინა ფინანსური პერიოდის შემდეგ სამეურნეო სუბიექტში ან მის საქმიანობაში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რაც შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს სამეურნეო სუბიექტის შესახებ საკმარისი წარმოდგენის შექმნაში, არსებითი უზუსტობის რისკების დადგენისა და შეფასების თვალსაზრისით. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი აპირებს წინა პერიოდებში მოპოვებული ინფორმაციის გამოყენებას მიმდინარე აუდიტის მიზნებისთვის, იგი ვალდებულია განსაზღვროს, კვლავ შესაბამისია თუ არა ეს ინფორმაცია. ეს მოთხოვნა იმიტომ წარმოიშობა, რომ კონტროლის გარემოში მომხდარმა ცვლილებებმა შეიძლება გავლენა იქონიოს მიმდინარე აუდიტისთვის წინა პერიოდში მოპოვებული ინფორმაციის შესაბამისობაზე. იმის დასადგენად, მოხდა თუ არა ისეთი ცვლილებები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ასეთი ინფორმაციის შესაბამისობაზე, აუდიტორმა შეიძლება ჩაატაროს გამოკითხვები და სხვა აუდიტორული პროცედურები, **მაგალითად,** შესაბამისი სისტემების თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტები.

დ) გადამხდელის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შედეგები, რომელიც დადგენილია შიდა ან/და გარე აუდიტორის მიერ.

ე) დასაბეგრი ბრუნვების გადასახადების განაკვეთების და შეღავათების გამოყენების სისწორის გადამოწმება. გადასახადის განაკვეთის გამოყენების სისწორის განსაზღვრისათვის საჭიროა საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ დეკლარაციებში გამოყენებული განაკვეთები შეუდარდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსითა და საქართველოს სხვა კანონებით დაწესებულ განაკვეთებს.

25. თუ გადასახადის გადამხდელის ჩანაწერები დაკარგულია ან განადგურებული, ან არ არის ხელმისაწვდომი გადასახადის გადამხდელისგან დამოუკიდებელი გარემოებების გამო, აუდიტორმა შეიძლება გადასახადის გადამხდელს დართოს უფლება, წარმოადგინოს აღდგენილი ჩანაწერები. უნდა მოხდეს აღდგენილი ჩანაწერების განხილვა, რათა განისაზღვროს, რომ თანხები საქმიანობისთვის დამახასიათებელი და აუცილებელია. თუ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა აღდგენილი ჩანაწერების მიხედვით შეუძლებელია, აუდიტორმა შეიძლება დასარიცხი გადასახადი გამოიანგარიშოს არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით.

26. იმ შემთხვევაში, თუ ჩანაწერები არასრულია, არ არსებობს, ან საეჭვოა, აუდიტორმა წერილობით უნდა დაასაბუთოს მის მიერ გატარებული ყველა მცდელობა გადასახადის გადამხდელის ჩანაწერების მოსაპოვებლად, ზედამხედველს კი უნდა აცნობოს აღნიშნულის შესახებ, შეფერხებების მინიმუმამდე შემცირების მიზნით.

11.5. ნაბიჯი 5: სააღრიცხვო ჟურნალებისა და ჩანაწერების შედარება საგადასახადო დეკლარაციასთან

1. მეხუთე საფეხური გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო ჟურნალებისა და ჩანაწერების შედარებას საგადასახადო დეკლარაციასთან. შედარების დროს ხდება იმ პროცესების გაკონტროლება, რომლებიც გადასახადის გადამხდელმა გამოიყენა დეკლარაციის მოსამზადებლად სააღრიცხვო ჟურნალებისა და ჩანაწერების მიხედვით.

2. შედარებისთვის გამოყენებული ჩანაწერები მოიცავს:

- გადასახადის გადამხდელის ან/და ბუღალტრის მიერ მომზადებულ შეჯამებულ ინფორმაციას, შედარებებს და ანგარიშების დაჯგუფების ამსახველ დოკუმენტებს: ამ დოკუმენტაციაში წარმოდგენილი იქნება წიგნების ანგარიშების შედარება (დაჯგუფების გზით) საგადასახადო დეკლარაციის შესაბამის გრაფებთან.
- მოგება–ზარალის უწყისი: მოგება–ზარალის უწყისი წარმოადგენს ფინანსურ ანგარიშს, რომელიც ასახავს საწარმოს შემოსავლებს და ხარჯებს საანგარიშო პერიოდისთვის. ამ უწყისში შეჯამებულია წმინდა მოგება ან წმინდა ზარალი მოცემული პერიოდისთვის.

- შეჯამებული ანგარიშები, შემოწმებული და დამოწმებული ფინანსური ანგარიშგება.

- საცდელი ბალანსის უწყისები: საცდელ ბალანსში წარმოდგენილია მთავარი წიგნის ყველა ანგარიშის ჩამონათვალი და მათი ნაშთები. საცდელი ბალანსი შეიძლება მომზადდეს ნებისმიერ დროს.

- კორექტირებული საცდელი ბალანსი: კორექტირებული საცდელი ბალანსი ეწოდება საცდელ ბალანსს, რომელიც მიიღება მას შემდეგ, რაც მოხდება წლის ბოლოს ყველა მაკორექტირებელი გატარების აღრიცხვა. კორექტირებული საცდელი ბალანსი გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზნით. ბალანსი, რომელიც მიიღება მას შემდეგ, რაც ხდება დამამთავრებელი გატარებების აღრიცხვა, ეწოდება საცდელი ბალანსი ანგარიშების დახურვის შემდეგ. შემდეგ ხდება გადასახადის კორექტირება, რის შემდეგაც მზადდება საგადასახადო დეკლარაცია.

- მაკორექტირებელი გატარებები ჟურნალში: როგორც წესი, გადასახადის გადამხდელს უწევს ზოგიერთი აღრიცხული გატარების კორექტირება, დაზუსტება ან ხელახლა კლასიფიკაცია ჟურნალში მაკორექტირებელი გატარებების განხორციელებით. ჟურნალში მაკორექტირებელი გატარების რჩევით ხშირად გამოდიან პირები, რომლებიც ახორციელებენ წლის ბოლოს აუდიტს ფინანსური ანგარიშგების მიზნით.

- საგადასახადო შედარების სამუშაო დოკუმენტაცია: საცდელი ბალანსი და მაკორექტირებელი (და გამაერთიანებელი, ასეთის არსებობის შემთხვევაში) გატარებები ჩვეულებრივ შედის დოკუმენტაციაში, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი შეიძლება უწოდებდეს „საგადასახადო შედარების სამუშაო დოკუმენტაციას“ ან „შედარებასთან (დაჯგუფებასთან) დაკავშირებულ დოკუმენტაციას“. საგადასახადო შედარების დოკუმენტაციის მოთხოვნა ხდება შემოწმების დაწყებისას. ეს დოკუმენტაცია მოიცავს საბოლოო ბალანსს, რომელიც აკავშირებს საგადასახადო დეკლარაციას მთავარ წიგნთან, აგრეთვე სხვა ანალიზთან, რაც აუცილებელია დეკლარაციის შესავსებად.

3. გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო ჟურნალებისა და ჩანაწერების საგადასახადო დეკლარაციასთან შედარების მიზნით უნდა მოხდეს აუდიტის შემდეგი მეთოდების გამოყენება:

- დეკლარაციაზე მითითებული მოგების ან ზარალის შედარება გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო ჟურნალებთან;

- წინა და შემდგომი წლების მოგება–ზარალის უწყისების შედარება. მნიშვნელოვანი ცვლილებების გამოვლენა და საჭიროებისამებრ შემოწმების მასშტაბის/სირთულის შეცვლა;

- კორექტირებული საცდელი ბალანსის, მათ შორის, მაკორექტირებელი გატარებების და განმარტებების შემოწმება;

- მიმდინარე წლის საცდელი ბალანსის შედარება წინა და მომდევნო წლის ბალანსთან. მნიშვნელოვანი ცვლილებების გამოვლენა უფრო დეტალური შემოწმების ჩატარების მიზნით;
- მაკორექტირებელი გატარებების განხილვა. მაკორექტირებელი გატარებების ანალიზი კორექტირების ან ხელახალი კლასიფიკაციის სათანადოობის გადამოწმების მიზნით. იმის დადასტურება, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი განმარტებები აღწერს კორექტირებების ნამდვილ შედეგს.

11.6. ფაქტობრივი გარემოებების შეფასება

1. აუდიტორმა, შემოწმების პროცესში გამოკვეთილი ფაქტობრივი გარემოებების შეფასებისათვის უნდა იხელმძღვანელოს "სიტუაციური სახელმძღვანელოებით" განსაზღვრული შეფასებებით და გასატარებელი ღონისძიებებით.

2. იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო აუდიტის პროცესში გამოკვეთილი ფაქტობრივი გარემოებების შეფასებისათვის და სათანადო გასატარებელი ღონისძიებებისათვის არ არის დამტკიცებული შესაბამისი სიტუაციური სახელმძღვანელო, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა საგადასახადო აუდიტორმა უნდა განახორციელოს:

- შემოსავლების სამსახურის უფროსის მიერ საკითხზე მიღებული გადაწყვეტილების საფუძველზე, ან;
- აუდიტის დეპარტამენტის საკოორდინაციო საბჭოს საოქმო გადაწყვეტილების საფუძველზე.

თავი 12. აუდიტის ძირითადი მეთოდები

12.1. შესავალი

1. აუდიტი გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დეკლარაციის სიზუსტის შესაფასებლად მტკიცებულებების შეგროვებას. მტკიცებულება ბევრი ფორმით გვხვდება, მათ შორისაა წერილობითი ცნობა, ბუღალტრული ჩანაწერები, აუდიტორის საკუთარი დაკვირვების შედეგები და მესამე მხარის მიერ წარმოდგენილი დოკუმენტები.

2. მტკიცებულების შესაგროვებლად შემოწმების სხვადასხვა მეთოდი გამოიყენება. შესაბამისი მეთოდის შერჩევისას გასათვალისწინებელია შემდეგი ფაქტორები:

- მიიღება თუ არა მოცემული მეთოდით საჭირო მტკიცებულება?
- გაამართლებს თუ არა შერჩეული მეთოდით მიღებული სარგებელი გაწეულ ხარჯებს როგორც აუდიტორის, ისე გადასახადის გადამხდელისთვის?
- არსებობს თუ არა უფრო ხელმისაწვდომი ალტერნატივები, რომლებიც იმავე მტკიცებულებას მოგვცემს?

3. ამ თავში განხილულია ბანკის ჩანაწერების შედარება, საბალანსო უწყისის ანალიზი, მთლიანი შემოსავლების ან გაყიდვების შემოწმება, რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების შემოწმება და საოპერაციო ხარჯების შემოწმება. ის, თუ ამათგან რომელი მეთოდი უნდა იქნას გამოყენებული (ან საერთოდ უნდა იქნას, თუ არა რომელიმე მათგანი გამოყენებული), განსაზღვრავს აუდიტის ძირითად პროცედურებს, რაც, თავის მხრივ, საგადასახადო რისკის წინასწარ შეფასებაზე დაფუძნებული დაგეგმვის პროცესის ნაწილია.

12.2. საბანკო მონაცემების შედარება

1. საბანკო ჩანაწერები მესამე მხარის წყაროდან მიღებული დოკუმენტებია, რომლებიც გადასახადის გადამხდელის ჩანაწერების დამატებას წარმოადგენს. ისინი საშუალებას იძლევა ის ოპერაციები გამოვამჟღავნოთ, რომლებიც გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო ჟურნალებსა და ჩანაწერებში არაა ნაჩვენები.

2. საბანკო ჩანაწერების შემოწმება აუცილებელია იმისთვის, რომ განისაზღვროს:

- სათანადოდ ხდება თუ არა საბანკო ანგარიშებით ოპერაციების ჩაწერა;
- ხომ არ მოხდა რაიმე დასაბეგრი წყაროდან მიღებული თანხების დამალვა;
- წლის განმავლობაში ხომ არ განხორციელებულა რაიმე არასწორი გატარება.

3. ბანკის ანგარიშების ანალიზის სირთულე ყოველი შემოწმების გარემოებებზეა დამოკიდებული. ანალიზი უფრო მნიშვნელოვანია ისეთი შემოწმების დროს, როდესაც ჩანაწერები არაადეკვატური, არარსებული ან, სავარაუდოდ, ფალსიფიცირებულია.

ნაბიჯი 1: გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშების შედარების მიმოხილვა

4. გადასახადის გადამხდელის მიერ მომზადებული წლიური ანგარიშების შედარებების გადასინჯვა და აუდიტის საჭირო მასშტაბის განსაზღვრა.

5. თუ ანგარიშები ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შესაბამისობაშია, ე.ი. ყველა ოპერაცია სავარაუდოდ ჩანაწერებში დაფიქსირებულია. ოპერაციები უნდა შემოწმდეს იმის დასადგენად, თუ რამდენად სწორადაა ჩაწერილი.

6. თუ შედარება არ არსებობს, ან თუ ბანკის ანგარიშები არ ედრება ბუღალტრულ ჩანაწერებს, აუდიტის დამატებითი პროცედურების ჩატარება იქნება საჭირო.

7. შედარებების განხილვა შემდეგ ნაბიჯებს მოიცავს:

- საბუღალტრო მთავარ წიგნში საბოლოო ნაშთის თავიდან ბოლომდე შემოწმება;
- გადაუხდელი ანგარიშების შემოწმება და მათი სტატუსის გამოძიება;
- გადაუხდელი დეპოზიტების განხილვა და იმის განსაზღვრა, ყველა მათგანი შესულია თუ არა შედარებაში;
- შედარებაში ჩაწერილი მთლიანი დეპოზიტებისა და გაცემების შედარება მთავარ წიგნში შესულ გატარებებთან.

ნაბიჯი 2: ბანკის ყოველთვიური ანგარიშების განხილვა

8. გადასინჯეთ ბანკის ყოველთვიური უწყისები იმ მიზნით, რომ:

- გაიგოთ დეპოზიტების სიხშირე და მათი ფაქტიური ოდენობა;
- განსაზღვროთ გამოწერილი ჩეკების საშუალო ოდენობა და მოცულობა;
- დაადგინოთ ანგარიშებს შორის კავშირი;
- შეადაროთ მთლიანი დეპოზიტები გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალთან ისეთი არადასაბეგრი დეპოზიტური წყაროების გათვალისწინებით, როგორიცაა: სესხები, გასანაღდებელი ჩეკები, ანგარიშებს შორის გადარიცხვები, საჩუქრები და მემკვიდრეობა, დაზღვევიდან ამონაგები; განსაზღვროთ დიდი, არაორდინალური, საეჭვო (LUQ) დეპოზიტებისა და თანხების ანგარიშიდან გამოტანები, რომლებიც აუდიტის შემდგომ ქმედებებს მოითხოვს. გახსოვდეთ, რომ ეს არ არის ბანკის დეპოზიტების შემოსავლის განსაზღვრის არაპირდაპირი მეთოდი, რომელიც გამოსადეგია საკასო მეთოდით მომუშავე გადასახადების გადამხდელებისთვის, ან იმ გადამხდელებისთვის, რომელთაც არაადეკვატური ბუღალტრული ჩანაწერები აქვთ;

- თვალი მიადევნოთ მთავარ წიგნში დიდი, არაორდინალური, საეჭვო (LUQ) პუნქტებს მათი წყაროსა და საჟურნალო გატარებების განსაზღვრის მიზნით;

- გაესაუბროთ პასუხისმგებელ პირს დიდი, არაორდინალური, საეჭვო (LUQ) პუნქტების მიმართ გასატარებელი ქმედებების განსაზღვრის თვალსაზრისით.

ნაბიჯი 3: საბანკო დეპოზიტის ანალიზი

9. საბანკო დეპოზიტის ანალიზის მიზანია დეპოზიტის წყაროების დადგენა. ანალიზი მოითხოვს დიდ დროს და ხშირ შემთხვევაში მიზანთან შეუსაბამოა, როგორც, მაგალითად, დიდი კორპორაციების შემთხვევაში, რომლებიც ორმაგი გატარებების სააღრიცხვო სისტემას იყენებენ. ასე, რომ აუდიტორმა თავად უნდა განსაზღვროს ანალიზის სიღრმე და მასშტაბი.

10. შემოსავლის ანგარიშგების შესამოწმებლად საჭიროა შემოსავლის შესაბამისი მუხლების შემოწმება, პირველწყაროდან დაწყებული და მთავარი წიგნით დამთავრებული. ამ გზით შემოწმდება, სათანადოდ არის თუ არა შემოსავლის ყველა ოპერაცია ანგარიშში ასახული და გამოჩნდება არასწორად ასახული ან აუსახავი პუნქტები. საკმარისი იქნება ორი ან სამი თვის ოპერაციების შემოწმება.

11. დიდი, არაორდინალური, საეჭვო (LUQ) დეპოზიტების შემოწმება ყურადღებას საჭიროებს. პირველადი გასაუბრების შედეგად მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე განისაზღვრება, თუ რა არის LUQ.

12. LUQ დეპოზიტების რამდენიმე მაგალითია:

- დიდი ზომის დეპოზიტები, როდესაც სხვა დეპოზიტები მცირეა;

- ლარის დამრგვალებული თანხები (მაგ., XXX.00 ლარი), როდესაც უმეტესობა არა არის დამრგვალებული.

- დეპოზიტ(ებ)ი ნაღდი ფულით ისეთი ტიპის ბიზნესის მიერ, რომელიც ნაღდ ფულზე არ მუშაობს;

- რეგულარული, ყოველთვიური დეპოზიტები ამოუცნობი წყარო(ებ)იდან (წყაროები შეიძლება იყოს ანგარიშში აუსახავი გაქირავება, შემოსავალი განვადებით გაყიდვებიდან, სესხზე შენატანები, შესაბამისი საპროცენტო შემოსავლის ასახვის გარეშე);

- ზოგადი და რეგულარული დეპოზიტებისგან განსხვავებული დეპოზიტები.

ნაბიჯი 4: საბანკო დეპოზიტების შედარება მთლიან შემოსავლებთან

13. მცირე და საშუალო ზომის გადასახადის გადამხდელთათვის, რომლებიც მთლიანი შემოსავლების დიდ ნაწილს ბანკის ანგარიშზე განათავსებენ, აუდიტის ყველაზე შესაფერისი პროცედურაა ბანკის დეპოზიტების შედარება იმ მთლიან შემოსავლებთან, რომლებიც ასახულია საგადასახადო დეკლარაციაში.

14. შემოსავლის არადასაბეგრ წყაროებს აღნიშნული გამოთვლისთვის არსებითი მნიშვნელობა აქვს, ამიტომ თავდაპირველად მათი გამოვლენა უნდა მოხდეს.

15. თუ დეპოზიტების ანალიზი დეპოზიტებსა და მთლიან შემოსავლებს შორის რაიმე არსებით შეუსაბამობას არ აჩვენებს, მაშინ შემოსავლების შემოწმებისთვის შეიძლება მხოლოდ შემოსავლების ოპერაციების შემოწმება იყოს საკმარისი.

16. თუ დეპოზიტების ანალიზი დეპოზიტებსა და მთლიან შემოსავლებს შორის შეუსაბამობას აჩვენებს, აუდიტის ღონისძიებების შედეგად ამ შეუსაბამობის მიზეზი უნდა დადგინდეს.

17. დეპოზიტების მთლიან შემოსავლებთან შედარების შესაძლო ფორმატის მაგალითი:

დეპოზიტები: ბანკი 1	**20 000**
ბანკი 2	**10 000**
ბანკი 3	**1 500**
მთლიანი დეპოზიტები	**31 500**
დაემატება: წლის ბოლოს გადაუხდელი დეპოზიტები	**2 000**
გამოაკლდება: წლის დასაწყისში გადაუხდელი დეპოზიტები	**(1000)**
ნაშთი	**32 500**
გამოაკლდება: არადასაბეგრი დეპოზიტები:	
გადარიცხვები	**(500)**
სესხები	**(10 000)**
სხვა	**0**
დასაბეგრი შემოსავალი	**22 000**
დაემატება:დებიტორული დავალიანების ნაშთი წლის ბოლოს*	**5 000**
გამოაკლდება: დებიტორული დავალიანების ნაშთი წლის დასაწყისში*	**(3 000)**
დასაბეგრი შემოსავლები აუდიტის მიხედვით	**24 000**
მთლიანი შემოსავლები დეკლარაციის მიხედვით	**18 000**
არასაკმარისად ასახვა (ზედმეტის ასახვა)	**6 000**

***ეხება მხოლოდ დარიცხვის მეთოდით მომუშავე გადასახადის გადამხდელებს**

ნაბიჯი 5: სალაროს ანალიზი

18. სალაროს ანალიზი ტარდება, როგორც:

- დეკლარაციაში აღნიშნული ხარჯებისა და გამოქვითვების გადამოწმების საშუალება;
- მთლიანი გაცემების, მათ შორის იმ დანახარჯების განსაზღვრისთვის საჭირო ინფორმაციის წყარო, რომლებიც არ ექვემდებარება გამოქვითვას.

19. დეტალური ანალიზი დროს მოითხოვს და მხოლოდ მაშინაა საჭირო, როცა ადგილი აქვს არაადეკვატურ ჩანაწერებს, ან როცა არის აღურიცხავი შემოსავლის არსებობის შესაძლებლობა.

20. თუ საჭიროა ჩეკებიდან გაცემების შემოწმება, ამისთვის სალაროს წინი უნდა გადამოწმდეს, მოხდეს LUQ მუხლების ამოცნობა და შესაბამისი ქმედებების განხორციელება.

21. საჭიროა ჩეკების გაანალიზება, რათა გამოვლინდეს:

- შესაძლო დამალული შემოსავალი,
- შესაძლო ინვესტიციები,
- შესაძლო დანახარჯები,
- ჩანაწერები ჩეკებზე.

22. თუ ჩანაწერები არაადეკვატურია, ან არსებობს აუსახავი შემოსავლის არსებობის შესაძლებლობა, გამოიყენება შემოსავლის დადგენის არაპირდაპირი მეთოდი. მე-14 თავი შეიცავს არაპირდაპირი მეთოდების გამოთვლის ინსტრუქციებს.

12.3. საბალანსო უწყისის ანალიზი

1. საწარმოს/ორგანიზაციის საგადასახადო დეკლარაციების წინასწარი ანალიზი საბალანსო უწყისს უნდა ითვალისწინებდეს. საბალანსო უწყისის ანალიზი გადასახადის გადამხდელის ფინანსური მდგომარეობის შეფასებისა და მოგება-ზარალის ანგარიშში შესატანი კორექტირებების განსაზღვრისთვის სასარგებლო მეთოდია.

საბალანსო უწყისის განსაზღვრებანი

2. საბალანსო უწყისი, ანუ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიში, ასახავს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობას მოცემული თარიღისთვის. საბალანსო უწყისი შემდეგი ელემენტებისგან შედგება:

- აქტივები: საწარმოს/ორგანიზაციის მფლობელობაში არსებული ფინანსური რესურსები, მომავალი სარგებელი, მიღებული წინა ოპერაციების ან მოვლენების შედეგად.
- ვალდებულებები: საწარმოს/ორგანიზაციის ვალები, ეკონომიკური სარგებლის დათმობა, სხვა საწარმო/ორგანიზაციისთვის აქტივების გადაცემის ან მომსახურების გაწევის ვალდებულება.
- კაპიტალი: საწარმოს/ორგანიზაციის აქტივების დარჩენილი ნაწილი, ვალდებულებების გამოკლების შემდეგ. კაპიტალი მფლობელის წილს წარმოადგენს.

3. საბალანსო უწყისი შემდეგი ტოლობის დეტალური გამოხატულებაა:

აქტივები = ვალდებულებები + კაპიტალი

ნაბიჯი 1: ბალანსის საფუძვლის განსაზღვრა

3. ბალანსის ანალიზისას პირველი ნაბიჯია იმის განსაზღვრა, თუ რას ეფუძნება გადასახადის გადამხდელის ბალანსი - გადასახადებს თუ საბუღალტრო ჩანაწერებს.

4. თუ ბალანსი საგადასახადოა, ანგარიშის ნაშთები იანგარიშება შემოსავლის და ხარჯების სხვადასხვა მუხლების დაბეგვრის რეჟიმის მიხედვით, თუ საბუღალტრო - პირიქით.

ნაბიჯი 2: სიღრმისეული ანალიზისთვის ანგარიშების გამოვლენა

5. ბალნსის ანალიზის მეორე ნაბიჯია ანგარიშების გამოვლენა სიღრმისეული ანალიზისთვის. იხ. სექცია 7.6, სადაც განხილულია LUQ მუხლები.

6. ანალიზი მოიცავს ბუღალტრული ჩანაწერების განხილვას და შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინებას:

- საეჭვო სათაურის მქონე ანგარიშები,
- ანგარიშებში უჩვეულო გატარებები,
- ანგარიშები, სადაც გატარებები ხშირად კორექტირდება, და
- ანგარიშები, სადაც ერთ თვეში სხვა თვეებთან შედარებით დიდი თანხების გატარებებია.

ნაბიჯი 3: სიღრმისეული ანალიზი

7. ბალანსის ანალიზის მესამე ნაბიჯია მეორე ნაბიჯის დროს შერჩეული საბალანსო ანგარიშების სიღრმისეული ანალიზი.

8. შემდეგ ქვესათაურებში მოცემულია ცალკეული საბალანსო მუხლების ანალიზის მეთოდები.

ბანკში არსებული ფულადი სახსრები

9. მოწმდება, ბუღალტრული წლის ბოლოს ბალანსი შესაბამისობაშია თუ არა ბანკის ამონაწერში წლის ბოლოს მითითებულ ბალანსთან. მოწმდება ოპერაციები და შესადარებელი მფლობელობის პუნქტები.

10. მოწმდება სალაროს წიგნი შესაბამისი პერიოდისთვის. შემოწმების დროს აღინიშნება ჩეკების დაკარგული ნომრები, გასანაღდებლად გამოწერილი ჩეკები, ჩეკები წარმომდგენზე და ა.შ. მოცულობითი ან უჩვეულო საკითხები. ჟურნალის გატარებებთან, ვაუჩერებთან და ა.შ. შედარების შედეგად განისაზღვრება მათი მართებულობა.

- საკასო მეთოდით მომუშავე გადამხდელის შემთხვევაში, დგინდება, ხომ არ გამოწერილა და გატარებულა ჩეკები, რომლებიც გაიცა შესამოწმებელი წლის დახურვის შემდეგ.

- მოწმდება სალარო აპარატით გაცემული ჩეკები, ნაღდი ფულის სანაცვლოდ გადასახდელი ჩეკები და ა.შ., სადაც თანხის მიმღები და თანხის ბუნება ნათლად არაა ნაჩვენები.

11. აუდიტორი იღებს ერთი ან ერთზე მეტი თვის ბანკის ამონაწერს და გაუქმებულ ჩეკებს თითოეული ანგარიშისთვის, მათ შორის შესამოწმებელი პერიოდის ბოლო თვისთვის.

- ადარებს ამონაწერში მითითებულ დეპოზიტებს ბუღალტრულ გატარებებს საკასო წიგნში.
- თუ გადამხდელი საკასო მეთოდით მუშაობს, წლის ბოლოს ოვერდრაფტები მოწმდება. ამ დროს ვლინდება ხარჯები, რომლებიც არაა ნებადართული, რადგან გადასახდელი თანხები არ არსებობდა.
- ადგენს, გაუმართლებლად ხომ არ გაწელილა დროში ჩეკების განაღდება. ამ დროს გამოვლინდება შეცდომით ან ორმაგად გაცემული თანხები. ძველი გადაუხდელი ანგარიშები შეიძლება შემოსავლებში აღდგეს.
- ადგენს, სწორად მოხდა თუ არა გაუქმებული ჩეკების აღრიცხვა.
- გარკვეული პერიოდისთვის ამოწმებს ჩეკების მონაცემებს, ადარებს მათ გადასახადის მიმღების მონაცემებთან, ნამდვილად მფლობელის წარწერაა თუ არა, ან ხომ არ არის საეჭვო წარწერა.

12. ამოწმებს სალაროს წიგნს, სადაც საყურადღებოა ბიზნესისათვის არაორდინალური გატარებები, როგორიცაა აქტივების გაყიდვა, წინასწარ გადახდილი შემოსავალი, უფლების მოთხოვნით მიღებული შემოსავალი და ა.შ.

13. იკვლევს სალაროს მთავარი წიგნის ანგარიშის გატარებებს. მოიძიებს უჩვეულო პუნქტებს, რომლებიც არ გამომდინარეობს ნაღდი ფულის შემოსავლებიდან ან გაცემების ჟურნალებიდან. ამ გატარებებით შეიძლება გამოვლინდეს თანხის არაავტორიზებული გამოტანა ან დანახარჯები, ძირითადი აქტივების გაყიდვა, შემოსავალში გამოტოვებული გაყიდვა, დაფარული ანგარიშები და ა.შ.

14. ნაღდი ფულით გაყიდვებს ადარებს სალაროს ჟურნალს და ადგენს, სწორად მოხდა თუ არა მათი ბუღალტრულად აღრიცხვა. ასევე ამოწმებს შესამოწმებელი პერიოდის დასაწყისსა და ბოლოში გაკეთებულ გაყიდვებს ნაღდი ფულით და ადგენს, პერიოდის ბოლოს გაყიდვები აღირიცხა თუ არა შესაბამისი სააღრიცხვო პერიოდისთვის.

15. აკონტროლებს წვრილი ფულის გაცემებს და ადგენს, ამ გაცემებიდან რომელიმე ხომ არ არის დაუშვებელი.

16. დეტალურად ამოწმებს ნაღდი ფულის ზედმეტობას და დანაკლისს და ყურადღებას აქცევს ანგარიშსწორების დარღვევას.

17. შეისწავლის არსებული ფულადი სახსრების ანგარიშს და დაადგენს, არსებობს თუ არა საკრედიტო ნაშთები შესამოწმებელი პერიოდის ბოლოს. ამან შეიძლება გამოავლინოს აღურიცხავი შემოსავლები.

შენიშვნები და დებიტორული დავალიანება

18. ამოწმებს საბუღალტრო მთავარ წიგნში საკონტროლო ანგარიშების გატარებებს. ეძებს არაორდინალურ პუნქტებს, განსაკუთრებით ისეთს, რომლებიც არ გამომდინარეობს გაყიდვებიდან ან საკასო შემოსავლების ჟურნალებიდან.

19. მიიღებს კრედიტორული და დებიტორული დავალიანების დეტალურ გრაფიკს, რომლის ბოლოში ნაჩვენებია მომხმარებლის სახელი, გადაუხდელი ანგარიშ–ფაქტურები და ნაშთი. ადგენს, დოკუმენტაცია ედრება თუ არა საბოლოო ნაშთს ჩანაწერების მიხედვით. იკვლევს აღმოჩენილ განსხვავებებს.

- განიხილავს საკრედიტო ნაშთებზე დავალიანების დეტალურ გრაფიკს. ამის შედეგად შეიძლება გამოვლინდეს დეპოზიტები, ავანსები ან ზედმეტი გადახდები, რომელიც შეიძლება ყოფილიყო დამატებითი შემოსავალი, ან აღურიცხავი გაყიდვები.

- განიხილავს ურთიერთდამოკიდებული მხარის სესხების დეტალურ გრაფიკს. დარიცხვის მეთოდით მომუშავე გადამხდელების შემთხვევაში, ამოწმებს, სსკ-ის 141.3 მუხლის შესაბამისად, საპროცენტო შემოსავალი სწორადაა თუ არა დარიცხული.

20. შერჩეული საკრედიტო გაყიდვები უნდა შემოწმდეს პირველადი ანგარიშ–ფაქტურებიდან და გატარებებიდან დაწყებული, გაყიდვებისა და დებიტორული დავალიანების ჟურნალებში გატარებებით დამთავრებული.

21. ადგენს, დაგროვილი საპროცენტო შემოსავალი შეტანილია თუ არა შემოსავალში.

22. როდესაც დარიცხვის მეთოდით მომუშავე გადასახადის გადამხდელი საწყის დებიტორულ დავალიანებას აკლებს და საბოლოო დებიტორულ დავალიანებას უმატებს მიღებულ ნაღდ ფულს, აუდიტორი პერიოდის დასაწყისში არსებული დებიტორული დავალიანებების სიას ამოწმებს და ადარებს ნაღდი ფულის შემოსავლების ჟურნალს. ამან შესაძლოა გამოავლინოს სახსრების დამალვა და ა.შ. აუდიტორი ადარებს, იგივეა თუ არა დებიტორული დავალიანება წლის ბოლოს და შემდეგი წლის დასაწყისში.

სასაქონლო–მატერიალური მარაგები

23. აუდიტორი მოიპოვებს მარაგების წლიურ ჩამონათვალს და შეისწავლის მას შემდეგი მიზნით:

- ტესტირების საფუძველზე გადამოწმდეს, რაოდენობისა და ფასის ზუსტად აღრიცხვა.

- ამ ჩამონათვალის მიხედვით მოხდეს მთლიანი მარაგების შედარება იმ თანხებთან, რომლებიც საბუღალტრო ჟურნალებშია ასახული. სხვაობის ანალიზი.

- არსებული 0 ლარის ღირებულების მქონე ნივთების განხილვა.

- შემოწმების საფუძველზე მარაგების ჩამონათვალში აღნიშნული ხარჯების შედარება შეძენის დოკუმენტში მითითებულ ღირებულებასთან, სამუშაოს ხარჯების ანგარიშებთან და ა.შ.

24. აუდიტორი განიხილავს გადასახადის გადამხდელის მარაგების შეფასების მეთოდს და ადგენს, თუ რამდენად შეესაბამება იგი სსკ-ის 145-ე მუხლის მოთხოვნებს (ინდივიდუალური აღრიცხვის მეთოდი, საშუალო შეწონილი შეფასების მეთოდი, FIFO მეთოდი).

25. საბუღალტრო მთავარ წიგნში ნახულობს მარაგების ჩამოწერებს, დანაკარგებს და სხვა კლებას, ამოწმებს მათ მართებულობას.

26. ამოწმებს ერთობლივი მოგების ცვლილებებს და იკვლევს მნიშვნელოვანი განსხვავებების მიზეზებს.

27. ამოწმებს, წლის ბოლოს შესყიდვები შეტანილ იქნა თუ არა საბოლოო მარაგებში.

28. ამოწმებს, საბოლოო მარაგებზე პირდაპირი ხარჯები იქნა თუ არა გაწეული (მაგ. ადგილზე მიტანის ხარჯები, მოსაკრებლები, შესაფუთი მასალა და ა.შ.).

29. ამოწმებს, საწყისი მარაგი იგივეა თუ არა, რაც წინა წლის საბოლოო მარაგი.

30. ამოწმებს, საბოლოო მარაგი იგივეა თუ არა, რაც მომდევნო წლის საწყისი მარაგი.

სასაქონლო–მატერიალური მარაგების შეფასების სისტემები

საქართველოში მიღებულია მარაგების შეფასების შემდეგი სისტემები. ისინი გამოიყენება როგორც პერიოდული, ასევე მუდმივი მარაგების სისტემის მიმართ.

- ინდივიდუალური აღრიცხვის მეთოდი: მარაგები ინდივიდუალურად აღირიცხება და მოწმდება ყველა ეტაპზე, მათ გაყიდვამდე.
- FIFO) მეთოდი: ამ მეთოდის მიხედვით საანგარიშო პერიოდში პირველ რიგში რეალიზებულად ითვლება ის საქონელი, რომელიც საანგარიშო პერიოდის დასაწყისისთვის მიეკუთვნება სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობას, ხოლო შემდეგ რეალიზებულად – ის საქონელი, რომელიც წარმოებულია (შეძენილია) საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში, მისი წარმოების (შეძენის) დროის მიხედვით. ხარჯების ამგვარი ნაკადის პირობებში მოგება უფრო მაღალია, რადგან ყველაზე ძველი ხარჯების გამოყენებით განისაზღვრება გაყიდული საქონლის ღირებულება.
- საშუალო შეწონილი მეთოდი: მარაგების საშუალო ღირებულება გამოითვლება ყოველი შესყიდვისას. ამ ფასის მიხედვით განისაზღვრება რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება. ამ მეთოდის უპირატესობა ისაა, რომ მარაგების ცალკეული გაყიდვების ინდივიდუალური შეფასება არაა საჭირო.

ამ სამ მეთოდს შორის განსხვავების საილუსტრაციოდ, გადავხედოთ შემდეგ ციფრებს:

დილერის მიერ მანქანების შესყიდვა: გაყიდვები

იანვარი: 10 მანქანა, თითო – 50 000 ლარი; აგვისტო: გაყიდულია 10 მანქანა

მარტი: 10 მანქანა, თითო – 60 000 ლარი; სექტემბერი: გაყიდულია 5 მანქანა

ივლისი: 10 მანქანა, თითო –70 000 ლარი.

რამდენია მარაგის ღირებულება სექტემბრის ბოლოს?

FIFO მეთოდით, სექტემბრის ბოლოს მარაგის ღირებულებაა: (5 x 60 = 300) + (10 x 70 = 700) = 1 000 ლარი

საშუალო შეწონილი მეთოდით: 500+600+700=1800/30=60 x 15 = 900 ლარი

საცალო მეთოდი (პერიოდული ინვენტარიზაციის სისტემა)

საცალო მეთოდი გასაშუალოების მეთოდია და ტრადიციულად უფრო მოსახერხებელია ვაჭრობისთვის, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც მოცულობა იზრდება. მუდმივი ინვენტარიზაციის შენარჩუნების შემთხვევაში, საცალო მოვაჭრეს შეუძლია მოგების (გარდა ბუნებრივი დანაკარგისა) განსაზღვრა ხშირი ფიზიკური ინვენტარიზაციის გარეშე. საცალო მეთოდით გასაყიდი საქონელი საცალო ფასებში აღირიცხება, საგადასახადო წლის გაყიდვები კი აკლდება მთლიან თანხას, რითაც განისაზღვრება საბოლოო მარაგი საცალო ფასებში. საცალო ფასებში შეფასებული საბოლოო მარაგი შემდეგ მცირდება, რითაც გამოითვლება საშუალო ღირებულება: საცალო ფასებში მოცემული მარაგი მრავლდება ფასნამატის პროცენტზე, რომელიც საგადასახადო წლისთვისაა გამოანგარიშებული.

საჭირო გამოთვლების საწარმოებლად სააღრიცხვო ჩანაწერებში შემდეგი ინფორმაცია უნდა შეგროვდეს:

- საწყისი მარაგი, რომელიც შეფასებულია ღირებულებისა და საცალო თანხებით;
- წმინდა შესყიდვები, შეფასებული ღირებულების და საცალო თანხებით; და
- საგადასახადო წლის მარაგების რეალიზაცია.

მუდმივი ინვენტარიზაციის აღრიცხვა

ასეთ აღრიცხვას ძირითადად საცალო მოვაჭრეები იყენებენ. იგი შედგება შესყიდვების ჟურნალის, გადასახდელი ხარჯების სისტემის, ფასების ცვლილებების ჩანაწერების ან გაყიდვების ჟურნალის შემაჯამებელი მონაცემებისგან. იგი ასევე შეიცავს პირველადი გატარებების მონაცემებს, რომელიც ეხება ფიზიკური ინვენტარიზაციის მიხედვით ბუღალტრულად აღრიცხული ინვენტარიზაციის კორექტირებას. საცალო მოვაჭრეები იყენებენ ავტომატურ საცალო სისტემას, სადაც მაღაზიების სალარო აპარატები დაკავშირებულია კომპიუტერული დამუშავების სისტემებთან. საქონელს ენიჭება აღნიშნულია ფერადი შტრიხ-კოდით, რომელსაც სპეციალური აპარატურა გასვლისას აღიქვამს. კომპიუტერი აგროვებს გაყიდვის ოპერაციის ინფორმაციას მაგნიტურ ფირზე, რაც ყოველდღიურად კომპიუტერის მეხსიერების ბანკში ან შენახვის სისტემაში ინახება. იგი ტარდება გაყიდვების ჟურნალში, რაც აღირიცხება მარაგებში.

კომპანიებს, რომლებიც მუდმივი ინვენტარიზაციის სისტემას იყენებენ, ევალებათ ფიზიკური ინვენტარიზაციაც განახორციელონ, რითაც მოხდება ფაქტიური და ბუღალტრულად აღრიცხული მარაგების შედარება.

ძირითადი შეუსაბამობები: რატომ და როგორ „ვითაღლითოთ"?

შეფასების მეთოდი არ არის ნეიტრალური და უნდა მოხდეს მისი თანმიმდევრულად გამოყენება. მეთოდის შეცვლისას საჭიროა საწყისი მარაგის ხელახლა გამოანგარიშება ახალი მეთოდით, რათა ორ მარაგს შორის გონივრული შედარების საშუალება არსებობდეს.

დასაბეგრი შემოსავლის დადგენისას საქონლის და მატერიალური მარაგების ღირებულება პერიოდის დასაწყისში აკლდება მთლიან შემოსავალს, ხოლო საქონლისა და მატერიალური მარაგების ღირებულება პერიოდის ბოლოს ემატება მთლიან შემოსავალს (მუხლი 145.2).

საგადასახადო ვალდებულებების შემცირების მიზნით, ზოგი არაკანონმორჩილი გადასახადის გადამხდელი ცდილობს მაღალი დასაბეგრი მოგების არსებობის შემთხვევაში შეამციროს იგი საბოლოო მარაგის ღირებულების შემცირებით, ხოლო როდესაც დასაბეგრი მოგება არ არსებობს, პირიქით, ცდილობენ გაზარდონ საბოლოო მარაგების ღირებულება. ამგვარი თაღლითობის აღმოჩენა ძნელია მეწარმეების ან საცალო მოვაჭრეების შემთხვევაში, რომლებიც ასობით და ათასობით პროდუქციას ყიდიან (სუპერმარკეტები, აფთიაქები), ან აქროლადი პროდუქციის

შემთხვევაში (ბენზინი), ან მეორადი პროდუქციის შემთხვევაში (მაგალითად, მარაგების შეფასება ძალიან რთული საკითხია მეორადი მანქანებით ვაჭრობის შემთხვევაში).

გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სასაქონლო-მატერიალურ მარაგებში შეიტანოს მის მფლობელობაში არსებული გადამუშავებული ან ნაწილობრივ გადამუშავებული საქონელი, მათი ადგილმდებარეობის მიუხედავად, კერძოდ, ნედლეული ან ის მასალა, რომელიც შესყიდულია საბოლოოდ გაყიდვისთვის ან საქონლის წარმოებისთვის, სამუშაოს შესრულებისთვის ან სამუშაოს გაწევისთვის (მუხლი 145.1). ტრანზიტული საქონელი შეტანილი უნდა იქნას კომპანიის მარაგებში, მაგრამ არა კონსიგნაციით გაცემული საქონელი.

მარაგების ბრუნვა (შედარება მინიმუმ სამი წლის მარაგებზე უნდა მოხდეს)

[რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება / საწყისი მარაგი+საბოლოო მარაგი] / 2 = სმფ-ს ბრუნვა

მოცემული კოეფიციენტი განსაზღვრავს, თუ რამდენჯერ „დატრიალდა“, ანუ გაიყიდა სასაქონლო-მატერიალური მარაგები წლის განმავლობაში. ეს ბიზნესის მომგებიანობის მაჩვენებელია. როცა ბრუნვა მცირდება, გაყიდვები და წმინდა მოგებაც მცირდება. და პირიქით, როცა ბრუნვა იზრდება, გაყიდვა და მოგებაც იზრდება. ეს იმიტომ, რომ ყველა საცალო მოვაჭრის მიზანს შეადგენს, მარაგების მომგებიანად გაყიდვა და შემდეგ მეტის შეძენა.

მარაგების ბრუნვა ბიზნეს სფეროს სტანდარტების შესაბამისი უნდა იყოს. თუ ბრუნვა დაბალია, ეს იწვევს ეჭვს. უნდა მოხდეს ბრუნვის შედარება მთლიან მოგებასთან. ეს ორი კოეფიციენტი პარალელური უნდა იყოს: გაზრდილი მთლიანი მოგება მარაგების ბრუნვის ზრდის პარალელური იქნება. თუ წინა წლის ერთობლივი მოგება შემცირდა, მაგრამ ბრუნვა გაიზარდა, ე.ი. რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება ზედმეტად იყო აღრიცხული და/ან მარაგების თანხები არაა სწორი. ამასთან დაკავშირებით უნდა დაისვას კითხვები და აღინიშნოს სამუშაო დოკუმენტებში.

მფლობელის მიერ გამოყენებული საქონელი

ვინაიდან ბიზნესის მფლობელებს კონტროლის ბერკეტები აქვთ, აუცილებელია აუდიტორი მათ გაესაუბროს და ჰკითხოს, თუ როგორ იხდიან ისინი იმ საქონლის ღირებულებას, რომელსაც პირადად იყენებენ. მფლობელი „ყიდულობს“ მარაგს საკუთარი მაღაზიიდან, რადგან მას აქვს შესაძლებლობა სასურველი საქონელი მოიხმაროს საცალოზე ნაკლებ ფასად.

ცდომილებები მარაგებში

ინვენტარიზაციის დროს შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ცდომილებებს. ისინი ზეგავლენას ახდენს როგორც მოგებაზე, ისე ბალანსზე. საბოლოო მარაგის აღრიცხვაში მომხდარი შეცდომა იმოქმედებს გაყიდული საქონლის ღირებულების გაანგარიშებაზე და ორი პერიოდის წმინდა მოგებაზე.

რა ოდენობის მარაგი უნდა ჰქონდეს კომპანიას?

კომპანიას უნდა ჰქონდეს გაყიდვების საჭიროების დასაკმაყოფილებლად საკმარისი ოდენობის მარაგი. მარაგების ზედმეტობა იწვევს:

- შენახვის ხარჯებს;
- საპროცენტო ხარჯებს;
- მოძველებას.

კარგად აღრიცხული მარაგები ბიზნესს საშუალებას აძლევს თავიდან აიცილოს წვრილმანი ქურდობა, მარაგები მინიმალური ოდენობით იქონიოს და ყიდვის ტენდენციებს ადევნოს თვალყური. მარაგების სიჭარბე წარმოშობს დამატებით კითხვებს.

ინვესტიციები

31. აუდიტორი მიიღებს არსებული ინვესტიციების შესახებ ინფორმაციას წლის დასაწყისისა და ბოლოსთვის. წლის განმავლობაში მიღებული ინვესტიციების შემთხვევაში, აუდიტორი ამოწმებს სწორად არის თუ არააღრიცხული ღირებულება (საკომისიოებისა და გაყიდვების მოსაკრებლის ჩათვლით) საბუღალტრო მთავარ წიგნში.

32. ამოწმებს სადებეტო გატარებებს. მხედველობაში იღებს:

- არადასაბეგრ ფასიან ქაღალდებს, რომლებიც ნასესხები სახსრებითაა შეძენილი;
- სხვა შესყიდვებს (ოპერაციები ურთიერთდამოკიდებულ პირებთან, არაფულადი შესყიდვები, უცხოური კორპორაციის შექმნა, ორგანიზაცია ან რეორგანიზაცია და ა.შ.).

33. აანალიზებს გაყიდვებს და სხვა საკრედიტო გატარებებს, რომლებიც კავშირშია შემდეგთან:

- მოგება ან ზარალი (საფუძველი, ფიქტიური შესყიდვა, ფასნამატი და ა.შ.);
- სხვა გაცვლები, ფასდაკლებები, ჩამოწერები, ოპერაციები ურთიერთდამოკიდებულ პირებთან ან კონტროლირებულ უცხოურ სამეურნეო სუბიექტებთან და ა.შ.

34. გადასახადის გადამხდელის ხელთ არსებული ჩანაწერების საფუძველზე აანალიზებს ინვესტიციების ბუნებას. ამოწმებს, რამდენად სწორადაა აღრიცხული შესაბამისი შემოსავალი - როგორიცაა დივიდენდები და პროცენტი.

35. თუ გადასახადის გადამხდელი ფასიანი ქაღალდებით მოვაჭრეა, აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ ყველა ფასიანი ქაღალდი საბაზრო ფასებშია ასახული (მაგ.: ასახულია, როგორც საბაზრო ფასად გაყიდული საგადასახადო წლის ბოლო დღეს და მოგება/ზარალი აღიარებულია). თუ ფასიანი ქაღალდები ”ინვესტიციების მიზნით” ან ”არა გაყიდვის მიზნით” არის შექმნილი, მათ საბაზრო ფასებით მარკირების მოთხოვნა არ ეხება. ფასიანი ქაღალდებისთვის შესაბამისი კატეგორიების მინიჭება უნდა მოხდეს იმ დღის ბოლომდე, რომელ დღესაც მოხდა მათი შესყიდვა, წარმოშობა ან ძალაში შესვლა.

აქციონერებზე გაცემული სესხები

36. დარიცხვის მეთოდით მომუშავე გადასახადის გადამხდელების შემთხვევაში აუდიტორი ამოწმებს, დარიცხული საპროცენტო შემოსავლის სიდიდე არის თუ არა ბაზარზე არსებული პროცენტების ტოლი.

37. ადგენს, აქციონერზე ავანსად გაცემული თანხები ნამდვილად სესხებია თუ მოგების განაწილება, რომელიც იბეგრება, როგორც დივიდენდი. ამის დადგენა მხარეთა ქმედებებსა და განზრახვაზეა დამოკიდებული თანხის გაცემის მომენტში და არანაირ ტესტსა და ფორმულას არ შეუძლია ზუსტი პასუხის გაცემა. ამ დროს შემდეგი ფაქტორებია გასათვალისწინებელი:

- გაცემული თანხები აღირიცხება თუ არა როგორც კრედიტორული დავალიანება?
- გაცემული თანხები იყო თუ არა უზრუნველყოფილი (საპროცენტო საკრედიტო დავალიანება და/ან სხვა გირაო)?
- აქციონერიც და სააქციო საზოგადოებაც გაცემულ თანხას დავალიანებად აღიარებს თუ არა?
- აქციონერი იხდის პროცენტს, თუ სააქციო საზოგადოება არიცხავს?
- ჰქონდა თუ არა სააქციო საზოგადოებას საკმარისი მოგება გაცემების დასაფარად იმ დროს, როცა თანხების გამოტანა განხორციელდა?
- თანხის გამოტანის დროს ჰქონდა თუ არა აქციონერს შესაძლებლობა და განზრახვა, დაფარვა პროცენტით განეხორციელებინა?
- თამასუქის განაღდების ვადის არსებობა/არარსებობა;
- სააქციო საზოგადოებას, მომგებიანობის მიუხედავად, არ აქვს დივიდენდები განაწილებული.

ამორტიზებადი აქტივები

38. აუდიტორი განსაზღვრავს მე-4 ჯგუფის აქტივებს, რომლებიც ამორტიზაციის გრაფაშია ნაჩვენები და წინა წელსაა შესყიდული, იგივეა თუ არა, რაც უშუალოდ წინა პერიოდის საგადასახადო დეკლარაციაში მითითებული. წინააღმდეგ შემთხვევაში, ეს იმას ნიშნავს, რომ ამორტიზაცია ისეთ აქტივზე უნდა დაირიცხოს, რომელიც უკვე მიკუთვნებული იყო ხარჯებს, ან რომელიც უკვე მთლიანად ამორტიზებულია.

39. აუდიტორი ამოწმებს აქტივების შესყიდვებს, რომლებიც შესამოწმებელ საგადასახადო წელს განხორციელდა. იგი ამოწმებს ოპერაციებსა და შესაბამის დოკუმენტაციას და ითვალისწინებს შემდეგს:

- ყურადღებას ამახვილებს საკითხებზე, რომლებიც უჩვეულო წყაროებიდან მომდინარეობს, მაგალითად, როგორიცაა შეფასების ზრდა, გადარიცხვები, გაცვლა და ა.შ. და ადგენს მათ მართებულობას. ადგენს, საკმარისი იყო თუ არა წინა პერიოდის მოგება შესყიდვების დასაფინანსებლად.
- ადგენს, აქტივების შესყიდვისა და დამონტაჟების ხარჯები, არენდით აღებული ქონების რემონტი და ა.შ. იყო თუ არა კაპიტალიზებული შესაბამისი ექსპლუატაციის ვადით.
- არკვევს, ამ აქტივებში პირადი ხასიათის აქტივები ხომ არ არის.
- როცა მშენებლობა ან რაიმე კაპიტალიზებადი სამუშაო ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის საკუთარი აღჭურვილობით, მუშახელით და ა.შ. მისივე გამოყენებისთვის, აუდიტორი არკვევს, ამ აქტივების ბაზა მოიცავს თუ არა სათანადო ელემენტებს - მასალებს, მუშახელს და ზედნადებს, ასევე ამორტიზაციას.

- აქტივების ბაზაზე მუშაობისას აუდიტორი ყურადღებას აქცევს გაყიდვას, ურთიერთდამოკიდებული გადამხდელებისგან შესყიდვას, ხარჯების განაწილებას მიწასა და შენობას შორის და ა.შ.

40. მიმდინარე მშენებლობის დროს, აუდიტორი ადგენს, საჭიროა თუ არა მშენებლობის პერიოდის პროცენტის კაპიტალიზაცია. თუ ასეა, ამოწმებს, რომ დაუფარავ დავალიანებაზე პირდაპირი და არაპირდაპირი პროცენტის სათანადო თანხა მშენებლობის პერიოდში კაპიტალიზებული იყო.

41. წლის განმავლობაში აქტივების ანგარიშებში შემცირებები აუდიტორმა უნდა შენიშნოს. მან უნდა გაარკვიოს, გადასახადის გადამხდელმა აქტივები ურთიერთდამოკიდებულ მხარეს საბაზრო ფასზე ნაკლებად ხომ არ გადასცა. ასევე შეამოწმოს, მიიღება თუ არა დასაბეგრი მოგება, რადგან გაყიდვიდან ამონაგები თანხა (მათ შორის უფასოდ გადაცემული აქტივების საბაზრო ღირებულება) აღემატება მარაგების საწყის საგადასახადო ღირებულებას.

არამატერიალური აქტივები

42. აუდიტორი ამოწმებს გამოქვითვების სისწორეს, როგორიცაა ამორტიზაცია, ფასდაკლებები, ჩამოწერები, როიალტი და ა.შ.

43. ადგენს, ხომ არ ყოფილა ოპერაციები ურთიერთდამოკიდებულ პირებთან ან კონტროლირებულ უცხოურ სამეურნეო სუბიექტებთან. ითვალისწინებს საბაზრო პრინციპით განხორციელებული ოპერაციების თვისებებს.

44. ადგენს, არამატერიალური აქტივებიდან მიღებული შემოსავალი შეტანილია თუ არა ერთობლივ შემოსავალში. აუცილებელი არაა, არამატერიალურ აქტივს გააჩნდეს საფუძველი ან გამოჩნდეს ჩანაწერებში (მაგალითად, გადაქირავება, როიალტი, ფრანჩიზი და ა.შ.).

45. აანალიზებს ოპერაციას, სადაც უცხოური მხარის უფლებები გადაეცემა რომელიმე უცხოურ ორგანიზაციას მისი ინტერესებისთვის, ან ნომინალურ ფასად (პოტენციური საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასის საკითხი).

46. ამოწმებს მიმდინარე წლის აქტივების დამატებას და ადგენს, ბაზაში არის თუ არა ხარჯის ელემენტები, როგორიცაა იურიდიული ხარჯები, შეფასების ხარჯები, მომსახურეთა ხელფასები და ა.შ. განიხილავს შესყიდვის ფასის გადანაწილებას სასაქონლო-მატერიალურ მარაგებს, ძირითად საშუალებებსა და არამატერიალურ აქტივებს შორის.

წინასწარ გადახდილი ხარჯები და გადავადებული გადასახდელები

47. ამოწმებს დამხმარე ცხრილებს, სადაც ნაჩვენებია კონკრეტული წინასწარ გადახდილი ხარჯები, რომლებიც წლის ბოლოს კაპიტალიზებულია (დაზღვევა, გადასახადი უძრავ ქონებაზე, ხელშეკრულებები მომსახურებაზე და ა.შ.).

48. ტესტირების საფუძველზე ამოწმებს დოკუმენტებს, როგორიცაა ინვოისები და პოლისები, რათა დარწმუნდეს, რომ წლიური წინასწარ გადახდილი ხარჯების ნაშთი ნაკლები ღირებულებით არაა აღრიცხული.

49. დარიცხვის მეთოდით მომუშავე გადასახადის გადამხდელთა შემთხვევაში ამოწმებს, წინასწარ გადახდილი ხარჯები საგადასახადო მიზნით ხომ არ მიეკუთვნა ხარჯებს.

სხვა აქტივები

50. აუდიტორმა უნდა განიხილოს სხვა აქტივების ანგარიშების ტიპი და კლასიფიკაცია, რათა დაადგინოს, ხომ არ აქვს მათ საგადასახადო ვალდებულების ხასიათი.

გადავადებული საგადასახადო აქტივები

51. აუდიტორი ამოწმებს სამუშაო დოკუმენტებს და ადგენს გადავადებული საგადასახადო აქტივების შემადგენლობას (შემოსავალი, აღიარებული გადასახადად აღრიცხვამდე, და შემოსავალი, აღიარებული აღრიცხვისთვის გადასახადის გადახდამდე).

52. თუ გადავადებული საგადასახადო აქტივი არ არსებობს, ეს შეიძლება ნიშნავდეს, რომ ზემოაღნიშნულ დროში განსხვავება სააღრიცხვო და საგადასახადო მიზნებისთვის ერთნაირად იყო აღრიცხული. შესაბამისად, დასაბეგრი შემოსავალი ნაკლები ღირებულებით აისახა.

ვალდებულებები: კრედიტორული დავალიანება

53. აუდიტორი ამოწმებს სადებეტო ნაშთებს მთავარ წიგნში ან ქვეანგარიშებში. შემოწმების შედეგად შეიძლება გამოვლინდეს სახსრების არასწორად განაწილება, აღურიცხავი ქონება და/ან თვითღირებულებაზე დაბალი ფასით რეალიზაცია.

54. შეისწავლის შესყიდვებზე წლიური დარიცხვების გამოთვლას. შესყიდვები საბოლოო მარაგებში უნდა იქნას შეტანილი. ადგენს, გადასახადის გადამხდელს მომდევნო წლის ხარჯი მიმდინარე წლისაში ხომ არ შეაქვს.

55. შეისწავლის ანგარიშებს, რომელთაც დიდი ხნით ვადაგადაცილებული ნაშთები აქვთ. ამ დროს შეიძლება გამოვლინდეს სადავო ვალდებულებები, ან ისეთი ვალდებულებები, რომლებიც აღარ არსებობს, მაგალითად, მოუთხოვნელი ხელფასები. ეს თანხები შემოსავლად უნდა იქნას აღიარებული, ან გაუუქმდეს მიმდინარე ხარჯების სტატუსი.

56. საცდელი ბალანსის მონაცემებს ადარებს სალაროს მთავარი წიგნის მონაცემებთან. ამოწმებს კორექტირებების გატარებებს ან რეკლასიფიკაციას და შესაბამისი კრედიტორული დავალინების დაფარვას. ამ დროს შეიძლება გამოვლინდეს თვითღირებულებაზე დაბალი ფასით რეალიზაცია.

მოკლევადიანი იპოთეკა, თამასუქები, ობლიგაციები

57. ამოწმებს საპროცენტო ხარჯებს და წლიურ დარიცხვებს, რათა შეადაროს საპროცენტო ხარჯები. ამოწმებს ანალიზის მათემატიკურ სიზუსტეს და საბუღალტრო მთავარ წიგნში ასახვის სისწორეს.

58. განიხილავს სავალო ხელშეკრულებებს და მათში დაფიქსირებულ პირობებს.

59. განიხილავს სესხების ამორტიზაციის გრაფიკებს, წლიურ ანგარიშებს და ა.შ. და ამოწმებს აღრიცხული წლიური ნაშთის სიზუსტეს.

სხვა მიმდინარე ვალდებულებები

60. საცდელი ბალანსის მონაცემებს ადარებს სალაროს მთავარი წიგნის მონაცემებთან. ამოწმებს კორექტირების გატარებებს ან რეკლასიფიკაციას და დებიტორული დავალიანების დაფარვას. ამ დროს შეიძლება გამოვლინდეს თვითღირებულებაზე დაბალი ფასით რეალიზაცია.

61. შეისწავლის წლიური დარიცხვების გამოთვლას. შესყიდვები საბოლოო მარაგებში უნდა იქნას შეტანილი. უზრუნველყოფს, რომ ხარჯები ნამდვილად იქნა გაწეული და სარგებელი მიღებულ იქნა საბალანსო უწყისის თარიღის მდგომარეობით.

62. შეისწავლის წლის ბოლოს დარიცხვებს და გაარკვევს, წლის ბოლომდე არის თუ არა რაიმე თანხები გადასახდელი, რომელიც სსკ-ის 142.4 მუხლის თანახმად გამოქვითვას ექვემდებარება (კერძო პირებზე გადახდილი კომპენსაცია, მათ შორის დარიცხვები ანაზღაურებულ გაცდენებზე; მომსახურების გადასახდელი არარეზიდენტებზე, რომელიც არაა დაკავშირებული არარეზიდენტის მიერ საქართველოში დაარსებულ მუდმივ დაწესებულებასთან);

საშემოსავლო გადასახადები

63. აუდიტორი შეისწავლის და აანალიზებს მიმდინარე და გადავადებული საშემოსავლო გადასახადების სამუშაო დოკუმენტებს. შეისწავლის აღრიცხულ შემოსავალსა და დასაბეგრ შემოსავალს შორის დროებითი და მუდმივი განსხვავებების მიზეზებს, მათ შორის:

- ნაშთი პერიოდის დასაწყისში,
- მიმდინარე პერიოდის რეზერვები საშემოსავლო გადასახადისთვის,
- ნაშთები პერიოდის ბოლოს.

64. დროებითი განსხვავებები არის საშემოსავლო გადასახადსა და ფინანსურ ანგარიშგებას შორის განსხვავებები, რომელთაც მომავალში საგადასახადო შედეგები ექნება. დროებითი განსხვავებები შემდეგი გარემოებების შედეგად ჩნდება:

- შემოსავლები ან მოგება, რომლებიც დასაბეგრია მათ ფინანსურ შემოსავლად აღიარებამდე, ან მას შემდეგ.
- ხარჯები ან ზარალი, რომელიც ექვემდებარება გამოქვითვას მათ ფინანსურ შემოსავლად აღიარებამდე, ან მას შემდეგ.

65. დროებითი განსხვავებების მაგალითებია:

- საბაზრო ფასიანი ქაღალდები: გაუნაწილებელი მოგება ან ზარალი საინვესტიციო ფასიანი ქაღალდებიდან, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია, როგორც შემოსავლის კორექტირება ან გაუნაწილებელი მოგება, და

საბალანსო უწყისში ფასიანი ქაღალდების საბაზრო ღირებულებას ეფუძნება, თუმცა საგადასახადო დეკლარაციაში არ აისახება ფასიანი ქაღალდების გაყიდვამდე.

- დავალიანება: უიმედო ვალები, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგებისთვის შესაფასებელი რეზერვების შექმნის (allowance method) მეთოდითაა აღიარებული, საგადასახადოსთვის კი პირდაპირი ჩამოწერის მეთოდით.

- მიწერილი პროცენტი: მიწერილი პროცენტის თანხა ფინანსური ანგარიშგებისთვის, რომელიც განსხვავდება საგადასახადო ანგარიშგებაში მითითებული თანხისგან.

- გრძელვადიანი სამშენებლო კონტრაქტები: შემოსავლები გრძელვადიანი სამშენებლო კონტრაქტებიდან, რომლებიც სხვადასხვანაირად აღირიცხება საფინანსო და საგადასახადო ანგარიშგებაში. მაგალითად, შესრულებული სამუშაოს პროცენტის ასახვის მეთოდი ფინანსური ანგარიშგებისთვის და დასრულებული კონტრაქტის ასახვის მეთოდი საგადასახადო ანგარიშგებისთვის; შესრულებული სამუშაოს პროცენტის ასახვის მეთოდი ფინანსური ანგარიშგებისთვის და საკასო ან დარიცხვის მეთოდი საგადასახადო ანგარიშგებისთვის.

- მარაგები: სასაქონლო–მატერიალური მარაგები, რომლებიც ნაკლები ღირებულებითაა აღრიცხული ფინანსურ ანგარიშგებაში და თვითღირებულებით საგადასახადო ანგარიშგებაში. მოძველებული მარაგების რეზერვები, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგებისთვის ხარჯებსაა მიკუთვნებული, საგადასახადო ანგარიშგებისთვის კი არ ექვემდებარება გამოქვითვას, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა მარაგები ჯართად იქცევა ან გაიყიდება ნაკლებ ფასად; საცალო მოვაჭრეთა, ბითუმად მოვაჭრეთა და მწარმოებელთა ხარჯები, რომლებიც ხარჯებსაა მიკუთვნებული ფინანსური ანგარიშგებისთვის და კაპიტალიზირებულია საგადასახადო ანგარიშგებისთვის;

- ქონება და ინვენტარი: ამორტიზაცია ფინანსური ანგარიშგებისთვის, ექსპლუატაციის სავარაუდო პერიოდის ან საგადასახადო ანგარიშგებისგან განსხვავებული მეთოდების გამოყენებით; აქტივები, რომლებიც უცხოური ბაზრის ღირებულებითაა აღრიცხული ფინანსური ანგარიშგებისთვის, ხოლო საგადასახადო ანგარიშგებისთვის კი სხვა მეთოდით; მოგება და ზარალი ამორტიზებად აქტივებზე, რომელიც აღიარებულია ფინანსური ანგარიშგებისთვის და საგადასახადო ანგარიშგებისთვის კი გადავადებულია, საგადასახადო ამორტიზაციის მეთოდის გამო. აქტივების ღირებულების მომატებიდან მოგება, რომელიც ლიკვიდაციის დროს ნაწილდება; მისი აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც ლიკვიდაცია გარდაუვალია ფინანსური ანგარიშგებისთვის, ხოლო განაწილებისას – საგადასახადო ანგარიშგებისთვის. იჯარა, რომელიც კაპიტალიზებულია ფინანსური ანგარიშგებისთვის და აღიარებულია, როგორც მიმდინარე იჯარა საგადასახადო ანგარიშგებისთვის;

ამორტიზებული კაპიტალიზებული იჯარა სხვადასხვა პერიოდისთვის ფინანსური და საგადასახადო ანგარიშგებისთვის.

- არამატერიალური აქტივები: არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია პერიოდების ან მეთოდების გამოყენებით, სააღრიცხვო მიზნებისთვის, რაც განსხვავდება საგადასახადო მიდგომისგან.

- ვალდებულებები: ხარჯები, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის ერიცხება, მაგრამ გამოქვითვას ექვემდებარება საგადასახადო ანგარიშგების მიზნებისთვის, მხოლოდ მაშინ, როცა ხარჯი ფაქტიურად გაწეულია (მაგალითად, შვებულების ანაზღაურება); მიწერილი პროცენტი ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის, რომელიც განსხვავდება საგადასახადო ანგარიშგების თანხებისგან.

- გადავადებული შემოსავალი: ავანსად მიღებული შემოსავლები, რომლებიც აღრიცხვისთვის გადავადებულია, მაგრამ აღიარებულია შემოსავლად საგადასახადო მიზნებისთვის.

სესხები აქციონერებისგან

66. აუდიტორი ამოწმებს საკრედიტო ხელშეკრულებებს და ადგენს, არსებობს თუ არა ნამდვილი კრედიტორ–დებიტორული ურთიერთობა. დიდი დავალიანებები სააქციო კაპიტალთან მიმართებაში შეიძლება „სუსტი კაპიტალიზაციის“ სიტუაციაზე მიგვანიშნებდეს.

67. საზღვრავს აქციონერების მიერ ნასესხები სახსრების წყაროებს, რათა დარწმუნდეს, რომ არ არსებობს კორპორაციის შემოსავლების მითვისება.

68. შეისწავლის საპროცენტო განაკვეთებს და დაფარვის ვადებს, რათა დარწმუნდეს, რომ ოპერაციები ურთიერთდამოკიდებულ მხარეებს შორის საბაზრო პრინციპით მიმდინარეობს. თუ „სესხები“ „სააქციო კაპიტალია“, მაშინ:

- მოიხსნება საპროცენტო ხარჯის სტატუსი; მოხდება დივიდენდებად აღიარება;

- აქციონერის მიერ მოთხოვნილი უიმედო ვალების გამოქვითვა არ მოხდება;

- სრული დაფარვა ჩაითვლება დივიდენდად.

გრძელვადიანი ვალდებულებები

69. ფიქსირებული ვალდებულებები გვხვდება გრძელვადიანი ობლიგაციების, თამასუქების, გირაოს და სავალო ხელწერილების ფორმით.

70. აუდიტორი განსაზღვრავს ავანსად მიღებული ფონდების წყაროს, სარეგისტრაციო უწყისების, ემისიის და/ან დაკავშირებული დოკუმენტების რაიმე ფინანსურ გარიგებასთან კავშირში გადასინჯვის გზით. რწმუნდება, რომ ყველა დაკავშირებული ხარჯი (იურიდიული, პროფესიული, ობლიგაციის გამოშვების) სათანადოდ გადავადდა და ჩამოიწერება ობლიგაციის მოქმედების ვადის განმავლობაში.

71. აუდიტორი შეისწავლის ურთიერთდამოკიდებულ გადასახადის გადამხდელებთან და კონტროლირებულ საერთაშორისო სამეურნეო სუბიექტებთან განხორციელებულ ოპერაციებს, რათა დარწმუნდეს, რომ არ არსებობს შეუსაბამობა შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის და რომ ოპერაციები საბაზრო პრინციპით სრულდება.

72. აუდიტორი შეისწავლის ნულოვან ობლიგაციებს, რათა დარწმუნდეს, რომ პირველადი გამოშვების ფასდაკლება სწორადაა განაწილებული.

73. აუდიტორი ამოწმებს პროცენტებსა და წლის ბოლოს დარიცხვებს საპროცენტო ხარჯების შედარების თვალსაზრისით.

74. აუდიტორი აკონტროლებს, რომ რომელიმე ოპერაციას არ ჰქონდეს სხვა მიზანი, გარდა საგადასახადო გამოქვითვებისა. განიხილავს დებიტორული ხელშეკრულებების ნიმუშებს და მათ პირობებს. მიიღებს სესხების ამორტიზაციის გრაფიკებს, წლის ბოლოს ანგარიშებს და ა.შ. და ამოწმებს წლიურ ბალანსში აღრიცხული ქონების ღირებულებას.

სააქციო კაპიტალი

75. ამოწმებს სააქციო კაპიტალის ანგარიშებს და ითვალისწინებს შემდეგს:

76. თუ პერიოდის განმავლობაში ცვლილებებს ადგილი არ ჰქონია, გასათვალისწინებელია:

- აქციებით ვაჭრობა აქციონერებს შორის. მოწმდება ფიზიკური პირების მოგება ან ზარალი, რომელშიც კორპორაცია ფიგურირებს, დაშვებულია იმის შესაძლებლობა, რომ განაწილებები დასაბეგრი დივიდენდის ექვივალენტურია.
- დახურული კორპორაციები ყურადღებით შემოწმებას საჭიროებენ, მხარეთა დამოუკიდებლობის, შენიღბული დივიდენდების და ა.შ. თვალსაზრისით.

77. თუ პერიოდის განმავლობაში ადგილი ჰქონდა აქციების ახალ გამოშვებას ან დამატებას:

- მოწმდება კორპორაციის ოქმების წიგნი, ხორციელდება აღრიცხულ პუნქტებთან შედარება და გატარებების სისწორის დადგენა.
- მოწმდება ყველა საკრედიტო გატარება. განიხილება მომსახურებისთვის ან ქონებისთვის გაცემული აქციების, აქციების დივიდენდების, თანამშრომელთა აქციების ალტერნატივების საგადასახადო ასპექტი, ასევე საბაზრო ფასზე ნაკლებ ფასად გამოშვებული აქციები.
- დგინდება, აქციების გამოშვებასთან დაკავშირებული ხარჯები სწორად იქნა თუ არა გაწეული (მაგ. იურიდიული ხარჯები, სარეგისტრაციო მოსაკრებელი და ა.შ.);
- დგინდება, (დახურულ კორპორაციებში) აქციების რეკაპიტალიზაციის შემთხვევაში, უდრის თუ არა მიღებული აქციის საბაზრო ფასი ჩაბარებული აქციის საბაზრო ფასს.

78. თუ პერიოდის განმავლობაში ადგილი ჰქონდა აქციების შემცირებებსა და გაუქმებებს:

- მოხდება კორპორაციის ოქმების წიგნის შედარება აღრიცხულ პუნქტებთან და დადგინდება გატარებების სისწორე.
- შემოწმდება ყველა სადებეტო გატარება. გათვალისწინებული იქნება ნაწილობრივი ან მთლიანი ლიკვიდაციის, ნაწილობრივი ან მთლიანი დაფარვების საგადასახადო ასპექტი და განაწილება, რომელიც ძირითადად დივიდენდების ექვივალენტურია.

დამატებითი საემისიო კაპიტალი

79. აუდიტორი ამოწმებს ანგარიშში განხორციელებულ ცვლილებებს მიმდინარე პერიოდისთვის. ეს ანგარიში ჩვეულებრივ წარმოიშვება მაშინ, როდესაც კორპორაციისგან იძენენ აქციებს უფრო მაღალ ფასად, ვიდრე ეს ანგარიშში იყო მითითებული.

80. შემოსავალზე დარიცხული თანხებით შექმნილი რეზერვები შეიძლება აღარ იყოს საჭირო. თუ ანაზღაურებულ კაპიტალზე კეთდება კრედიტი, იგი შეიძლება არ დაიბეგროს.

12.3. მთლიანი შემოსავლების ან გაყიდვების შემოწმება

81. მთლიანი შემოსავლების შემოწმებისას შემდეგი მეთოდები გამოიყენება:

- ნაღდი ფულის მართვის მეთოდების შემოწმება, რათა ინახოს, ყველა შემოსავალი აღრიცხულია თუ არა წლის ბოლოს.
- ანგარიშგებაში ასახული მთლიანი შემოსავლების შემოწმება ერთობლივი მოგების კოეფიციენტის მეთოდით.
- წარმომავლობის, ბუნების ან თანხის მხრივ არაორდინალური საკითხების განხილვა.
- პირველადი გატარებების წიგნის შემოწმება და მასზე თვალყურის დევნება: გაყიდვების ჩეკების, სალაროს აპარატის ამონაწერის, ხელშეკრულებების, შრომის წიგნაკების ან საბანკო დეპოზიტების შემოწმება.
- წლის სხვადასხვა დროს გაკეთებული გატარებების შემოწმება, ასევე ზოგიერთი წლის დასაწყისში გაკეთებული გატარების შემოწმება.
- მოწმდება გადატანები მთავარ წიგნში და შედეგობრივი მაჩვენებლები.
- მოწმდება ბანკის ამონაწერები და დეპოზიტების ჩეკები, როგორც ეს 11.1. ქვეთავშია ასახული.
- მოწმდება გაყიდვების ანგარიში მთავარ წიგნში და ყურადღება ექცევა არაორდინალური გატარებების არსებობას.

- მოწმდება გატარებები ზოგადი და გაყიდვების ჟურნალებიდან.

- ყურადღებას მოითხოვს დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც შეიძლება არ გამოჩნდეს ბუღალტრულ ჩანაწერებში (შემოსავლები ნაღდი ფულით, რომლებიც რეგულარულად არ ინახება ან სათანადოდ არ აღირიცხება, დილერის სარეზერვო შემოსავალი, სტრუქტურული შემოსავალი, შემოსავალი უცხოური წყაროდან).

- დგინდება, რამდენად იყო გამოყენებული შემოსავლები საოპერაციო ხარჯების დასაფარად. არაორდინალური ფასდათმობები და გაყიდვაზე გამოყოფილი თანხები წარმოშობს კითხვებს.

- პირადი სარგებლობისთვის გამოთხოვილი საქონლის აღრიცხვის ადეკვატურობისა და მეთოდის განსაზღვრა.

- დგინდება, მისაღები შემოსავლები შეტანილია თუ არა შემოსავლებში, დარიცხვის მეთოდით მომუშავე გადასახადების გადამხდელების შემთხვევაში.

- მოწმდება რეალიზაციის ხელშეკრულებები, კონტრაქტები და სხვა კორესპონდენცია, სადაც შეიძლება აღმოჩნდეს აღურიცხავი ბონუსები, ჯილდოები, გაყიდვიდან მიღებული თანხის ნაწილის ქრთამის სახით მყიდველისათვის დაბრუნება (ე.წ. ”ატკატები”) და ა.შ.

- მოწმდება საგადასახადო მიზნით მომზადებული სამუშაო დოკუმენტები და დგინდება, რომ კორექტირებები გამართლებულია.

- ყურადღებას საჭიროებს ჩვეულებრივი შემოსავლის კაპიტალურ მოგებად აღიარება, სხვა საქონლისა და მომსახურების სანაცვლოდ საქონლის გაყიდვა ან მომსახურების გაწევა, აღურიცხავი საკომისიოები ან იჯარა გადასახადის გადამხდელის ბიზნეს-შენობებში მიმდინარე საქმიანობიდან, როგორიცაა მოქმედი კაფეები, ბარები, ტკბილეულის ჯიხურები, სავაჭრო მანქანები, ვიდეოთამაშები და ა.შ.

82. თითოეული შემოწმება უნიკალურია. ზემოხსენებული მუხლები უბრალოდ შემოთავაზებაა, არც ამომწურავია და არც აუცილებლობას წარმოადგენს ყველა სიტუაციაში. აუდიტორმა ის მეთოდები უნდა გამოიყენოს, რომლებიც კონკრეტული აუდიტის ჩატარებისთვის ეფექტური იქნება.

ერთობლივი მოგების კოეფიციენტის შემოწმება

83. როდესაც სასაქონლო-მატერიალური მარაგები მატერიალური შემოსავლის მიღების ფაქტორია, ერთობლივი მოგების კოეფიციენტი გვეხმარება, გავიგოთ რამდენად გონივრულია შემოსავლები, მარაგები, შესყიდვები და ბიზნესის წმინდა მოგება, რომელიც საგადასახადო დეკლარაციაშია ნაჩვენები.

84. ტერმინი ”ერთობლივი მოგების კოეფიციენტი“ ნიშნავს:

$$\frac{\text{ერთობლივი მოგება რეალიზებული გაყიდვებში}}{\text{მთლიანი შემოსავლები გაყიდვებიდან}}$$

85. ეს არის განსხვავება, ან „მარჟა“ გაყიდვის ღირებულებასა და მთლიან შემოსავლებს შორის, რომელიც გამოხატულია გაყიდვების პროცენტებში.

86. მარჟა გამოითვლება გასაყიდი ფასის მიხედვით. მაგალითად: ნივთი შეძენილია 1.20 ლარად და იყიდება 1.60 ლარად.

- მარჟა იქნება 0.40 ლარი (1.60ლ –1.20ლ).
- მარჟა იქნება 25% (0.40ლ/ 1.60ლ).

87. მსგავსი გამოთვლა, „ფასნამატი“ შეიძლება შეფასდეს, როგორც ღირებულების პროცენტი ან როგორც გასაყიდი ფასი. ზოგჯერ ფასნამატი გასაყიდი ფასის პროცენტად მიიჩნევა, მაგრამ ფასნამატის გამოთვლა თვითღირებულების მიხედვით უფრო იოლი და ნაკლებად დამაბნეველია. თვითღირებულების მიხედვით გამოთვლილი ფასნამატი გაყიდვების სწორი მაჩვენებლის მიღებაში გვეხმარება.

შენიშვნა: მარჟისა და ფასნამატის პროცენტები ღირებულებაზე ერთი და იგივე არ არის. ღირებულების თვალსაზრისით, მარჟა და ფასნამატი იდენტურია, თუმცა პროცენტებია განსხვავებული. ორივე წარმოადგენს განსხვავებას ღირებულებასა და გასაყიდ ფასს შორის.

86. მარჟასა და ფასნამატს შორის დამოკიდებულება შემდეგი ფორმულებით გამოიხატება: (პროცენტულად გამოხატული):

$$\text{ფასნამატი} = \frac{\text{მარჟა}}{1 + \text{მარჟა}} \qquad \text{მარჟა} = \frac{\text{ფასნამატი}}{(1 - \text{ფასნამატი})}$$

$$\text{ფასნამატი} = \frac{0.25}{1 + 0.25} = 0.20 \qquad \text{მარჟა} = \frac{0.20}{(1 - 0.20)} = 0.25$$

88. როცა ფასნამატი გასაყიდი ფასის მიხედვით გამოითვლება, გამოყენებული უნდა იქნას სხვა ფასნამატის პროცენტი, თვითღირებულების მიხედვით გამოთვლისას კი სხვა. მაგალითად: ნივთი გამყიდველმა შეისყიდა 1.20 ლარად და შემდეგ ფასნამატი გაუვრცელა 25%.

- ღირებულების 25% ფასნამატი (1.20ლ) უდრის 0.30 ლარი. დავუმატოთ 0.30 ლარი ღირებულებას და გასაყიდი ფასი იქნება 1.50 ლარი 0.30 მარჟით ან 20% მთლიანი მოგების მარჟით.
- თუ საჭიროა 25% მარჟა, მაშინ საჭიროა განისაზღვროს პროცენტი, რომელიც მოიტანს ამ სასურველ მარჟას და ერიცხება თვითღირებულებას.
- 25% მარჟა ღირებულებაზე 33.3% ფასნამატის ექვივალენტურია.
- ღირებულების 33.3%-ზე გამრავლება (1.20 ლარი) უდრის 0.40ლარს. 0.40 ლარის დამატება თვითღირებულებაზე გვაძლევს 1.60ლარს გასაყიდ ფასს, და 0.40 მარჟას, ანუ 25%.
- 25% ფასნამატი ღირებულებაზე გვაძლევს გასაყიდ ფასს 1.50ლარს. თუ აუცილებელია 25% ფასნამატი ოპერაციების ხარჯების დასაფარად და წმინდა მოგებისთვის, გადასახადის გადამხდელი იზარალებს, თუ ფასს 25% ფასნამატით

იანგარიშებს. 25%-იანი მარჟის რეალიზაციისთვის, გადასახადის გადამხდელს მოუწევს 33.3% ფასნამატის გავრცელება თვითღირებულებაზე.

89. ეს მაგალითი აჩვენებს მთლიანი მოგების კოეფიციენტის გამოყენებას გაყიდვების პროცენტად:

მთლიანი გაყიდვები	50000
გაყიდვების ღირებულება	40000
მთლიანი მოგება (მარჟა)	10000

- მთლიანი მოგების მარჟის კოეფიციენტი არის 20%, ანუ 50000 ლარის გაყიდვების 20% გვაძლევს 10000 ლარის მარჟას.

- ფასნამატის ცხრილიდან ვიგებთ, რომ 20% მთლიანი მოგების კოეფიციენტი (მარჟა) მოითხოვს 25% ფასნამატს ღირებულებაზე. 40 000 ლარის გაყიდვების ღირებულება უნდა გაიზარდოს 25%-ით, ანუ 10 000 ლარით, რათა მივიღოთ 50000 ლარის მთლიანი გაყიდვები.

90. მთლიან გაყიდვებში ცვლილება ზემოთ მოცემულ მაგალითში გვაძლევს მთლიანი მოგების კოეფიციენტის ცვლილებას და ფასნამატს:

მთლიანი გაყიდვები	60000
გაყიდვების ღირებულება	40000
მთლიანი მოგება (მარჟა)	20000

- მთლიანი გაყიდვები 10000 ლარით გაიზარდა (50000 ლარი - 60000 ლარი), ანუ 20% ზრდა მთლიან გაყიდვებში. შედეგად მთლიანი მოგების კოეფიციენტი არის 33.3%. ფასნამატი (ღირებულებაზე) ახლა 50%.

91. მას შემდეგ, რაც ბიზნესის კოეფიციენტი დადგინდება:

- აუდიტორმა იმავე გადამხდელის წინა წლების კოეფიციენტებს უნდა შეადაროს და

- შემდეგ შეადაროს მსგავსი ბიზნესის კოეფიციენტებს. ამ დროს აუდიტორს უნდა ახსოვდეს, რომ კოეფიციენტი შეიძლება იცვლებოდეს ზომის, გაყიდვების მოცულობისა და ადგილმდებარეობის მიხედვით.

92. თუ შედარების შედეგად გამოვლინდება, რომ მთლიანი მოგების თანხა შეცდომითაა ანგარიშგებაში ნაჩვენები, შეცდომის მიზეზები შეიძლება ქვემოთ ჩამოთვლილი ფაქტორები იყოს.

93. მთლიანი მოგების ანგარიშგებაში ჩვენების შეცდომის შესაძლო მიზეზები:

- იმ ხარჯების შეტანა, რომლებიც მთლიანი მოგების კოეფიციენტზე გავლენას არ ახდენს, მაგ. იჯარა, პროცენტი, დივიდენდი და ა.შ.

- ყველა მისაღები შემოსავლები არ იქნა ასახული დარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას;

- ყველა მიღებული შემოსავალი არ აღირიცხა დარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას;

- კონსტრუქციულად მიღებული შემოსავალი არ იქნა ასახული ანგარიშგებაში;
- განვადებით გაყიდვები არასწორად აისახა ანგარიშგებაში;
- საბოლოო მარაგის გაყიდვა არ იქნა შეტანილი მთლიან შემოსავლებში, როცა ბიზნესი გაიყიდა;
- მარაგები მოიპარეს, ან
- ბარტერიდან მიღებული მთლიანი შემოსავლები ანგარიშგებაში არ ასახულა;

94. მარაგების ანგარიშგებაში ასახვის შესაძლო შეცდომები:

- მარაგები არასწორად შეფასდა ან არასწორი თანხა იქნა გადმოტანილი წინა წლიდან;
- მონაცემები წინასწარია;
- მარაგები არაა გამოყენებული მიუხედავად იმისა, რომ მარაგები მატერიალური შემოსავლის მიღების ფაქტორია. ან
- საბოლოო მარაგები ნაკლები ღირებულებითაა ასახული.

95. შესყიდვების ანგარიშგებაში ასახვის შესაძლო შეცდომები:

- შეტანილი ხარჯები გაყიდვების ღირებულების ნაწილი არ არის;
- პირადი მიზნით თანხის გამოტანები სათანადოდ არ არის გატარებული;
- შესყიდვებს არ აკლდება დაბრუნებული საქონელი; ან
- შესყიდვების ფასდაკლებები სათანადოდ არ აისახება.

გაყიდვების შემოწმება

გაყიდვები ნებისმიერი ბიზნესის მთავარი ამოცანაა; შესაბამისად, გაყიდვების დაბალი ღირებულებით ასახვა თაღლითობის ყველაზე მომგებიანი სახეობაა. დასაბეგრი მოგების მყისიერი შემცირება და დამალული რესურსები აფიორის მუდმივი თემაა.

შემოსავლის შემოწმება აუდიტის სავალდებულო საქმიანობაა. თუ მთლიანი შემოსავლების შემოწმება გამოავლენს აუსახავი შემოსავლის შესაძლებლობას ცნობილი წყაროებიდან დასაბეგრი მოგების არაზუსტად ჩვენების გამო, ან თუ ბუღალტრული ჩანაწერები არ ედრება საგადასახადო დეკლარაციას, ამ შემთხვევაში უფრო სიღრმისეული შემოწმებაა საჭირო. აუდიტორმა უნდა გადაწყვიტოს, რომელი მეთოდი მიესადაგება ცალკეულ გადასახადის გადამხდელს.

მთლიანი მოგებისა და მარაგების ბრუნვის კოეფიციენტების გამოყენებით მოწმდება შემოწმებული პირის მიერ ნაჩვენები გაყიდვების სიზუსტე, გაყიდვების ღირებულება, ან საბოლოო მარაგები. არაორდინალურ განსხვავებებს ექცევა სათანადო ყურადღება; აუდიტორი გადასახადების გადამხდელს ამასთან დაკავშირებით უსვამს კითხვებს და საჭიროების შემთხვევაში ტარდება აუდიტის დამატებითი პროცედურები.

შეიძლება გამოვლინდეს შემდეგი შეუსაბამობები:

- **აუსახავი გაყიდვები**: ყველაზე ხშირი თაღლითობა. გაყიდვების დამადასტურებელი დოკუმენტაცია (თუ არსებობს) ნადგურდება (ასლები და დუბლიკატები მაინც) ან ფაქტურების სხვა სიიდან გაიცემა (არა დღგ ფაქტურები) და ამ გაყიდვებზე არ კეთდება ბუღალტრული გატარებები. ამასობაში კი, როგორც წესი, შესყიდვები ნაკლები ღირებულებითაა ნაჩვენები თანმიმდევრული და შესაბამისი მთლიანი მოგების კოეფიციენტის წარმოსადგენად.

- **ფიქტიური ოპერაციები**: ფიქტიურ მომხმარებლებზე გაყიდვები, რათა მყიდველს შეეძლოს მის მიერ ნაყიდი საქონლის დაბალი ღირებულებით ჩვენება. ეს თაღლითობა მომხმარებლის თანამონაწილეობით ხდება.

- **არარეგულარული გადატანა**: გაყიდვების ჟურნალის კრედიტის მხარეს ჩვენების ნაცვლად, გაყიდვები გადაიტანება საბალანსო უწყისის კრედიტის მხარეს. ეს აყოვნებს საგადასახადო ვალდებულებებს და საიდუმლო რეზერვის ჩამოყალიბებას უწყობს ხელს.

- **დროის ინტერვალები**: მოცემული პერიოდის გაყიდვები (მიმდინარე წლის) დეკლარირდება, როგორც წინა წლის ან გადაიტანება მომდევნო პერიოდში.

გაყიდვების შემოწმებისთვის შემდეგი სახის მეთოდები გამოიყენება:

1. დეკლარირებული და დაკვირვების შედეგად აღმოჩენილი მთლიანი მოგების ფასნამატის შედარება (ფასნამატის მეთოდი)

ფასნამატის მეთოდით ვიღებთ შემოსავლის რეკონსტრუქციას; ამ დროს გამოიყენება ამ ბიზნესისთვის დამახასიათებელი ტიპიური კოეფიციენტები ან პროცენტები და დგინდება ნამდვილი საგადასახადო ვალდებულება. ამ დროს გაყიდვები და/ან გაყიდვების ღირებულება გადის ანალიზს, რომელსაც მიესადაგება შესაბამისი ფასნამატის პროცენტი და მიიღება გადასახადის გადამხდელის მთლიანი შემოსავლები. მსგავსი ბიზნესების გათვალისწინებით პროცენტისგამოთვლა განსაზღვრავს გაყიდვებს, გაყიდვების ღირებულებას, მთლიან მოგებას და წმინდა მოგებასაც კი. და მაინც, თუ შესაძლებელია, უმჯობესია გადასახადის გადამხდელის ფაქტიური ფასნამატის გამოყენება.

ე.წ. „თაროზე ტესტირებისას“ გაყიდული ძირითადი საქონლის მიმდინარე გასაყიდი ფასები ედრება მათ ღირებულებას, შედეგად განისაზღვრება გადასახადის გადამხდელის საკუთარი ფასნამატის არსებული პროცენტი აუდიტის დროს. (მუხლი 258.2 შემოსავლების სამსახურის ავტორიზებულ წარმომადგენელს ანიჭებს უფლებას, თავი მომხმარებლად მოაჩვენოს და გადასახადის გადამხდელისგან მოახდინოს საკონტროლო შესყიდვა, რათა განსაზღვროს საქონლისა და მომსახურების ფასი.)

აუცილებელია, აუდიტორმა უზრუნველყოს, რომ დეკლარირებული მთლიანი მოგების კოეფიციენტები დაკვირვების შედეგად აღმოჩენილ რეალობას ასახავდეს.

ფასნამატის პროცენტის მეთოდის გამოყენებისას შემდეგი უნდა იქნას გათვალისწინებული: გადასახადის გადამხდელის პროდუქციის ასორტიმენტის კომპლექსურობა, თითოეულ პროდუქტზე სათანადო პროცენტისა და კოეფიციენტის არსებობა, შემოწმებისას განხილული პერიოდის ხანგრძლივობა და პროცენტებისა და კოეფიციენტების კორექტირების საჭიროება არსებულ აუდიტში ასახვის მიზნით. ეს ეფექტური იქნება, თუ შესყიდვების რამდენიმე სახეობა ან საქონლის მხოლოდ რამდენიმე მომწოდებელიარსებობს.

მსგავსი საქმიანობის კოეფიციენტების განხილვამდე სასურველია, აუდიტორმა თვით ამ ბიზნესის კოეფიციენტები განიხილოს. მსგავსი საქმიანობის შემთხვევაში ფასნამატის კოეფიციენტები შეიძლება განსხვავდებოდეს შემდეგი ფაქტორების გამო: ადგილმდებარეობა, შესყიდვის პირობები, ბრუნვის მნიშვნელობა, ბიზნესის ფინანსური მდგომარეობა, თანამშრომელთა კვალიფიკაცია, საქონლის ხარისხი და ა.შ.

შედეგი: ეს მეთოდი ეფექტურია ისეთი ბიზნესისთვის, რომელიც ნაღდ ფულს ინტენსიურად იყენებს და როცა მარაგები სახეზეა, მაგრამ ჩანაწერები არაა სანდო მთლიანი

მოგების ცვალებად მარჟასთან ერთად, ან მოსალოდნელზე დაბალია ამ ინდუსტრიისთვის, ან არათანმიმდევრულია.

2. ბუღალტრული ჩანაწერების, ფაქტურების და სხვა დოკუმენტების შემოწმება

აუდიტორმა, შემდეგი კითხვების დასმით უნდა შეიქმნას წარმოდგენა გადასახადის გადამხდელის ანგარიშგების ხარისხზე:

- გაყიდვების ჟურნალს სათანადოდ აწარმოებენ და ყოველდღიურად უშეცდომოდ იყენებენ?
- გაყიდვების დოკუმენტების ასლებს ინახავენ, როგორც ეს საგადასახადო კოდექსის 72.3 მუხლითაა გათვალისწინებული?
- დეტალური გატარებები იწერება თუ არა ნაღდი ფულით გაყიდვების შემთხვევაში საკასო წიგნში თუ ისინი დღის ბოლოს ჯგუფდება?
- გადასახადის გადამხდელი იყენებს თუ არა საკასო ტალონებს და ინახება თუ არა ეს ტალონები ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით? (cash slip)
- არსებობს თუ არა სალაროს წიგნაკები? სალარო აპარატები?

შედეგი: საჭიროა ყურადღება მიექცეს შეუსაბამობებს და გადასახადის გადამხდელს დაესვას შესაბამისი კითხვები.

3. შემოწმებებისა და შედარებების ჩატარება

აუდიტორი ამოწმებს, გაყიდვების ჟურნალის ჩანაწერები და გაყიდვების ფაქტურების ასლები ერთმანეთს ედრება თუ არა.

- თუ ეს უკანასკნელი ქრონოლოგიურადაა დალაგებული, ერთი ან ორი თვის პერიოდის შერჩევითი შემოწმება ტარდება. შეირჩევა ფაქტურების ნიმუშები და შემოწმდება საფეხურებრივად გაყიდვების ანგარიშებამდე. შემდეგ შეირჩევა ოპერაციები გაყიდვების ანგარიშიდან და შემოწმდება საფეხურებრივად, ოღონდ პირიქით თანმიმდევრობით, საგადასახადო ფაქტურებამდე.
- თუ ისინი მომხმარებლის მიერაა დალაგებული, აუდიტორი მცირე მათგანს შეარჩევს შესამოწმებლად.

აუდიტორი ამოწმებს ჯამურ რიცხვებს ბუღალტრულ ჩანაწერებში.

- თუ ფაქტურები კლასიფიცირებულია ქრონოლოგიურად, არჩევს იმავე პერიოდს, რაც ზემოთაა ნახსენები.
- თუ მომხმარებლის მიერაა დალაგებული, აუდიტორი აჯამებს ჩანაწერებს სააღრიცხვო პერიოდის წინა თვის მდგომარეობით.

მოწმდება გაყიდვების ჟურნალიდან მთავარ წიგნში გადატანები. გაყიდვების ანგარიშის ჯამური რიცხვები მთავარ წიგნში მოწმდება და ედარება მოგება-ზარალის ანგარიშში ნაჩვენებ რიცხვს.

მოწმდება სალაროს წიგნაკში პირდაპირ აღრიცხული სალაროს შემოსავლებიც. აუდიტორი ამ დროს ეძებს დამადასტურებელ დოკუმენტებს (ტალონები, რულონები და ა.შ.).

გაყიდვების ჟურნალის ჩანაწერები ან სალაროს წიგნაკის ჩანაწერები ედრება ბიზნესის სხვადასხვა დოკუმენტებს, რომლებიც ანგარიშებში არაა შეტანილი. ზოგიერთი დოკუმენტი სავალდებულოა, მაგ. მომხმარებლები სასტუმროებში და დაჯავშნები, საბაჟოს ფორმები ექსპორტიორებისა და იმპორტიორებისათვის, ინვენტარის დოკუმენტები მწარმოებლების შემთხვევაში, მიმდინარე სამუშაოებისთვის); ზოგიერთი დოკუმენტი ბიზნესის მენეჯმენტს საქმეს

უიოლებს ან თანამშრომლების ზედამხედველობას ეხმარება, მაგ. შეკვეთების წიგნაკები, დღიურები, შეხვედრების წიგნი, ადგილზე მიტანის ტალონები, ტრანსპორტის ორდერები და ა.შ.

შედეგი: აუდიტორი ითხოვს შემოწმებისას აღმოჩენილი გამოტოვებული ინფორმაციის მიზეზის ახსნას. თუ გამოტოვება და მოუწესრიგებლობა განმეორდება, ნიმუშების მიხედვით შემოწმება უნდა განმეორდეს და საჭიროების შემთხვევაში უნდა ჩატარდეს სრულმასშტაბიანი შემოწმება.

4. გაყიდვებს, ნაღდ ფულსა და დებიტორების ანგარიშებს შორის დამოკიდებულების შემოწმება

აუდიტორი ამოწმებს შემდეგ ტოლობას, თუ ყველა გაყიდვა ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებითაა არა წარმოებული:

გაყიდვები = არსებული ნაღდი ფული+ ნაღდი ფული ბანკში

თუ გაყიდვები შემდეგი ანაზღაურების პირობით განხორციელდა, უნდა შემოწმდეს შემდეგი ტოლობა:

გაყიდვები + დებიტორის საწყისი ნაშთი – დებიტორის საბოლოო ნაშთი = შემოსავლები სააღრიცხვო პერიოდის განმავლობაში

ძირითადი მომხმარებლისთვის ხდება გაყიდვების (პერიოდის ყველა ფაქტურა), შემოსავლების (საკასო ჟურნალი) და დებიტორის ნაშთის (საბალანსო უწყისი) შედარება.

შედეგი: აუდიტორი მოითხოვს ყველა შეუსაბამობის ახსნას.

5. ნაღდი ფულის ანგარიშის შემოწმება

აუდიტორი განიხილავს შემდეგ საკითხებს:

- ვინ ახორციელებს ნაღდი ფულის შეგროვებას?
- სად ინახება ნაღდი ფული?
- ვინ ადარებს მას გაყიდვებს დღის ბოლოს?
- ვინაა უფლებამოსილი, ნაღდი ფულით გადაუხადოს თანამშრომლებს ან განახორციელოს შესყიდვები?
- რა პროცედურაა ეს?
- ვის მიაქვს ნაღდი ფული ბანკში და რომელ ანგარიშებზე განთავსდება ეს თანხა?

აუდიტორი ფიზიკურად ამოწმებს არსებულ ნაღდ ფულს. თუ სალაროს წიგნაკი სათანადოდაა წარმოებული, სალაროს ჟურნალის ნაშთი უნდა იყოს ხელზე არსებული ნაღდი ფულის ტოლი.

- თუ სანაროს ჟურნალში სადებეტო ნაშთი მეტია, ვიდრე ხელზე არსებული ნაღდი ფული, მენეჯერი შეიძლება ეცადოს ამ შეუსაბამობის იმით გამართლებას, რომ ზოგიერთი ხარჯი ჯერ არ არის გატარებული, ანუ ნაღდი ფულის ზოგი მოხსნა არაა აღრიცხული ბუღალტრულად. ამგვარი ახსნა არაა მისაღები, რადგან ისეთ სააღრიცხვო სისტემაში, სადაც გამოწერა არ აღირიცხება, არ არსებობს გარანტია, რომ ნაღდი ფულის შემოსავლები სათანადოდაა აღრიცხული.
- თუ სადებეტო ნაშთი ნაღდი ფულის ანგარიშზე ნაკლებია ხელზე არსებულ ნაღდ ფულზე, ეს ამტკიცებს, რომ ზოგიერთი გაყიდვა არ გატარდა.
- საკრედიტო ნაშთების შემოწმება.
- ნაღდი ფულის ანგარიშის ნაშთი მოწმდება თვის განმავლობაში, იყო თუ არა საწყისი ნაშთი მცირე თანხა და დაბალანსდა თუ არა ანგარიში დიდი დანახარჯის შემდეგ;

- აუდიტორი ყურადღებას აქცევს დაჯამებამდე ჩაწერილ საკასო დებეტს (ყოველთვიური ან კვარტალური პერიოდის); ამ გადატანით შეიძლება საკრედიტო ნაშთის მდგომარეობა შეინიღბოს.

- ყველაზე დიდი საკრედიტო ნაშთი გამოიყენება სააღრიცხვო სისტემის აღსადგენად. თუ არსებობს საგადასახადო ვალდებულებების აღდგენის სხვა საშუალება, მაშინ საკრედიტო ნაშთები გამოიყენება ანგარიშების უარყოფის მიზეზად. (მუხლი 73.5)

აუდიტორი აანალიზებს სალაროს ჩეკებს. ეს აპარატები დღის ჯამურ თანხას ბეჭდავს. თვიური ჯამის მონაცემები შეიტანება ექსელის ცხრილში ან ხელით ჩაიწერება ყოველთვიური გაყიდვების ფორმაში.

- ხდება ყოველთვიური ფორმების შეჯამება და საგადასახადო დეკლარაციაში მითითებულ მთლიან შემოსავლებთან შედარება.

- სანიმუშოდ აღებული თვისთვის გამოიყენება ყოველთვიური ფორმა და მოწმდება, ყოველდღიური ჯამური თანხები სწორად იყო თუ არა შეტანილი.

აუდიტორი აანალიზებს ბიზნესის მიერ ნაღდი ფულით თანხის გაცემებს. ამოწმებს, შემოსავალი აღირიცხა თუ არა ბიზნესის ხარჯების დასაფინანსებლად მის გაცემამდე.

კომპენსცია ფულადი სახსრების მოძრაობის გარეშე: კომპენსაციას ადგილი აქვს, როცა ზოგიერთი გაყიდვიდან მიღებული შემოსავალი გამოიყენება გარკვეული ხარჯების დასაფარად. ეს შეიძლება მოხდეს, როცა მიმწოდებელი ასევე მომხმარებელია, ან იმ ბიზნესებს შორის, რომლებიც დაარსებულია ქვეყნის შიგნითაც და საზღვარგარეთაც.

შედეგი: საკასო ჟურნალის ყოველდღიური ნაშთი არ შეიძლება იყოს საკრედიტო ნაშთი. თუ ეს ასეა, ეს ნიშნავს, რომ გაყიდვები ნაკლები ღირებულებით აღირიცხა. ეს კი მთელი სააღრიცხვო სისტემის უარყოფით შეიძლება დასრულდეს.

მცირე ბიზნესში, როცა კაპიტალის შემომტანია ინდ. მეწარმე/დამფუძნებელი, სახსრების თარიღი, ოდენობა და წყარო აუდიტორმა უნდა ჩაიწეროს, რათა მომავალში შეამოწმოს, რომ ეს პირი მართლაც უფლებამოსილია ამ ქმედებაზე.

6. საბანკო ანგარიშების შემოწმება

აუდიტორი აანალიზებს დუბლირებული დეპოზიტის ტალონებს. თუ ბიზნესი ინტენსიურად მოიხმარს ნაღდ ფულს, ნაღდი ფულის დეპონირება ხშირი და მნიშვნელოვანი უნდა იყოს.

- ბანკის ამონაწერებისა და ანგარიშ(ებ)ის შედარება: საბანკო დეპოზიტების ანალიზი.

- საკრედიტო ბარათზე ან გადახდის სხვა საშუალებებზე ნაღდი ფულის პროცენტის გაანგარიშება.

7. ჯვარედინი გადამოწმება მესამე მხარის ინფორმაციასთან

აუცილებელია შესრულდეს ჯვარედინი გადამოწმება მესამე მხარის ინფორმაციასთან და აუდიტორი მხოლოდ მომხმარებლის მონაცემთა ბაზას არ დაეყრდნოს. ინფორმაციის ამგვარი მოთხოვნის გაკეთება აუდიტის ფუნქციის შემაჩერებელი ეფექტის გაზრდას უწყობს ხელს.

- მოწმდება, სათანადო წესით აღირიცხა თუ არა ნარჩენი პროდუქტების გაყიდვა. უმეტეს შემთხვევაში ნარჩენების გაყიდვას და მთავარ გაყიდვებს შორის (ფიქსირებული კოეფიციენტი) მჭიდრო ურთიერთკავშირია, მაგრამ მაინც ხშირად ხდება, რომ ეს გაყიდვები არ აღირიცხება და ბიზნესის მფლობელი გაყიდვებიდან შემოსულ თანხას იყენებს მისი „საიდუმლო“ შემოსავლების შესავსებად.

- ინფორმაცია გადამოწმდება მესამე მხარესთან, რომელიც ჩართულია საქონლისა და სახსრების მოძრაობაში: სატრანსპორტო კომპანიები და ბანკები.

- გადამოწმება მოხდება სხვადახსვა კლიენტებთან: უცნობ მომხმარებლებთან, ან ისეთ კლიენტებთან, რომელთაც არ აქვთ აშკარა კავშირი წარმოებულ ვაჭრობასთან; ინფორმაცია შეიძლება მოთხოვნილ იქნას ცალკეულ ოპერაციაზე ან გარკვეული პერიოდის განმავლობაში განხორციელებულ ყველა ოპერაციაზე.

ბიზნესის მფლობელებისა და მათი ოჯახების გამოკვლევა: ნაკლები ღირებულებით დეკლარირებული გაყიდვებიდან მიღებული მოგებით ბიზნესის მფლობელი და მისი ოჯახი სარგებლობს. საჭიროა, დაკვირვება მფლობელისა და მისი ოჯახის ცხოვრების წესზე, გაუმართლებელი სიმდიდრის დაფიქსირების მიზნით.

შედეგი:ოპერაციის არგატარება ან უწესრიგობა უნდა იქნას ჩანიშნული და გატარდეს შესაბამისი სანქციები (დღგ? საშემოსავლო გადასახადი?).

აუდიტის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს ნარჩენების და დანაკარგის სიდიდე.

აუდიტორი ინიშნავს შესამოწმებელი ბიზნესის კლიენტის დაუფარავ ნაშთს პერიოდის ბოლოს. სასარგებლო იქნება, თუ მოგვიანებით კლიენტსაც ჩაუტარდება აუდიტი.

8. რაოდენობრივი კონტროლი დანაკლისი საქონლის აღმოჩენის მიზნით

საწყისი მარაგი + შესყიდვები – გაყიდვები = საბოლოო მარაგი

დანაკლისი საქონლის შემოწმება: თუ მარაგი ნაკლებია ჩანაწერში აღნიშნულ თანხაზე, ეს ნიშნავს, რომ გაყიდვები ნაკლები ღირებულებითაა ასახული.

თუ მარაგები მეტია, ვიდრე ეს წიგნებშია გატარებული, ეს ნიშნავს, რომ სააღრიცხვო სისტემა არც ისე სანდოა.

9. წინასწარი მონაცემები და წარმოების კოეფიციენტების შემოწმება: ერთეულის და მოცულობის მეთოდი

ნედლეულის ღირებულების შეფასება (A&B) საბოლოო პროდუქციის საწარმოებლად (G)

წარმოების კოეფიციენტების გარკვევა: A/G; (A+B)/G; A/B (თვითღირებულების გაანგარიშება ან წარმოების ღირებულება).

მოწმდება ტოლობა: გამოყენებული ნედლეულის ღირებულება x კოეფიციენტი = საბოლოო გაყიდული საქონელი (ითვალისწინებს საწყის და საბოლოო მარაგებს)

მოწმდება იოლი კოეფიციენტების სანდოობა, რათა შეფასდეს:

- ელექტროენერგიის მოხმარება (წარმოებისთვის, მაცივარში დასაწყობებისთვის და ა.შ.)
- შესაფუთი მასალები
- მაგიდის გადასაფარებელი (რესტორნებისთვის)
- დაზღვევა ან საწვავი (ტრანსპორტისთვის)
- სხვა მოხმარებადი მარაგები.

შედეგი: წარმოების კოეფიციენტები წლების მიხედვით არ იცვლება და იდენტურია მსგავსი დარგების ბიზნესებისთვის.

აღმოჩენილი კოეფიციენტები უნდა ჩაემატოს ინდუსტრიის პროფილს.

10. წარმოების მოცულობისა და გაყიდვების შედარება (მწარმოებლები)

წარმოების მეთოდების კოეფიციენტების შეფასება: მანქანა-დანადგარების წარმოების სიმძლავრე კარგადაა ცნობილი და შესაბამისად, საბოლოო საქონლის რაოდენობა ადვილი დასადგენია.

უნდა დადგინდეს წარმოება საათობრივად, სამუშაო საათების რაოდენობა, სამუშაო დღეების რაოდენობა (შემოსავლების სამსახურის ავტორიზებულმა წარმომადგენელმა შეიძლება შეამჩნიოს შემოწმებას დაქვემდებარებული პირის მფლობელობაში მყოფი ტერიტორიები და შენობები (მუხლი 260.1). შემოსავლების სამსახურმა შეიძლება ქრონოლოგიური შემოწმება ჩაატაროს. ეს შემოწმება გულისხმობს საგადასახადო სამსახურის ოფიციალური პირის ვიზიტს გადასახადის გადამხდელის შენობაში გარკვეული დროით და სულ მცირე შვიდი დღის განმავლობაში გაყიდვების საქმიანობაზე დაკვირვებას. (მუხლი 257.3).]

შედეგი: ძირითადი საშუალებების აღწერა, მათ შორის მანქანა-დანადგარების, თავიანთი სიმძლავრეებით.

11. შემთხვევით შემოსავალსა და გაყიდვებს შორის დამოკიდებულების შემოწმება

შემოსავლის სხვა წყაროებზე დაკვირვება

- არაძირითადი ნაწარმი, ნარჩენები, ელექტროენერგია, საწვავი, შესაფუთი მასალები.
- შესაფუთი მასალის გაყიდვა.
- ფასდათმობა ან კრედიტები, მიღებული ან გაცემული გაყიდვის ან შესყიდვის შემდეგ (დეფექტური საქონელი, მოცულობაზე ფასდაკლება).
- მომსახურება, საქონლის პარტია.

ძირითადი საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლიდან შემთხვევითი შემოსავლის პროცენტის დადგენა. შემთხვევით შემოსავალსა და ხარჯებს და გაყიდვების თანხას შორის მჭიდრო კავშირი არსებობს.

12. კონკრეტული ხერხების გამოყენებით დანაკლისი დასაბეგრი ოპერაციების მიკვლევა

აუდიტორი მიაკვლევს დანაკლის ტრანსაქციებს ზოგიერთი ხერხის გამოყენებით:

- საქმიანი მიმოწერა.
- სატელეფონო ან საკონტაქტო მისამართების წიგნი.
- მენეჯერების საქმიანი დღიურები.
- კომუნალური ხარჯები.
- დაგვიანებით გაგზავნილი ანგარიშ–ფაქტურები.
- გაუქმებული გაყიდვები.
- ფინანსური ურთიერთობა: პროცენტი, წვრილმანი გასამრჯელო, ტრანსპორტირების ხარჯი, საკომისიო, საშუამავლო გადასახდელი.

13. წმინდა კაპიტალის მეთოდი (აკრეციის მეთოდი)

წმინდა კაპიტალის მეთოდის მიზანია წმინდა კაპიტალში ცვლილებით განისაზღვროს გადასახადის გადამხდელი აქტივებს იძენს, ვალდებულებებს ამცირებს თუ ხარჯებს სწევს იმ თანხებით, რომლებიც არაა ნაჩვენები, როგორც დასაბეგრი მოგება. ამ მეთოდით იზომება განსხვავება გადასახადის გადამხდელის წმინდა კაპიტალს (მთლიან აქტივებს გამოკლებული მთლიანი ვალდებულებები) შორის წლის დასაწყისში და წლის ბოლოს. დეტალური ინფორმაციისთვის იხილეთ სექცია 14.7.

შედეგი: წმინდა კაპიტალის მეთოდი ასევე შეიძლება გამოყენებულ იქნას სხვა მტკიცების მეთოდების მხარდასაჭერად ან ანგარიშგებაში ასახული დასაბეგრი შემოსავლის სიზუსტის შესამოწმებლად.

არაფინანსური ჩანაწერების გამოყენებით გაყიდვების მოცულობის შეფასება				
ორმხრივი დამოკიდებულება	ალბათობის გაანგარიშების მეთოდი	კორექტირების ფაქტორები	საჭირო ჩანაწერები	ალბათობის სიზუსტე
გაყიდვის საკომისიო როგორც გაყიდვის პროცენტი	საკომისიოს ოდენობის დადგენა მუხლობრივად.გადახდილი ან გამოუშავებულიგანაკვეთის მისადაგება ვაჭრობის მოცულობის დასადგენად	სიდიდის შეცვლა სპეციალური ბონუსი	საკომისიოს მოთხოვნა საკომისიოს ხელშეკრულებები	ძალიან ზუსტი
მარკეტინგის კომპანიის ხარჯები, როგორც გაყიდვების პროცენტი	საკომისიოს ოდენობის დადგენა მუხლობრივად.გადახდილი ან გამომუშავებულიგანაკვეთის მისადაგება ვაჭრობის მოცულობის დასადგენად	სიდიდის შეცვლა სპეციალური ბონუსი	გაყიდვების/საკომისიოს ხელშეკრულებები გადახდების ჩანაწერები	ძალიან ზუსტი
გაცემები მარაგიდან	გაცემების სარგებლის დადგენა. გაცემების გასაყიდი ფასის გაგება და გაყიდვების გაანგარიშება (ფასი x გაცემები)	წუნიანი საქონელი/ დაბრუნებები ბიზნესის შიგნით მოხმარება. პირდაპირი გაყიდვა მარაგების კონტროლის სისტემის გაუვლელად	მარაგების კონტროლის ჩანაწერები მარაგების ჩეკები მარაგების შენახვის ადგილი მარაგების ადგილზე მიტანა	ძალიან ზუსტი
გაყიდვის ხელშეკრულებები	გაყიდვების გაანგარიშება ხელშეკრულებების მიხედვით	არასრული ხელშეკრ. გაუქმებული ხელშ. შესწორებული ხელშეკრ.	ხელშეკრ. ჩანაწ. გადახდის ჩანაწ.	ზუსტია თუ ყველაფერი ხელშეკრულების მიხედვით მუშაობს
შესყიდვების ღირებულება როგორც გაყიდვების პროცენტი	ფასნამატის დადგენა მუხლობრივად ფასნამატის მისადაგება შესყიდვებისთვის მარაგების კორექტირება	ცვლილებები ფასნამატში მარაგების დანაკარგები	გაყიდვის ფასი შესყიდვის ფასი ჩანაწერები მარაგების შესახებ	საკმაოდ ზუსტი
ადგილზე მიტანის ჩანაწერები	ადგილზე მიტანის ჩანაწერების მოპოვება (ტრანსპორტი, საქონლის		ადგილზე მიტანის შენიშვნები, ფაქტურები, გადახდის	გააჩნია ნიმუშის სიზუსტეებს და ცდომილებებს

ამოღებული საქონლის ჩამონათვალი	მიტანის შენიშვნები და ა.შ.) ფაქტურებზე სანიმუშოდ ადგილზე მიტანების მისადაგება რათა მთელი გზა, ანგარიშებამდე შემოწმდეს. ყველა ადგილზე მიტანა უნდა აღირიცხოს	ჩანაწერები.

საქონლის გაყიდვისა და არაფინანსური ჩანაწერების ურთიერთქმედების მაგალითები	
არაფინანსური ჩანაწერი	ურთიერთქმედების სარგებელი
გაყიდვების საკომისიო	გაყიდვების მაჩვენებლის პირდაპირ გაანგარიშება
გაყიდვების სიდიდე (მაგ. გაყიდვები მაღაზიის თითო კვადრატულ ფუტზე)	ინდუსტრიის ნორმებთან შედარება
რეკლამის ხარჯი	ინდუსტრიის ნორმებთან შედარება
გაყიდვებისთვის გამოყენებული საქონელი: მომსახურების ხელშეკრულების ნაწილები	გაყიდული საქონლის და მუშახელის გაანგარიშება
გაყიდვებისთვის გამოყენებული საქონელი: გასაყიდი საქონლის ნაწილები	გაყიდვების მაჩვენებლის პირდაპირ გაანგარიშება
საქონლის ადგილზე მიტანის ჩანაწერები	გაყიდვების ფაქტურების სისრულის შემოწმება
საქონლის ადგილზე მიტანის ხარჯები	ინდუსტრიის ნორმებთან შედარება
შემოთავაზებული ფასდაკლებები	ინდუსტრიის ნორმებთან შედარება ფასებით მანიპულაციის/აკრძალვისგათვალისწინება

12.4. ხარჯების შემოწმება: რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება

1. რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების შემოწმება შეიძლება შემდეგი მეთოდებით განხორციელდეს:

- მარაგების შესწავლა, როგორც ეს 11.2 პუნქტშია აღწერილი.
- თუ გადასახადის გადამხდელი მეწარმეა, აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ იგი სრული გამოყენების მეთოდს იყენებს, მარაგების ღირებულების დასადგენად.
- გაყიდვების ღირებულების შესწავლა და არსებითი მნიშვნელობის მქონე ანგარიშების შემოწმება.
- ხარჯების სისტემის და გადახრების ანგარიშების შესწავლა;
- მიმდინარე წლის საწყისი მარაგის ოდენობის შედარება წინა წლის საბოლოო მარაგთან და შეუსაბამობების აღმოფხვრა.

შესყიდვების ანალიზის საკონტროლო სია

შესყიდვების შესწავლისას საკუთარი თავის შესამოწმებლად შემდეგი სია გამოგადგებათ:

„წყაროდოკუმენტებისა“ და დაქვემდებარებული ბუღალტრული ჩანაწერების შესწავლა

- ანგარიშ–ფაქტურები კრიტიკულად უნდა შემოწმდეს. მოითხოვეთ პირველადი დოკუმენტების ნახვის უფლება. შეამოწმეთ სათაურები, თარიღები, საქონლის (მომსახურების) ტიპები, ადგილზე მიტანის ადგილი, ბუღალტრის ხელმოწერა. ამ დროს აღმოაჩენთ წინა პერიოდის შესყიდვებს, პირადი ხასიათის შესყიდვებს, უცნობ მიმწოდებლებს, ზოგ ფაქტურასთან დაკავშირებით გამოტოვებულ გატარებებს.
- შემოწმებული ფაქტურების გატარებები (შესყიდვების მთავარი წიგნი, სალაროს წიგნაკი, მომწოდებელი). არსებული ინფორმაციასთან შედარებამესამე მხარეებთან ჯვარედინი გადამოწმებისთვის. შეამოწმეთ, რომ დაბრუნებები, ფასდათმობები და ფასდაკლებები გათვალისწინებულია.
- შეადარეთ შეკვეთის ზედნადებები, ადგილზე მიტანის ზედნადებები, წერილები, ელექტრონული ფოსტა (თუ შესაძლებელია), შესყიდვების რვეულები გაანალიზებულ ფაქტურებს.
- მუდმივი მარაგების წიგნი, სადაც მატერიალური საქონელია აღწერილი, შეადარეთ საქონლის ბრუნვას (საწყისი მარაგები, მასიური შესყიდვები და გაყიდვები, რაოდენობა ან წონა).
- დარწმუნდით, რომ არსებობს აუცილებელი შესყიდვები და ეძებეთ შეუსაბამობები შესყიდვების გაგებაში (ზოგიერთი შესყიდვა იგნორირებულია, მაგრამ არა ტრანსპორტის ღირებულება).
- შეისწავლეთ ანგარიში და აღმოაჩინეთ ის მომწოდებლები, რომლებიც არ არიან დაკავშირებული გადასახადის გადამხდელის პროდუქციასთან ან მომსახურებასთან.
- შეადარეთ შესყიდვები იმპორტის სადაზღვევო ხელშეკრულებებს.
- შეამოწმეთ მოვაჭრის პირადი შესყიდვები. (მაგალითად, თუ გადასახადის გადამხდელის ბიზნესი არის საცალოდ მოვაჭრე სასურსათო მაღაზია, და პირადი ანგარიშიდან სურსათის შესყიდვებზე გადახდა არ გაკეთებულა, უნდა იფიქროთ, რომ პირადი თანხის გამოტანა განხორციელდა).

საღრიცხვო სისტემის შემოწმება

- ეძებეთ ფიქტიური ოპერაციები (რეალურიც) საღრიცხვო სისტემაში (მთავარი წიგნი, საშემოსავლო დეკლარაცია), რომელიც არ არის ქვეანგარიშებში (ან პირიქით).
- ნიმუშის შერჩევის მეთოდით შეამოწმეთ გატარებების არითმეტიკული სიზუსტე და საღრიცხვო სისტემის შიგნით თანხების გადატანა: ა) ქვეანგარიშების წიგნიდან ჟურნალში, ბ) ჟურნალიდან მთავარ წიგნში, გ) №ავარი წიგნიდან საბალანსო უწყისში. თუ აღმოჩნდა, რომ ზოგიერთი შესყიდვა არ იყო გატარებული, მთელი საღრიცხვო სისტემა უნდა იქნას დაწუნებული და მთლიანი მოგების რეკონსტრუქცია შესყიდვების კორექტირებული ღირებულების მიხედვით უნდა განხორციელდეს.

12.5. ხარჯების შემოწმება: ოპერაციული ხარჯები

1. ოპერაციული ხარჯების შესამოწმებლად შესაძლებელია შემდეგი მეთოდების გამოყენება:

- შეამოწმეთ ხარჯები საგადასახადო დეკლარაციაში და ნახეთ, მათ შორის ხომ არაა დიდი მოცულობის, არაორდინალური ან საეჭვო ხარჯები.
- შერჩეული ხარჯები შეამოწმეთ საფეხურებრივად, ბუღალტრული წიგნებიდან წყარო დოკუმენტებამდე.
- შეამოწმეთ ხარჯის დროები.

- შეამოწმეთ ხარჯის ოდენობა.
- გახსოვდეთ შემდეგი შესაძლო ტექნიკური საკითხები:
  - ხარჯები და კაპიტალიზაცია საპროცენტო ხარჯების, აღრიცხვისა და იურიდიული ხარჯების სფეროში (შეამოწმეთ გადასახადის გადამხდელის მიერ მიღებული ჩეკები პუნქტობრივ გადასახდლებზე), ორგანიზაციის ხარჯები, ფრანჩიზის ხარჯები, აქტივების შესყიდვის ხარჯები და კაპიტალური დანახარჯები.
  - უიმედო სესხების აღრიცხვა.
  - იჯარის სამართლიანი ღირებულება, როცა იჯარა ურთიერთდამოკიდებულ მხარეებზე ან პირებზეა გაცემული.
  - იჯარა–შესყიდვითი ურთიერთობები.
  - წლის ბოლოს დარიცხვების წარმოება, დარიცხვის მეთოდით მომუშავე გადამხდელების შემთხვევაში.
  - ბიზნესის აქტივების პირადი მოხმარება.
  - წმინდა ოპერაციული ზარალის გაანგარიშება.
  - ხარჯი და კაპიტალიზაცია.

ოპერაციული ხარჯების და ზედნადების ანალიზი

როგორც წესი, წმინდა მოგება გაიანგარიშება მთლიანი მოგებიდან გამოსაქვითი ხარჯების გამოკლებით. გამოსაქვითი რომ იყოს, ბიზნესის ხარჯი უნდა იყოს:

- დოკუმენტურად დადასტურებული;
- ბიზნესის ინტერესისთვის გაწეული (აუცილებელი);
- წმინდა აქტივების შემცირებასთან დაკავშირებული.

აუცილებელია, ბიზნესის ხარჯები განვაცალკევოთ შემდეგი ხარჯებისგან:

- გაყიდული საქონლის ღირებულების გაანგარიშებისთვის გამოყენებული ხარჯები.
- კაპიტალური ხარჯები.
- პირადი ხარჯები.

კაპიტალური ხარჯები უნდა იქნას კაპიტალიზირებული და არა გამოქვითული. ეს ხარჯები ინვესტიციის ნაწილია და ბიზნესში აქტივებად ითვლება. ზოგადად, სამი ტიპის კაპიტალური ხარჯები არსებობს: ბიზნესის დასაწყისის (ე.წ. სტარტაპი) ხარჯები, ბიზნესის აქტივები და გაუმჯობესება (იხ. ქვემოთ). კაპიტალური ხარჯები არაა გამოქვითვადი, მაგრამ ბიზნესში გამოყენებულ გარკვეულ კაპიტალურ აქტივებს გამოქვითვა შეიძლება შეეხოს ამორტიზაციით.

პირადი და ბიზნესის ხარჯები: პირადი, ცხოვრების ან ოჯახის ხარჯები არ შეიძლება გამოიქვითოს. თუმცა, თუ ხარჯი ნაწილობრივ ბიზნესისთვის გამოიყენებადა ნაწილობრივ ოჯახისთვის, მაშინ მთლიანი ხარჯი უნდა გაიყოს პირად და ბიზნესის ნაწილებად, გამოქვითვა კი ბიზნესის ნაწილს შეეხება. მაგალითად, თუ ისესხებთ ფულს და 70% ბიზნესისთვის გამოიყენებთ და 30% ოჯახისთვის/სახლისთვის, 70% შეიძლება გამოიქვითოს როგორც ბიზნესის ხარჯი. დანარჩენი 30% პირადი ინტერესია და გამოქვითვას არ ექვემდებარება.

ძირითადი შეუსაბამობები: რატომ და როგორ „ავარიდოთ თავი გადასახადს?“

გადასახადისთვის თავის არიდების გავრცელებული გზა წმინდა დასაბეგრი მოგების შემდეგნაირად შემცირებაა:

- ჩანაწერების არარსებობა. ზოგიერთი შედარებით მცირე ხარჯი ძნელია გაამართლო, თუმცა ისინი გაწეულია: ესაა წვრილმანი გასამრჯელო და წარმომადგენლობითი ხარჯები. წარმომადგენლობითი ხარჯები 1%–მდე იქვითება საგადასახადო წლის მთლიანი შემოსავლიდან (მუხლი 116).
- ცრუ ხარჯები: ხანდახან წმინდა მოგების შესამცირებლად ყალბდება ფაქტურები. ეს ფაქტურები ეხება გაუწეველ მომსახურებას, მაგალითად, ფიქტიურ სალიცენზიო მოსაკრებელს, ნოუ–ჰაუს გადასახდელებს, თარგმანს, საიდუმლოებით მოცულ კვლევებს და ა.შ.
- ხარჯები, რომლებიც ბიზნესის ინტერესისთვის არ გაწეულა, მაგალითად:
  - ფიქტიური სამუშაოსთვის გადახდილი ხელფასი ან კვალიფიკაციისთვის ზედმეტად მაღალი ხელფასი;
  - ბიზნესზე დაკისრებული კერძო ხარჯები (გადასახადები, იჯარა, დაზღვევა, შეკეთება და კერძო სახლის რემონტი, პირადი სესხების პროცენტი).
  - ბიზნესის აქტივების გაქირავების ხარჯების ზედმეტად ასახვა.
  - წინა მენეჯერების მიერ გაწეული მცირე ღირებულების მომსახურების ზედმეტი მოსაკრებელი;
  - პარტნიორზე აქტივების გაყიდვის კაპიტალური დანაკარგები;
  - მოგების გადაცემა რეგულარული, მაგრამ ზედმეტი კონტრაქტების საფუძველზე;
  - შეწირულობანი და სუბსიდიები: ეს ხარჯები შეიძლება ბიზნესის ინტერესებში იყოს (სარეკლამო ხარჯები), ისეთი ქველმოქმედება, რომელიც კანონით არაა გათვალისწინებული, უარყოფილ უნდა იქნას (მუხლი 117: შეწირულობანი 10%–მდე გამოიქვითება მთლიანი შემოსავლიდან ყველა სხვა დაქვითვამდე), უპროცენტო სესხები, წლის ბოლოს გაცემული საჩუქრები (დაბალი ღირებულების ნივთების გარდა და ასევე გარდა იმ შემთხვევისა, როცა არსებობს ამ საჩუქრების მიმღებ კლიენტთა სია).
- ხარჯები, რომლებიც არ ექვემდებარება გამოქვითვას: (მუხლი 106):
  - ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაუკავშირებელი ხარჯები;
  - გართობასთან დაკავშირებული ხარჯები.
  - ფიზიკური პირის მიერ პირადი საჭიროებისთვის გაწეული ხარჯები;
  - ხარჯები, რომლებიც უკავშირდება ლატარიებიდან, კაზინოებიდან, აზარტული და სხვა თამაშებიდან მიღებულ მოგებას ან ხელფასის მიღებასთან დაკავშირებული სხვა ხარჯები;
  - ხარჯები, რომლებიც უკავშირდება ისეთი შემოსავლის მიღებას, რომელიც გათავისუფლებულია მოგების ან საშემოსავლო გადასახადისგან;
  - კორპორაციის საშემოსავლო გადასახადი, საშემოსავლო გადასახადი და ჯარიმები არაა გამოქვითვადი. (მუხლი120). თუმცა, ის მოგების ან საშემოსავლო გადასახადები, რომლებიც არაა გადახდილი ქართული წყაროდან საქართველოს გარეთ მიღებულ მოგებაზე, საქართველოში მოქმედ გადასახადებს დაექვემდებარება. დაკრედიტებული გადასახადების თანხამ არ უნდა გადააჭარბოს საქართველოში მოქმედ გადასახადებს ამ შემოსავალზე, ან მოგებას, მოქმედი ინსტრუქციების და სიდიდეების მიხედვით (მუხლი 124).
- არასრულად გამოქვითვადი ხარჯები:

- გადახდილი პროცენტი გამოქვითვადია არაუმეტეს წლიური საპროცენტო განაკვეთის 24%–ის ოდენობის თანხისა. (მუხლი 107.1).
- წარმომადგენლობითი ხარჯები გამოქვითვადია 1–%მდე მთლიანი მოგებისა, რომელიც საგადასახადო წლის განმავლობაშია მიღებული (მუხლი 116).

- არაგამოქვითვადი ხარჯები – წმინდა აქტივების ღირებულების ზრდა
  - შენობების მშენებლობა და რემონტი, მათ შორის არქიტექტორის ხარჯები, ტრანსპორტირების ხარჯები და საბაჟო მოსაკრებელი.
  - დანგრევის ხარჯები რეკონსტრუქციამდე.
  - ისეთი ხარჯების გაწევა, რომელიც ძირითადი საშუალების ექსპლუატაციის ვადას ზრდის. მუხლი 115–ის თანახმად, ძირითადი საშუალების რემონტის ხარჯები წლიურ გამოქვითვას ექვემდებარება – აქტივის საბალანსო ღირებულების 5%წლის ბოლოს. ამ ზღვარის ზემოთ თანხა ზრდის წმინდა აქტივის ღირებულებას.
- უიმედო სესხების გამოქვითვა: უიმედო სესხები გამოიქვითება, თუ უკავშირდება გაყიდულ საქონელს ან მომსახურებას და თუ ვალი გადასახადის გადამხდელის საბუღალტრო დოკუმენტებში ჩამოწერილია. (მუხლი 108).
- საეჭვო სესხების გამოქვითვა: ბანკებს უფლება აქვს გამოქვითონ პოტენციური ზარალი იმ კრედიტებზე, რომლებიც საქართველოს ეროვნული ბანკის წესების თანახმად გასცეს; წესები კი ეხება საეჭვო ვალებზე რეზერვების შექმნას. (მუხლი109.2). სადაზღვევო კომპანიებმა შეიძლება გამოქვითონ სარეზერვო ფონდების ანარიცხები დაზღვევის ანაზღაურებისთვის (მუხლი 118).
- ამორტიზაციის ხარჯები და გამოქვითვები ძირითადი საშუალებებისათვის: ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული ძირითადი საშუალებების ამორტიზაციის ხარჯი გამოქვითვას ექვემდებარება საგადასახადო კოდექსის 111–ე მუხლის თანახმად.
- ზარალის გადატანა მომდევნო პერიოდში: მთლიანი შემოსავლის სიჭარბის გამოქვითვა გადადის მომდევნო პერიოდში, ხუთ წლამდე, და მომავალი პერიოდების მთლიანი შემოსავლებიდან დაიფარება. (მუხლი 121). გადატანის პერიოდი შეიძლება ათ წლამდე გაიზარდოს, თუ გადასახადის გადამხდელი თანახმა იქნება, რომ შეფასების პერიოდი 6–დან 11 წლამდე გაიზარდოს. (მუხლი 122).
- სხვა ტიპის ბიზნესის ხარჯები:
  - თანამშრომლებზე ბიზნესისთვის გაწეული მომსახურებისთვის გადახდილი თანხა.
  - იმ ქონების ქირის გადასახადი, რომლიდანაც არ იღებ კაპიტალს და უფლებებს.
  - ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული დაზღვევის პრემია, რომელსაც იხდის დაზღვეული მხარე და/ან დამზღვევები, შესაბამისი ხელშეკრულებების საფუძველზე, გარდა კუმულატიური და ასანაზღაურებელი ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სადაზღვევო პრემიებისა. (მუხლი 118).
  - საკომისიო გასადახდელები, როგორც წესი, მიიღება გამოქვითვებისთვის, თუ ისინი გადახდილია დასაბეგრი შემოსავლის გამომუშავების დროს და არ წარმოადგენს ფიქტიურ ან გადაჭარბებულ მოთხოვნებს.
  - ხარჯები, რომლებიც უკავშირდება მთლიან შემოსავალს, მიღებულს კვლევებისა და განვითარების საქმიანობიდან, დიზაინის და ექსპერიმენტული დიზაინის მომსახურებიდან გამოქვითვადია, გარდა ხარჯებისა, რომლებიც გაწეულია ძირითადი საშუალებების შესაძენად და სხვა კაპიტალური ხარჯებისთვის (მუხლი 119).

12.6. ნიმუშის შერჩევის მეთოდი

1. გადასახადის გადამხდელის საბუღალტრო ჩანაწერების შემოწმების პროცესი შეიძლება არსებითად გაადვილოს შერჩევითი კვლევისმეთოდის სათანადო გამოყენებამ.

2. შერჩევითი კვლევის მეთოდის ორი ძირითადი ტიპი არსებობს: საღი აზრით და სტატისტიკური. ისინი ქვემოთაა განხილული.

საღი აზრით შერჩევა

3. ეს მეთოდი აუდიტორებისგან მოითხოვს საკუთარი საღი აზრის გამოყენებით ჩაატარონ შერჩევის პროცედურა და შეაფასონ მისი შედეგები.

4. ამ მეთოდის ერთ–ერთი სახეა გუნდური შერჩევა.

a. საბალანსო უწყისიდან ან ოპერაციების კლასიდან აირჩევა უწყვეტი პუნქტების ჯგუფები. მაგალითი: აუდიტორი შეარჩევს ერთი თვის მგზავრობის ხარჯს, რის საფუძველზეც გამოიტანს დასკვნას მთელი წლის მგზავრობის ხარჯის შესახებ.

- ზოგჯერ შერჩეულ ნუმერაციულ ან ანბანურ თანმიმდევრობაში ყველა პუნქტი შეირჩევა. მაგალითი: მთლიანი შემოსავლის ნიმუშის ასაღებად შეირჩევა კლიენტები, რომელთა გვარებიც გარკვეული ასოთი იწყება, მაგალითად, ა, ბ, გ...და შეირჩევა თვეები: იანვარი, სექტემბერი და დეკემბერი.

5. საღი აზრით ნიმუშის აღების კიდევ ერთი მეთოდია სახეა ღირებულების შეზღუდვის მეთოდი.

- ამ მეთოდის მიხედვით შეირჩევა მინიმალური ღირებულების თანხა (ლარებში) და იქმნება ნიმუში, რომლის მიხედვით შეირჩევა ყველა პუნქტი, რომელიც აჭარბებს შერჩეულ თანხას.
- ამ დროს აუდიტორი ზოგავს დროს და არ ამოწმებს მცირე, უმნიშვნელო თანხებს.
- ეს მეთოდი ხშირად გუნდურ მეთოდთან კომბინაციაში გამოიყენება.

ნიმუშის შერჩევა სტატისტიკური მეთოდით

6. სტატისტიკური შერჩევის პროცედურა გულისხმობს მთლიანიდან რაღაც ნაწილის შერჩევას, რის მიხედვით მთელ ინფორმაციაზე კეთდება განცხადება.

7. ამ მეთოდს სხვაგვარად ალბათობით ნიმუშის აღებას და შემთხვევით ნიმუშის შერჩევას უწოდებენ.

8. ამ მეთოდის გამოყენებისას, შერჩევის პროცესთან მიმართებაში ნიმუშის ამრჩევი საკუთარ საღ აზრს ვერ გამოიყენებს.

9. აუდიტორებმა სტატისტიკური მეთოდი დამოუკიდებლად არ უნდა გამოიყენონ. ისინი ფაქტებსა და გარემოებებს განიხილავენ თავიანთ ზედამხედველთან და განსაზღვრავენ, აუცილებელია თუ არა სპეციალისტის მოთხოვნა.

თავი 13: განსაკუთრებული საკითხები

13.1. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასი

1. მულტინაციონალური ჯგუფის მიერ მიღებული საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასი განსაზღვრავს ჯგუფის მიერ მიღებულ პროპორციულ მოგებას თითოეულ ქვეყანაში, სადაც ის მოქმედებს. თუ ამ წევრებს შორის საქონლის ან მომსახურების, არამატერიალური ქონების ან სესხების გადაცემაში გადახდილია არასაბაზრო ღირებულება (არაადეკვატური ან ზედმეტი), თითოეული წევრისთვის გაანგარიშებული შემოსავალი მათი ეკონომიკური შენატანისთვის არათანმიმდევრული იქნება. ეს დამახინჯება მათი რეზიდენტობის ქვეყნის საგადასახადო შემოსავლებში აისახება.

2. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასების გავლენა ორ ქვეყანას შორის მოგების განაწილებაზე ქვემოთ მოცემულ მაგალითშია ილუსტრირებული. მაგალითის გასამარტივებლად დავუშვათ, რომ არცერთი ფირმა არ იხდის დისტრიბუციის ან სხვა ხარჯებს (გარდა პროდუქციის შესყიდვის ხარჯისა).

მაგალითი: მულტინაციონალური კომპანია საწარმოო საქონელს აწარმოებს საქართველოში, ხოლო სადისტრიბუციო ოპერაციებს (რეალიზაციას) – თურქეთში. პროდუქციის ერთი ერთეულის საწარმოო ხარჯი საქართველოში 5 აშშ დოლარია. საბოლოო პროდუქტი შემდეგ თურქეთში 15 აშშ დოლარად იყიდება. თითოეული ერთეულისთვის ჯამური მოგება შესაბამისად 10.00 აშშ დოლარია.

3. ერთეულზე 10.00 აშშ დოლარის მოგების განაწილება განისაზღვრება ფასით, რომელ ფასადაც პროდუქტი საქართველოში არსებული წარმოებიდან თურქეთის სადისტრიბუციო კომპანიაში გადაიგზავნება. სწორედ ამ ოპერაციათა შორის ფასს ეწოდება საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასი.

4. ერთ უკიდურეს შემთხვევაში, საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასი შეიძლება საქართველოში წარმოების ღირებულების ტოლი (5 აშშ დოლარი) იყოს. თითოეული ერთეულის გაყიდვიდან მთლიანი მოგება დაერიცხება თურქეთის კომპანიას:

	საქართველო	თურქეთი
გაყიდვები	5.00	15.00
ხარჯები	(5.00)	(5.00)

მოგება	0.00	10.00

5. მეორე უკიდურეს შემთხვევაში, საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასი შეიძლება იყოს საბოლოო გასაყიდი ფასის ტოლი - 15 აშშ დოლარი. თითოეული გაყიდული ერთეულის მთლიანი მოგება დაერიცხება საქართველოს საწარმოს:

	საქართველო	თურქეთი
გაყიდვები	15.00	15.00
ღირებულება	(5.00)	(15.00)
მოგება	10.00	0.00

6. მულტინაციონალური კომპანიის მიერ შემუშავებული საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასი განსაზღვრავს ამ კომპანიის მოგების წყაროს წარმომავლობას. იგი ასევე განსაზღვრავს, გადასახადი იმ შემოსავლის წყაროს ეკისრება თუ არა, რომელიც იმ იურისდიქციაზეა მიბმული, სადაც მულტინაციონალური კომპანია მოქმედებს. მასპინძელი მთავრობის პერსპექტივიდან, საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასის წესების მთავარი პრინციპის შესაბამისად ხდება იმის უზრუნველყოფა, რომ მის იურისდიქციას შემოსავლის სათანადო ოდენობა ერგება.

7. როცა ორი ურთიერთდამოკიდებული მხარე არ იყენებს საბაზრო ფასის პრინციპს ოპერაციების განხორციელებისას, სსკ-ის 126–ე და 129–ე მუხლებით მოთხოვნილი საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასის წესები შემოსავლების სამსახურს უფლებას ანიჭებს საბაზრო ფასი შეცვალოს მოგების გადასახადის მიზნებისთვის.

8. სსკ-ის 126–ე და 129–ე მუხლებით გათვალისწინებულია სხვადასხვა პროცედურული მოთხოვნა და პრინციპი, რომლებიც უნდა დაკმაყოფილდეს საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასზე გადაწყვეტილების მიღებამდე, კერძოდ:

- საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასის საკითხები ძირითადად მსჯელობას ემყარება, ამიტომ მნიშვნელოვანია, რომ საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასის კორექტირებაში გამოყენებული ყველა ინფორმაცია შემოწმებული და დასაბუთებული იყოს გამოთვლებთან მისი შესაბამისობის თვალსაზრისით.
- ფაქტებისა და გარემოებების, მათ შორის ოპერაციების შედარებითობის უბრალოდ ნდობა ან ვარაუდი დაუშვებელია. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასთან დაკავშირებული საქმეების უმეტესობას

საგადასახადო ორგანოები სასამართლოებში აგებენ, რადგან, როგორც წესი, აუდიტორები სათანადოდ ვერ აფასებენ, ცალკეული ოპერაცია ნამდვილად წარმოადგენს თუ არა კონტროლირებულ ოპერაციას ან/და ვერ აკეთებენ შესაბამის კორექტირებას, რათა ასახონ განსხვავებები ამ შედარებებში.

9. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასის საკითხზე მუშაობა დიდი ოდენობით რესურსების მობილიზებას საჭიროებს. რისკზე დაფუძნებული აუდიტის კონტექსტში, ეს ნიშნავს, რომ თუ რისკის არსებობა არ დადგინდა („დიდი ოდენობით აუდიტური კორექტირებებისა და ჯარიმების წარმოშობის ალბათობა“), საკითხზე მუშაობა არ უნდა გაგრძელდეს. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასის კორექტირება არ უნდა მოხდეს, თუ არ არის მნიშვნელოვანი გადახრები საბაზრო ფასის სტანდარტებიდან, რასაც შედეგად მოჰყვება საქართველოდან შემოსავლის მნიშვნელოვანი გადინება. თუ ჰიპოთეთური კორექტირების შედეგად მიღებული ფასი საბაზრო ფასისგან უმნიშვნელოდ იქნება გადახრილი (არაუმეტეს 10%-ით), მაშინ აუდიტორმა უნდა გააკეთოს დასკვნა, რომ ამ საკითხში რისკის არსებობა არ დადგინდა და, შესაბამისად, საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასის კომპონენტის ჩართვა აუდიტის ანგარიშში მიზანშეწონილი არ არის.

10. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასთან დაკავშირებული სენსიტიური საკითხების გათვალისწინებით, გადაწყვეტილება საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასის კომპონენტის ჩართვის შესახებ (ამაში არ მოიაზრება საკითხის წამოჭრა ზოგადი დისკუსიების მთავარ თემად გადასახადის გადამხდელთან პირველადი გასაუბრების დროს) შემოსავლების სამსახურის ხელმძღვანელის თანხმობას მოითხოვს.

11. თუ შემოსავლების სამსახურის ხელმძღვანელი საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასის აუდიტში შეტანას დაამტკიცებს, ამ ასპექტის ბოლომდე მიყვანის პასუხისმგებლობა იმ აუდიტორს ეკისრება, რომელსაც სათანადო ტრენინგი აქვს გავლილი საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასის საკითხებზე.

12. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასის საკითხზე მუშაობა იწყება მაშინ, როდესაც რეზიდენტი გადასახადის გადამხდელი საერთაშორისო ოპერაციებითაა დაკავებული არარეზიდენტ ურთიერთდამოკიდებულ მხარეებთან (კონტროლირებული ოპერაციები). გადასინჯვის პოტენციური სიღრმის განსაზღვრისათვის აუდიტორმა უნდა გამოავლინოს გადასახადის გადამხდელის საერთაშორისო ოპერაციები ურთიერთდამოკიდებულ მხარეებთან.

13. კონტროლირებულ გადასახადის გადამხდელებს შორის ოპერაციები, რომლებშიც შეიძლება საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასის საკითხები იმალებოდეს, შემდეგია:

- ერთი პირი გასცემს სესხს ან ავანსს მეორე პირზე და არ არიცხავს პროცენტს, ან არ არიცხავს საბაზრო ფასის საპროცენტო განაკვეთს;
- ერთი პირი გაუწევს მომსახურებას მეორე პირს უსასყიდლოდ, ან იმ ფასად, რომელიც არ ასახავს საბაზრო გადახდას;
- ერთი პირი ლიზინგით გადასცემს ქონებას მეორე პირს იმ ფასად, რომელიც არ არის საბაზრო სალიზინგო გადასახდელი;
- ერთი პირი ქონებას მიჰყიდის მეორე პირს გასაყიდ ფასად, რომელიც არ წარმოადგენს საბაზრო ფასს;
- ერთი პირი ლიზინგით გადასცემს მეორე პირს არამატერიალურ ქონებას, როიალტის გარეშე, ან იმ საფასურად, რომელიც არ არის საბაზრო ფასი, და ა. შ.

14. როგორც აუდიტის რისკის სფეროებში ხდება, საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასის საკითხი გადასახადის გადამხდელის ფინანსური მდგომარეობის წინასწარი ანალიზის დროს ვლინდება, აუდიტის წინმსწრებ ფაზაში. თუ იმ გადასახადის გადამხდელის ფინანსური მდგომარეობა, რომელიც საერთაშორისო ოპერაციებშია ჩაბმული ასოცირებულ საწარმოებთან, მკვეთრად განსხვავდება დარგის სტანდარტული მაჩვენებლებისაგან, ამის ახსნა შესაძლოა საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასში ვეძებოთ.

15. ის ფაქტი, რომ გადასახადის გადამხდელის ფინანსური მაჩვენებლები მნიშვნელოვნადაა გადახრილი დარგის სტანდარტებიდან, შეიძლება ნიშნავდეს, რომ ეს გამოწვეულია საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების არსებობით. ამასთან, ეს არ ნიშნავს, რომ საქმე აუცილებლად გვაქვს საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასის საკითხთან. თუ გადასახადის გადამხდელს აქვს ნათელი და თანმიმდევრული ახსნა იმისა, თუ რატომ მიიჩნევს თავის მოგებას საბაზრო პრინციპთან შესაბამისად ან/და თუ ანალიზის შედეგად დადასტურდება, რომ გადახრა შეიძლება აიხსნას საბაზრო მოსაზრებებით, საკითხის შემოწმების გაგრძელების საჭიროება აღარ იქნება. პოტენციური რისკის შეფასებისას, საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასის სპეციალისტი დიდ მნიშვნელობას მიანიჭებს გადამხდელის ახსნას და დამხმარე დოკუმენტაციას და შესაბამისად განსაზღვრავს, საჭიროა თუ არა უფრო სიღრმისეული გამოკვლევა.

16. თუ აუდიტორი გამოავლენს საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასის საკითხს, მისი დეტალური შესწავლა აუდიტორმა

დამოუკიდებლად არ უნდა განახორციელოს. იგი ფაქტებსა და გარემოებებს განიხილავს თავის ზედამხედველთან და აუცილებლობის შემთხვევაში მოითხოვს აუდიტის პროცესში საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასის სპეციალისტის ჩართვას.

13.2. საბაზრო ფასის და საბაზრო ღირებულების გამოყენების წესები

1. არსებობს საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების ფასის დადგენის სპეციალური წესები, რომლებიც არეგულირებს საერთაშორისო ოპერაციებს ურთიერთდამოკიდებულ მხარეებს შორის. ასევე არსებობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, რომელიც ასეთ შემთხვევებში საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისათვის გადასახადის გადამხდელს ან შემოსავლების სამსახურს ავალდებულებს საბაზრო ფასების ან საბაზრო ღირებულების გამოყენებას.

2. აუდიტორები სიფრთხილით უნდა მოეკიდონ საბაზრო ფასისა და საბაზრო ღირებულების წესების გამოყენებას. აუდიტორი არ უნდა ეცადოს „საბაზრო ფასების“ გამოყენებას მაშინ, როცა ამგვარი ქმედება საგადასახადო კოდექსით არაა გათვალისწინებული.

მაგალითი: გიორგის აქვს მაღაზია, რომელიც ჰყიდის საოჯახო ტექნიკას. მისი გაყიდვების დოკუმენტებში აღნიშნულია, რომ მან გარკვეული ფირმის რამდენიმე ტოსტერი (თითო) 25 ლარად გაყიდა. საგადასახადო აუდიტორმა აღმოაჩინა რამდენიმე მიმწოდებელი იმავე ქალაქში, რომლებიც იმავე ტოსტერს 35 ლარად ყიდდა. ამ ინფორმაციაზე და იმ მოსაზრებაზე დაყრდნობით, რომ გიორგიმ გააყალბა გაყიდვების დოკუმენტები, აუდიტორი გიორგის აკისრებს გადასახადს იმ მოტივით, რომ ტოსტერები მასაც 35 ლარად უნდა გაეყიდა.

კანონი: საგადასახადო კოდექსის 18.11 მუხლი შემოსავლების სამსახურს უფლებას აძლევს გამოიყენოს საბაზრო ფასი საგადასახადო მიზნებისთვის, თუ: ა) ოპერაცია განხორციელდა დაკავშირებულ მხარეებს შორის და მათ შორის ურთიერთობამ ზეგავლენა იქონია ოპერაციის შედეგზე; ან ბ) შემოსავლების სამსახურს შეუძლია დაასაბუთოს, რომ ოპერაციაზე განცხადებული ფასი განსხვავდება ფაქტობრივი ფასისგან.

მსჯელობა: არ არსებობს მტკიცებულება, რომ გაყიდვები ურთიერთდამოკიდებულ მხარეებს შორის განხორციელდა, ხოლო ის ფაქტი, რომ სხვა გამყიდველები შეიძლება სხვა გასაყიდი ფასით მუშაობენ, არ ამტკიცებს, რომ ოპერაციაზე განცხადებული ფასი განსხვავდება ფაქტობრივი ფასისგან. ასე რომ, საგადასახადო კოდექსით არ არსებობს საფუძველი აუდიტორის მხრიდან რაიმე შეფასების გაკეთებისთვის.

აუდიტორმა უფრო სიღრმისეულად უნდა გამოიკვლიოს საკითხი რეალური სიტუაციის გასარკვევად. გიორგის უნდა მოეთხოვოს ახსნას, თუ რატომ ჰყიდის ტოსტერებს კონკურენტთან შედარებით დაბალ ფასად. (ამას შეიძლება გაყიდვების სტრატეგიის თანახმად აკეთებდეს). აუდიტორს შეუძლია გიორგის სხვადასხვა პროდუქტზე ფასნამატის ანალიზი ჩაატაროს. კონტროლის ღონისძიებები შეიძლება გამოყენებულ იქნას იმის გამოსავლენად, თუ რამდენად ედრება მისი შედეგები გიორგის შედეგებს და ახსნა-განმარტებებს. თუ სხვადასხვა მტკიცებულებას მივყავართ დასკვნამდე, რომ გიორგის ჩანაწერები არასანდოა, აუდიტორს შეუძლია შეფასების გაკეთებისთვის არაპირდაპირი მეთოდები გამოიყენოს. არაპირდაპირი მეთოდით შეფასების არგუმენტების გასამყარებლად სხვა გამყიდველების ფასები შეიძლება იქნას გამოყენებული. შეფასების იურიდიული საფუძველი იქნება მუხლი 73.5, და არა მუხლი 18.11.

3. საბაზრო ფასების განსაზღვრის წესები საგადასახადო კოდექსის მე–18 მუხლშია მოცემული. აუდიტორმა უნდა გაანალიზოს საბაზრო ფასის და საბაზრო ღირებულების გამოყენების შესაძლო შემთხვევები, რომლებიც საგადასახადო კოდექსითაა დადგენილი. ამ მიზნით მან უნდა იხელმძღვანელოს შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2011 წლის 28 აპრილის №2120 ბრძანებით დამტკიცებული მეთოდური მითითებით ”აუდიტის დეპარტამენტის მიერ საგადასახადო შემოწმების განხორციელებისას საბაზრო ფასის გამოყენების თაობაზე”.

4. გასათვალისწინებელია, რომ დამოუკიდებელ მხარეებს შორის ოპერაციის დადგენილი ფასი, განმარტებისამებრ, საბაზრო ფასია, თუ, რასაკვირველია, ფარულ შეთანხმებებს არ აქვს ადგილი (მაგ. რაიმე ბარტერის მსგავსი), რაც ზეგავლენას ახდენს ოპერაციის ფასზე. მაგალითად, თუ კომპიუტერების მაღაზიას მარაგში აქვს რამდენიმე მოძველებული კომპიუტერი და გადაწყვეტილი აქვს დიდი ფასდაკლებით გაყიდოს (ვთქვათ, პირველადი ფასის 40%) საცალო კლიენტებზე, ამ კომპიუტერების საბაზრო ფასი ის ფასდაკლებული ფასი იქნება. შესაბამისად, თუ გაყიდვებში სხვა საეჭვო გარემოება არ იკვეთება (მაგ. ყველა ფასდაკლებული კომპიუტერი მაღაზიის მფლობელის ძმაზე გაიყიდა), აუდიტორის მხრიდან ფასის შემდგომი გადასინჯვა არ უნდა მოხდეს.

თავი14: არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენება

14.1. არაპირდაპირი მეთოდების განსაზღვრება

1. შემოწმების პროცესში ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხს წარმოადგენს გადამხდელის სააღრიცხვო სისტემის შეფასება, რადგან სწორედ ამის შემდეგ განისაზღვრება შემოწმების ის მეთოდები, რომელსაც აუდიტორი შემდგომში გამოიყენებს.

2. არაპირდაპირი მეთოდი გულისხმობს გარემოებითი მტკიცებულებით საგადასახადო ვალდებულების დადგენას, გამოტოვებული შემოსავლის, გადაჭარბებულად ასახული ხარჯების ან ორივე მათგანის საფუძველზე, რომელიც არ არის პირდაპირ დაკავშირებული ან ასახული გადამხდელის სააღრიცხვო ჩანაწერებში, რომელიც უზრუნველყოფს საგადასახადო დეკლარაციის ინფორმაციას. გარემოებითი მტკიცებულება არის მტკიცებულება, რომლის საფუძველზე ერთზე მეტი ლოგიკური დასკვნის გამოტანა შეიძლება. დამატებითი დასაბეგრი შემოსავლის კორექტირებისთვის საჭიროა შეფასდეს როგორც მტკიცებულების სანდოობა, ასევე დასკვნის გონივრულობა, რის შემდეგ განისაზღვრება საგადასახადო ვალდებულება.

3. ანალიზური მიმოხილვა და გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრული ჩანაწერების შემოწმება შეიძლება დასრულდეს დამატებითი დასაბეგრი შემოსავლის გამოვლენით, რისი საფუძველიც გარემოებითი მტკიცებულებაა.

4. არსებობს არაპირდაპირი შემოწმების 5 ძირითადი მეთოდი, რომელიც ყველაზე ხშირად გამოიყენება პრაქტიკაში. ესენია:

- წყაროსა და ფულადი სახსრების გამოყენების მეთოდი;
- საბანკო დეპოზიტებისა და ნაღდი ფულის დანახარჯების მეთოდი;
- ერთეულისა და მოცულობის მეთოდი;
- წმინდა კაპიტალის მეთოდი;
- ფასნამატის მეთოდი.

b. 5. თეორიულად, ზემოაღნიშნული თითეული არაპირდაპირი მეთოდის სათანადოდ გამოყენების შემთხვევაში, უნდა მივიღოთ ერთნაირი შედეგი, თუმცა არსებობს შემთხვევები, როდესაც რომელიმე კონკრეტული მეთოდის გამოყენება უფრო მიზანშეწონილი და გამოსადეგია, ვიდრე სხვა მეთოდების გამოყენება.

c. 6. შინაარსობრივად არაპირდაპირი მეთოდის სახეებს ასევე წარმოადგენს შედარების მეთოდი, ეტიკეტის მეთოდი და ა. შ. არაპირდაპირ მეთოდად შეგვიძლია ჩავთვალოთ ქრონომეტრაჟიც, თუმცა იგი მხოლოდ კონკრეტული პერიოდის მიხედვით ადგენს დაბეგვრის ობიექტს. შესაბამისად, მხოლოდ ქრონომეტრაჟის შედეგებით სხვა საგადასახადო პერიოდების მიხედვით

საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა არ იქნება სწორი. მიუხედავად ამისა, ქრონომეტრაჟი პრაქტიკაში ხშირად გამოიყენება როგორც სხვა ძირითადი არაპირდაპირი მეთოდებით გამოკვეთილი შედეგების გასამყარებელი არგუმენტი.

d. 7. შემოწმების პროცესში აუდიტორი შესაძლებელია არ შემოიფარგლოს მხოლოდ ზემოთ ჩამოთვლილი 5 ძირითადი მეთოდით. აუდიტორმა შესაძლებელია დაასაბუთოს და გამოიყენოს დამოუკიდებელი - კონკრეტულ საქმიანობის სახესთან ან/და ობიექტზე მორგებული ინდივიდუალური მეთოდი, რომელიც ასევე შეიძლება ჩაითვალოს არაპირდაპირ მეთოდად. არაპირდაპირ მეთოდად შეიძლება ჩაითვალოს ასევე დარგობრივი სპეციფიკის გათვალისწინებით გამოცემული სახელმძღვანელობი.

e. 8. სასურველია, აუდიტორმა შემოწმების პროცესში არაპირდაპირი მეთოდით მიღებული შედეგები განამტკიცოს და გაამყაროს სხვა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით და შედეგებით. აღნიშნული იქნება დამატებითი მტკიცებულება, რომელიც აუდიტორის პოზიციას კიდევ უფრო გაამყარებს.

f. 9. შემოწმების არაპირდაპირი მეთოდი შესაძლებელია გამოყენებულ იქნას როგორც, გადამხდელის:

- სააღრიცხვო სისტემის სანდოობის შეფასების საშუალება.
- საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის საშუალება.

10. სააღრიცხვო ჩანაწერების საანდოობის შემოწმების მიზნით, არაპირდაპირი მეთოდი აუდიტორის მიერ შესაძლებელია გამოყენებულ იქნას შემოწმების ნებისმიერ ეტაპზე. თუ, არაპირდაპირი მეთოდით გადამოწმების შედეგად აუდიტორი დარწმუნდება, რომ გადამხდელის სააღრიცხვო სისტემა არ არის სანდო, ზედამხედველთან შეთანხმებით მიიღება გადაწყვეტილება გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრის შესახებ.

11. შემოწმების არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენება გაცილებით ეფექტურია ფიზიკური პირებისა და მცირე ბიზნესის შემოწმებისას. ის ნაკლებად ეფექტურია მსხვილი საწარმოებისთვის, რამდენადაც მათ, როგორც წესი, აქვთ სამეწარმეო-კომერციული საქმიანობის დიდი რაოდენობა და მოწესრიგებული სააღრიცხვო სისტემა.

14.2. არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენების საფუძვლები

1. შემოწმების არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებას შემოწმების ნებისმიერ ეტაპზე უნდა გააჩნდეს შესაბამისი საფუძველი და ახსნა, თუ რატომ ხდება რომელიმე კონკრეტული მეთოდის გამოყენება.

2. სააღრიცხვო სისტემის სანდოობის შეფასების მიზნით შემოწმების არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენების შესახებ გადაწყვეტილების საფუძველი შეიძლება იყოს შემდეგი გარემოებები:

- გადამხდელის ბუღალტრული ჩანაწერები ნათლად არ ასახავენ დასაბეგრ შემოსავალს ან/და ოპერაციას;

- ადგილი აქვს ყოველწლიურად აქტივების მნიშვნელოვან ცვლილებას (ზრდას/შემცირებას);
- გადასახადის გადამხდელის ხარჯები (როგორც ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული, ისე პირადი) აჭარბებს დეკლარირებულ შემოსავალს;
- გადამხდელის საქმიანობა დაკავშირებულია ძირითადად ნაღდი ფულადი სახის ოპერაციებთან;
- გადამხდელის მიმართ ჩატარებული საგადასახადო კონტროლის (როგორც მიმდინარე, ისე საგადასახადო შემოწმების) ღონისძიებების შედეგად გამოვლენილ იქნა დარღვევები ან/და შეუსაბამობები;
- გადამხდელმა სააღრიცხვო ჩანაწერებში არ ასახა დასაბეგრი შემოსავალი ან/და ოპერაცია;
- გადამხდელის ფინანსური სტატუსი არ შეესაბამება დეკლარირებულ შემოსავლებს, მათ შორის შემოწმების დროს გამოვლენილი სხვა კორექტირებების გათვალისწინების შემდეგ;
- შემოწმების მსვლელობის პროცესში გამოვლინდა ფულადი სახსრების არსებითი დისბალანსი;
- სუსტი შიდა კონტროლის მექანიზმების არსებობა;
- ფინანსური კოეფიციენტების ანალიზის შედეგად მიღებული შეუსაბამობები;
- გადამხდელის კონკრეტული საქმიანობისათვის დასაბეგრი შემოსავლის/მოგების ან/და ოპერაციის მოცულობის მაჩვენებლები მნიშვნელოვნად იცვლება საანგარიშო პერიოდების მიხედვით, აგრეთვე, როცა ისინი გადამხდელის საქმიანობის ბაზრის სეგმენტისთვის ან დარგისთვის უჩვეულოდ მაღალია ან დაბალია;
- გადამხდელის საბანკო ანგარიშებზე დარიცხულია გაურკვეველი თანხები, რომელთა წყაროს დადგენა ვერ ხერხდება;
- გადასახადის გადამხდელის წინა და მომდევნო წლების საგადასახადო დეკლარაციების მიხედვით ფიქსირდება წმინდა კაპიტალის მნიშვნელოვანი ზრდა, რასაც თან არ ახლავს ერთობლივი შემოსავლის გაზრდა;
- და ა.შ.

3. იმის დასადგენად, თუ რამდენად სანდოა გადამხდელის სააღრიცხვო სისტემა, აუდიტორი შემოწმების საწყის ეტაპზე ზედამხედველთან ათანახმებს საკითხს, გაითვალისწინოს თუ არა არაპირდაპირი მეთოდები შემოწმების პროგრამაში. აუდიტორმა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება თითოეულ შემთხვევაში უნდა გადაწყვიტოს ინდივიდუალურად, ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით. გადაწყვეტილების საფუძველი არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შესახებ, რომელიც წარედგინება ზედამხედველს, უნდა იყოს დასაბუთებული დოკუმენტურად. არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების საფუძველი შეიძლება იყოს ერთი ან რამდენიმე, ამასთან, მისი გამოყენება შესაძლებელია სხვა შემთხვევებშიც, გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის სპეციფიკისა და ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით. არაპირდაპირი

მეთოდების გამოყენების შესახებ გადაწყვეტილება შესაძლებელია მიღებულ იქნას უშუალოდ შემოწმების პროცესშიც, შემოწმების პროგრამაში შესაბამისი ცვლილებების გათვალისწინებით.

მაგალითად: თუ გადამხდელს შეძენილი აქვს ძვირადღირებული ავტომობილი და ა.შ., რომელიც ვერ იქნებოდა უზრუნველყოფილი დეკლარირებული შემოსავლებით, ან/და ცხოვრების ნორმები გაცილებით მაღალია, აუდიტორმა შეიძლება იფიქროს, რომ ავტომობილის შეძენა განხორციელდა არადეკლარირებული შემოსავლებიდან. აუდიტორის მტკიცებულება აღნიშნულ გარემოებასთან მიმართებაში გამაგრებული უნდა იყოს და შეიცავდეს შემდეგ მონაცემებს:

- საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტები;
- შეძენის თარიღი;
- შეძენის ფასი;
- საიდან და ვის მიერ იქნა ხარჯი გაწეული;
- ინფორმაცია შესყიდვის ხელშეკრულებიდან;
- გადახდის პირობები.

4. შემოწმების არაპირდაპირი მეთოდების შედეგებზე დგება შესაბამისი ანგარიში. ანგარიშში, სხვა ინფორმაციასთან ერთად, უნდა მიეთითოს აუდიტორის პოზიცია გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების არაპირდაპირი მეთოდებით განსაზღვრის მიზანშეწონილობის შესახებ, რომელიც ზედამხედველის თანხმობას საჭიროებს. ანგარიშში უნდა მიეთითოს:

- არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების საფუძვლები;
- გამოყენებული პროცედურები და მეთოდები;
- მიღებული შედეგები;
- ფაქტები და გარემოებები, რომელსაც დაეყრდნო აუდიტორი;
- გადამხდელის კომენტარები;
- გამოყენებული დარგობრივი სფეციფიკის სახელმძღვანელოები (არსებობის შემთხვევაში);
- სხვა შესაბამისი ინფორმაცია;
- დასკვნა.

5. აუდიტორი დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ ინფორმაცია, რომელსაც ის იყენებს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების პროცესში, შემოწმებული და დასაბუთებულია, იგი სანდოა და ღირებული. არ არის მიზანშეწონილი ისეთი ფაქტების გამოყენება, რომელიც მხოლოდ მოსაზრებას წარმოადგენს და დოკუმენტურად არ არის დასაბუთებული.

6. შემოწმების პროცესში არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისას გადამხდელი ვალდებულია აუდიტორს მისცეს გადასახადების გამოანგარიშებასა

და გადახდასთან დაკავშირებული დოკუმენტები, აგრეთვე წერილობითი და სიტყვიერი განმარტებები საგადასახადო შემოწმების დროს წამოჭრილ საკითხებზე (სსკ-ის მუხლი 49(1)"ბ");

14.3. არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის საფუძვლები

1. როდესაც გადამხდელი არ აწარმოებს აღრიცხვას საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი ფორმით, ან თუ საერთოდ არ აწარმოებს სააღრიცხვო ჩანაწერებს, ან სააღრიცხვო დოკუმენტები დაკარგულია ან/და განადგურებულია, რის გამოც დასაბეგრი ობიექტის და, შესაბამისად, საგადასახადო ვალდებულების დადგენა შეუძლებელი ხდება (ფინანსური აუდიტის დროს აღნიშნული ის შემთხვევაა, როდესაც აუდიტორი უარს ამბობს კლიენტის შესახებ რაიმე დასკვნის გამოქვეყნებაზე), საგადასახადო აუდიტის დროს, საგადასახადო კანონმდებლობა უფლებას აძლევს აუდიტორს გადამხდელის სადასახადო ვალდებულება განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით.

2. გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით ემყარება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის "გ" და "ე" ქვეპუნქტებს და 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილს, კერძოდ:

სსკ-ს 49-ე მუხლის „გ" ქვეპუნქტის მიხედვით:

"საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს განახორციელოს საგადასახადო მონიტორინგი, ინვენტარიზაციით აღრიცხოს საქონლის მარაგები, ჩაატაროს დაკვირვება (გამოკვლევა) ქრონომეტრაჟის ან სხვა მეთოდის გამოყენებით და განსაზღვროს დაბეგვრის ობიექტის რაოდენობა."

სსკ-ს 49-ე მუხლის „ე" ქვეპუნქტის მიხედვით:

"საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს დამოუკიდებლად განსაზღვროს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციით (მათ შორის, გადასახადის გადამხდელის დანახარჯების შესახებ) ან შედარების მეთოდით – სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელების შესახებ ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე, თუ გადასახადის გადამხდელი არ წარადგენს საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად საჭირო სააღრიცხვო დოკუმენტაციას ან დადგენილი წესის

დარღვევით აწარმოებს ბუღალტერიას, აგრეთვე ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში.”

სსკ-ს 73-ე მუხლის „5“ ნაწილის მიხედვით:

”საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, განუსაზღვროს პირს საგადასახადო ვალდებულებები არსებული მასალების საფუძველზე, შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე), ქვემოთ მოყვანილი ერთზე მეტი ნებისმიერი პირობის არსებობისას:

ა) პირი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას ან არ ახორციელებს მას საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით;

ბ) სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგულია ან განადგურებულია;

გ) ადგილი აქვს პირის აქტივების დაუსაბუთებელ ზრდას;

დ) პირის დასაბეგრი შემოსავალი ან/და ოპერაციის მოცულობა ან/და ფასნამატის მაჩვენებელი მნიშვნელოვნად იცვლება საგადასახადო პერიოდების მიხედვით;

ე) პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის ან/და პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯი აჭარბებს დეკლარირებულ შემოსავალს.”

3. აუდიტორის უფლება, რომ გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით, არ უნდა იქნას გაგებული ისე, თითქოს მას თვითნებური შეფასებების უფლებამოსილება გააჩნდეს. აუდიტორის გადაწყვეტილება უნდა იყოს გონივრული და შესაბამისად დასაბუთებული ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე. თუ გადამხდელს ეფექტური სააღრიცხვო სისტემა გააჩნია, თანმხლები დოკუმენტაციით, თუმცა დოკუმენტები სრულად არ შეესაბამება კანონის მოთხოვნებს, ეს არ უნდა იყოს არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენების საფუძველი. აგრეთვე, გადამხდელის მიერ ბუღალტრულ ჩანაწერებში ცალკეული ოპერაციებისა გამოტოვება, რომელიც გამოწვეულია გადამხდელის შეცდომით, არ შეიძლება უპირობოდ სააღრიცხვო სისტემის არასანდოობაზე დასკვნის საფუძველი გახდეს, შესაბამისად, ამ ფაქტორის გამო არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებაც არ იქნება გამართლებული. თუმცა, ამგვარი შეცდომები მინიშნებაა იმაზე, რომ გადასახადის გადამხდელის კონტროლის სისტემები სუსტია, და რომ აუდიტორს მეტი ყურადღება მოეთხოვება.

4. შესაძლებელია გადამხდელს გააჩნდეს უზადოდ შესრულებული სააღრიცხვო დოკუმენტაცია, თუმცა იგი არავითარ კავშირში არ იყოს მის ეკონომიკურ საქმიანობასთან, რა შემთხვევაშიც არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენება იქნება საჭირო. ამიტომ არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენების წინ, აუცილებელია აუდიტორი კარგად გაეცნოს გადამხდელის საქმიანობას.

5. აუდიტორმა არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით მიღებული შედეგები და გამოყენებული მეთოდები დეტალურად უნდა აღწეროს შემოწმების აქტში და დაასაბუთოს, თუ რატომ მოხდა გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების არაპირდაპირი გზით განსაზღვრა, რა იყო მისი საფუძველი, და, აგრეთვე, თუ რატომ იქნა რომელიმე კონკრეტული მეთოდი გამოყენებული. შემოწმების აქტში აუდიტორმა უნდა მიუთითოს:

- შემოწმების არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების საფუძვლები;
- ყველა ის ფაქტობრივი გარემოებები და მტკიცებულებები რომლებსაც დაეყრდნო აუდიტორი არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისას;
- გადამხდელის ახსნა-განმარტებები;
- რა მეთოდები იქნა გამოყენებული;
- რატომ იქნა კონკრეტული არაპირდაპირი მეთოდი გამოყენებული;
- შემოწმების არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით მიღებული შედეგები;
- აქამდე გამოყენებული პროცედურები და აუდიტის მეთოდები;
- ზედამხედველის კომენტარები (საჭიროების შემთხვევაში);
- გადაწყვეტილებასთან დაკავშირებული სხვა ინფორმაცია;
- დარგობრივი სპეციფიკის სახელმძღვანელოები;
- დასკვნები.

6. აუდიტორის პოზიცია გაძლიერდება, თუ იგი შეძლებს სავარაუდო დამალული შემოსავლები დაუკავშიროს რაიმე წყაროს, ან იმ სამეწარმეო-კომერციულ საქმიანობას, რომლიდანაც იგი წარმოიშვა, მაგალითად, შემოწმების აქტში უნდა მიეთითოს დასაბეგრი შემოსავლის შესაძლო წყაროები. აუცილებელი არაა კონკრეტულ წყაროზე ხაზის გასმა, საკმარისია დასახელდეს დასაბეგრი შემოსავლის შესაძლო წყაროები. რაც უფრო გამოაშკარავდება ეს შესაძლო წყაროები, მით უფრო სანდო იქნება არაპირდაპირი მეთოდის შედეგები. შესაძლო წყაროები შესაძლებელია გამოვლინდეს:

- ბუღალტრულ ჩანაწერებში კონკრეტული გამოტოვებებით;

- იმის მტკიცებით, რომ გადასახადის გადამხდელს არსებული რესურსებით უნდა გამოემუშავებინა უფრო მეტი შემოსავალი, ვიდრე მას ჰქონდა დეკლარაციაში მითითებული;
- დროის მიხედვით შედარებებით.

7. საგადასახადო ვალდებულების არაპირდაპირი მეთოდით გამოყენების დასაბუთება უნდა მომზადდეს მისი გამოყენების შესახებ გადაწყვეტილების მიღებასთან ერთად.

14.4. არაპირდაპირი მეთოდის შერჩევა

1. არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებისას გადამწყვეტი მნიშვნელობა ენიჭება, თუ რომელ მეთოდს გამოიყენებს აუდიტორი. არაპირდაპირი მეთოდი, რომელსაც აუდიტორი გამოიყენებს, უნდა შეესაბამებოდეს გადამხდელის საქმიანობის სპეციფიკას და უნდა იყოს დეტალურად განმარტებული როგორც შემოწმების აქტში, აგრეთვე შემოწმების პროგრამაში, თუ რატომ ხდება რომელიმე კონკრეტული მეთოდის გამოყენება.

2. მხოლოდ ერთი არაპირდაპირი მეთოდით შემოწმების ჩატარება ნაკლებად სანდოა. გარდა ძირითადი არაპირდაპირი მეთოდისა, აუდიტორმა შეიძლება გამოიყენოს სხვა არაპირდაპირი მეთოდები, რომელიც უნდა იყოს შესაბამისად დასაბუთებული და გადამხდელის კონკრეტული საქმიანობის შესატყვისი. გამოყენებული არაპირაპირი მეთოდების შედეგების გასამყარებლად აუდიტორმა შესაძლებელია მოითხოვოს და ჩაატაროს გადამხდელის საქმიანობის ქრონომეტრაჟი.

3. არაპირდაპირი მეთოდის შერჩევისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი ფაქტორები:

- დარგი, ან ბაზრის სეგმენტი, რომელშიც გადასახადის გადამხდელი საქმიანობს;
- არის თუ არა სასაქონლო–მატერიალური მარაგები შემოსავლის მიღების ძირითადი წყარო;
- შესაძლებელია თუ არა მომწოდებლების დადგენა ან/და საქონლის შესყიდვა ხორციელდება თუ არა შეზღუდული რაოდენობის მომწოდებლებისგან;
- საქონლის ან/და მომსახურების ფასწარმოქმნა, წარმოების მოცულობა და პროდუქციის მრავალფეროვნება;
- გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრული ჩანაწერების არსებობა და სისრულე;
- გადასახადის გადამხდელის ურთიერთობა ბანკებთან;

- გადასახადის გადამხდელის მიერ ნაღდი ანგარიშწორებით განხორციელებული ოპერაციები;
- ფულის მიმოქცევის, შიგა კონტროლის შედეგების და დეკლარირებული ოპერაციების შესაბამისობა;
- აჭარბებს თუ არა გადამხდელის ხარჯები ერთობლივ შემოსავალს;
- აქტივებისა და ვალდებულებების ცვლილება საანგარიშო პერიოდების მიხედვით;
- წმინდა კაპიტალის ცვლილება საანგარიშო პერიოდების მიხედვით;
- გადასახადისგან თავის არიდების შესაძლო ვარიანტები;
- გადამხდელის თავდაცვის საშუალებები.

14.5. წყაროსა და ფულადი სახსრების გამოყენების მეთოდი

1. წყაროსა და ფულადი სახსრების გამოყენების მეთოდი გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის ფულადი სახსრების მოძრაობის ანალიზს და მოცემული პერიოდისათვის ყველა პირადი და ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი დანახარჯებისა და შემოსავლების შედარებას. აღნიშნული მეთოდი ემყარება შემდეგ პრინციპს, რომ თუ პირი ეწევა ხარჯს, უნდა არსებობდეს მისი დაფინანსების წყაროც. შესაბამისად, დადგენილი ხარჯები უნდა ბალანსდებოდეს მიღებული შემოსავლებით. დაუბალანსებლობის შემთხვევაში, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, აღნიშნული ხარჯები არის თუ არა წარმოშობილი დასაბეგრი წყაროებიდან.

2. წყაროსა და ფულადი სახსრების გამოყენების მეთოდი ახდენს გადამხდელის მიერ პერიოდების მიხედვით ყველა ნაღდი ანგარიშსწორებით გაწეული ხარჯების შედარებას აღნიშნულ პერიოდში მიღებულ ყველა შემოსავალთან. აღნიშნული მეთოდი ითვლისწინებს აქტივებისა და ვალდებულებების წმინდა ზრდასა და შემცირებას არაგამოქვითვად ხარჯებთან და არადასაბეგრ შემოსავალთან მიმართებაში. თუ გადამხდელის ხარჯები აღემატება დეკლარირებული შემოსავლებისა და არადასაბეგრი შემოსავლების ჯამს, აღნიშნული მეთოდის მიხედვით ითვლება, რომ სხვაობა გამოწვეულია ან:

- ხარჯების ხელოვნურად გაზრდით;
- ერთობლივი შემოსავლის ხელოვნურად შემცირებით;
- ხარჯების დაფინანსებით ისეთი არაეკონომიკური გზით მიღებული შემოსავლებით, რომლებიც არ ექვემდებარება დაბეგვრას (სესხი, საჩუქარი, მემკვიდრეობა და სხვა).

წყაროსა და ფულადი სახსრების მეთოდის განხორციელების ძირითადი ეტაპები

3. წყაროსა და ფულადი სახსრების მეთოდი მოიცავს 4 ძირითად ეტაპს:

1. ფულადი სახსრების გამოყენების ანალიზი;
2. ფულადი სახსრების წყაროების ანალიზი;
3. დარიცხვის მეთოდით მომუშავე გადასახადის გადამხდელის ანგარიშების კორექტირება;
4. გადამხდელის თავდაცვის საშუალებები.

4. ფულადი სახსრების გამოყენების ანალიზი მიგვითითებს იმაზე, თუ როგორ იყენებდა გადასახადის გადამხდელი წლის განმავლობაში ფულს. ფულადი სახსრების გამოყენების მაგალითებია:

- ბიზნესის აღჭურვილობის შეძენა, უძრავი ქონების შეძენა, პირადი აქტივების შეძენა;
- შესყიდვები, ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები;
- სესხის ძირითადი თანხის და საკრედიტო ბარათების ნაშთების შემცირება;
- პირადი ხარჯები.

5. ფულადი სახსრების წყაროში იგულისხმება გადამხდელის მიერ დეკლარირებული ერთობლივი შემოსავალი და სხვა არადასაბეგრი წყაროდან მიღებული შემოსავლები. ფულადი სახსრების წყაროების მაგალითებია:

- საბანკო ანგარიშებიდან (მათ შორის პირადი, ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული და შემნახველი ანგარიშები) ფულის გამოტანა და დებიტორული დავალიანების შემცირება,
- კრედიტორული დავალიანების ზრდა,
- სესხის ძირითადი თანხის და საკრედიტო ბარათებზე არსებული ნაშთების ზრდა,
- სხვა დასაბეგრი და არადასაბეგრი შემოსავალი, და
- გამოქვითვები, რომლებიც არ მოითხოვს ფულად სახსრებს, როგორიცაა ამორტიზაცია, წინა პერიოდის ზარალის გადატანა და აქტივების გადაფასება.

6. წყაროსა და ფულადი სახსრების გამოყენების მეთოდიკა წარმოდგენილი მაგალითის პირობებში (იხ. მაგალითი) შემდეგია:

პირველი: დგინდება გადამხდელის მიერ გაწეული ყველა ხარჯი, როგორც ეკონომიკური, ასევე პირადი ხარჯები. სულ აღნიშნულმა ხარჯებმა შეადგინა 1587000 ლარი.

მეორე: ხდება კორექტირება და გამოიყოფა არაფულადი ხარჯები (ამორტიზაცია). ამორტიზაციის ხარჯმა შეადგინა 90000, რომელიც აკლდება მთლიან ხარჯებს, რადგან მისი გაწევა ფულადი სახით არ მომხდარა.

მესამე: დარიცხვის მეთოდით მომუშავე გადამხდელთა შემთხვევაში უნდა მოხდეს კრედიტორული და დებიტორული ვალდებულებების კორექტირება. მაგალითად, თუ გადამხდელმა მიმდინარე საანგარიშო წელს დაფარა ვალდებულება, რომელიც წარმოეშვა წინა საანგარიშო წელს, მისი ხარჯად აღიარება მოხდებოდა წინა საანგარიშო პერიოდში და, შესაბამისად, მიმდინარე პერიოდში იგი გამოქვითვას არ ექვემდებარება. აღნიშნულ ხარჯებთან დაკავშირებით არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებისას აუდიტორმა უნდა მოახდინოს კორექტირება იმის მიხედვით, შემცირდა თუ არა კრედიტორული დავალიანება.

მეოთხე: მიღებული ხარჯების დაბალანსება შესაბამისი წყაროებით, რაც გულისხმობს ყველა ხარჯების დაფინანსების წყაროს დადგენას. კერძოდ, თუ რომელი წყაროდან განხორციელდა აღნიშნული ხარჯების გაწევა, როგორც ეკონომიკური, აგრეთვე სხვა შემოსავლებიდან (მაგალითად: აქტივების რეალიზაციით, მიღებული მემკვიდრეობით, კრედიტორული დავალიანების გაზრდით და ა.შ), სულ 780000.

მეხუთე: იმ ხარჯების ოდენობა, რომლებიც ვერ ბალანსდება წყაროებიდან მიღებული შემოსავლებით, ან წყაროს დადგენა ვერ დასტურდება და, შესაბამისად, გაწეული ხარჯები უფრო მეტია, ვიდრე მიღებული შემოსავალი. ამ შემთხვევაში დაუბალანსებელი ხარჯების ოდენობა ითვლება როგორც არადეკლარირებული (დამალული) შემოსავალი და ხდება შესაბამისი დარიცხვა. აღნიშნულ მაგალითში 702000 ჩაითვლება დამალულ შემოსავლად, რომელიც დაერიცხება გადამხდელს წყაროსა და ფულადი სახსრების გამოყენების მეთოდით.

მაგალითი:	
ფულადი სახსრების გამოყენება:	
1. ნაღდი ფულის შემცირება	15 000
2. პირადი ხარჯები	40 000

3. დეკლარირებული ხარჯები	280 000
4. საბანკო ანგარიშის ნაშთის ზრდა	30 000
5. შეძენილი აქტივები	660 000
6. ინვესტიციები	380 000
7. დავალიანებების შემცირება	70 000
ხარჯები სულ	(1 587 000)
g.	h.
ფულადი სახსრების წყაროები:	
1. ნაღდი ფულის **ზრდა**	0
2. საბანკო ანგარიშის ნაშთის შემცირება	0
3. დეკლარირებული ერთობლივი შემოსავალი	360 000
4. სესხით/ჩუქებით მიღებული თანხა	40 000
5. მიღებული დივიდენდები	30 000
6. აქტივების რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი	120 000
7. დავალიანებების ზრდა	230 000
წყაროები სულ	780 000
ხარჯები, რომლებიც აღემატება შემოსავალს	807 000
კორექტირება:	

ამორტიზაცია	(90 000)
დარიცხვები:	
დებიტორული დავალიანება წლის ბოლოს	10 000
დებიტორული დავალიანება წლის დასაწყისში	(15 000)
კრედიტორული დავალიანება წლის დასაწყისში	(20 000)
კრედიტორული დავალიანება წლის ბოლოს	(30 000)
ჯამური კორექტირება	(105 000)
დამალული შემოსავალი სულ	**702 000**

როდის მიმართავენ წყაროსა და ფულადი სახსრების გამოყენების მეთოდს

7. რადგან ფულადი სახსრების გამოყენების მეთოდი წარმოადგენს ხარჯებად გამოყენებული ფულადის სახსრების წარმოშობის წყაროს შემოწმებას, მისი გამოყენება შესაძლებელია მხოლოდ დიდი ხარჯების შემთხვევაში, როგორიც არის, მაგალითად, მანქანა, სახლი, ინვესტიცია და ა.შ. წყაროსა და ფულადი სახსრების გამოყენების მეთოდი რეკომენდებულია შემდეგ სიტუაციებში:

- გადამხდელის საგადასახადო დეკლარაციებისა და ფინანსური სტატუსის ანალიზის შედეგად გადამხდელის მიერ დეკლარირებული გამოქვითვები და სხვა დანახარჯები არ შეესაბამება დეკლარირებულ შემოსავლებს.

- გადამხდელი ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებით ძირითადად იყენებს ნაღდი ანგარიშწორების პრაქტიკას.

- გადამხდელს გააჩნია თანხა საბანკო ანგარიშებზე რომელიც არ მოძრაობს წლის განმავლობაში ანგარიშებიდან, რომლის ანალიზის საფუძველზე შესაძლებელია მისი წყაროსა და განკარგვის დადგენა.

- როდესაც ცხადია, რომ გადამხდელის მიერ დეკლარირებული შემოსავლები არ შეესაბამება და ვერ უზრუნველყოფს გადამხდელის ქონებას, გაწეულ ხარჯებს, ან ცხოვრების წესს.

დარიცხვის მეთოდით მომუშავე გადასახადის გადამხდელის ანგარიშების კორექტირება

8. რადგან ამ მეთოდის შედეგები ნაღდ ფულს ეფუძნება, დარიცხვის მეთოდით მომუშავე გადასახადის გადამხდელისთვის გარკვეული კორექტირებები იქნება საჭირო.

9. დარიცხვის მეთოდით მომუშავე გადასახადის გადამხდელის ანგარიშებში ასახული შემოსავლებისა და ხარჯების გარკვეული ნაწილი რეალურად ეკუთვნის წინა ან მომავალ საანგარიშო პერიოდს. იმისათვის, რომ მივიღოთ კორექტირებული დასაბეგრი შემოსავალი, უნდა მოვახდინოთ შემდეგი შესწორებები.

10. საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში დებიტორული დავალიანების ზრდით უნდა შემცირდეს ერთობლივი შემოსავალი, რადგან ეს ზრდა არ გულისხმობს საანგარიშო პერიოდთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების შემოდინებას. დებიტორული დავალიანების შემცირება ზრდის მიმდინარე პერიოდში მიღებულ ფულად სახსრებს, რაც გამოწვეულია წინა პერიოდის რეალიზაციასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების შემოდინებით.

11. საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში კრედიტორული დავალიანების ზრდით უნდა გაიზარდოს ერთობლივი შემოსავალი, რადგან აღნიშნული ხარჯები მიმდინარე პერიოდში რეალურად არ იქნა გაწეული, ანუ არ მოხდა ფულადი სახსრების გადინება. კრედიტორული დავალიანების შემცირებით უნდა შემცირდეს ერთობლივი შემოსავალი, რადგან წინა წლის ვალდებულებასთან დაკავშირებული გადახდები განხორციელდა მიმდინარე წელს.

გადასახადის გადამხდელის თავდაცვის საშუალებები

12. აუდიტორმა უნდა უზრუნველყოს არადასაბეგრი წყაროებიდან მიღებული თანხების დადგენა და მოითხოვოს მათი დასაბუთება შესაბამისი დოკუმენტებით. გადასახადის გადამხდელთან ინტერვიუს დროს აუდიტორი უნდა შეეცადოს შემდეგი სახის ინფორმაციის მიღებას:

- რა თანხა იყო დაგროვილი?
- ზოგადად რომელი საქმიანობიდან?
- შემოსავალი შემოდიოდა ეროვნულ ფულში, თუ უცხოურ ვალუტაში?
- საიდან შემოდიოდა ნაღდი ფული?
- სად ინახებოდა ფული?
- რა მიზნით ინახებოდა აღნიშნულ ადგილას?

- ვინ იცოდა, რომ ნაღდი ფული აღნიშნულ ადგილას ინახებოდა?
- რამდენად ხშირად გამოიყენებოდა თანხა და იცვლებოდა მისი ადგილსამყოფელი?

13. თუ გადასახადის გადამხდელი აცხადებს, რომ ის თანხა, რომელიც მას სახლში აქვს, მართლზომიერია იმ სიტუაციისა და ფაქტების გათვალისწინებით, რომელშიც გადამხდელი იმყოფება, სასურველია თანხის ეს რაოდენობა აღებულ იქნას საწყის ერთეულად და მასზე დაყრდნობით განისაზღვროს გადამხდელის გარშემო არსებული სიტუაცია. კარგი იქნება, თუ გადასახადის გადამხდელი მოაწერს ხელს წერილობით განცხადებას, რომელშიც დაფიქსირდება, თუ რა თანხა აქვს სახლში. ასეთი დოკუმენტის არსებობის შემთხვევაში, მას გაუჭირდება შეცვალოს თანხის აღნიშნული ციფრი მოგვიანებით. სახლში არსებულ თანხასთან დაკავშირებული საუბარი გადახდელთან ნათლად უნდა იყოს ასახული სამუშაო დოკუმენტებში.

14. გადასახადის გადამხდელმა შემოსავლის წყაროდ შეიძლება დაასახელოს ნათესავი ან მეგობარი, რაც გადამხდელის მხრიდან თავდაცვის ჩვეული ფანდია და ხშირად პრობლემებს უქმნის აუდიტორს.

15. მეგობრებისა და ნათესავებისაგან მიღებული წერილები შეიძლება ძალიან დამარწმუნებელი იყოს ფორმითა და შინაარსით და მაინც არ წარმოადგენს დოკუმენტს, რომელიც ამტკიცებს, რომ გადამხდელმა ფაქტობრივად მიიღო ფული.

16. თუ სესხის გამცემი ცხოვრობს გადასახადის გადამხდელის ქვეყანაში, შესაძლებელია მასთან გასაუბრება იმაში დასარწმუნებლად, აქვს თუ არა მას სესხის გაცემის ფინანსური შესაძლებლობა და პირობები. სესხის ფაქტობრივად მიღების შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელთან ინტერვიუს დროს უნდა დადგინდეს სესხის გაცემის პირობები, გადახდის განრიგი და შეთანხმების სხვა მახასიათებლები.

i.

14.6. საბანკო დეპოზიტებისა და ნაღდი ფულადი დანახარჯების მეთოდი

1. ნებისმიერი შემოწმების მნიშვნელოვანი ასპექტია გადასახადის გადამხდელის საბანკო დოკუმენტების შემოწმება და ანალიზი. თუ საბანკო ანგარიშების (შენატანების) ანალიზისას გაჩნდა არადეკლარირებული შემოსავლების არსებობის საფუძვლიანი ეჭვი, მაშინ დასაბეგრი შემოსავლის დადგენის მიზნით გამოიყენება საბანკო დეპოზიტებისა და ნაღდი ფულადი დანახარჯების მეთოდი. საბანკო დეპოზიტებისა და ნაღდი ფულის დანახარჯების

მეთოდით გადამხდელის შემოსავალები გამოითვლება იმის საფუძველზე, თუ როგორ განკარგავს გადამხდელი ფულად სახსრებს.

2. აღნიშნული მეთოდი ეფუძნება შემდეგ პრინციპებს:

- თუ გადასახადის გადამხდელი იღებს ფულს, მხოლოდ ორი რამ შეიძლება მოხდეს: იგი ან საბანკო ანგარიშზე იდება (დეპონირდება) ან იხარჯება. საბანკო ანგარიშებზე არსებული თანხა მოიცავს როგორც დასაბეგრ, ასევე არადასაბეგრ შემოსავლებს.
- გადამხდელს ანგარიშიდან გამოაქვს თანხა იმ მიზნით, რომ რამეში დახარჯოს. მიიჩნევა, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ დეკლარირებული ხარჯები ნამდვილად იქნა გაწეული საკრედიტო ბარათით, უნაღდოდ ან ნაღდი ანგარიშსწორებით. თუ ხარჯი გაწეულ იქნა ნაღდი ანგარიშწორებით, მაშინ ამ ნაღდი ფულის წყარო დასაბეგრი წყარო უნდა იყოს. თუ ხარჯი გაწეულ იქნა არადასაბეგრი წყაროდან, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია აჩვენოს და განმარტოს აღნიშნული წყაროდან მიღებული შემოსავლები.

3. საბანკო დეპოზიტებისა და ნაღდი ფულის დანახარჯების მეთოდით შეიძლება დამატებით გამოვლინდეს არადეკლარირებული შემოსავლები საბანკო ანგარიშებზე განხორციელებული ოპერაციების თანხებიდან და სიხშირიდან გამომდინარე. ასევე იმის დადგენა, თუ როგორ გამოიყენება ან აკუმულირდება საბანკო ანგარიშებზე განთავსებული თანხები (ვისზე და რა მიზნით), აუდიტორს ეხმარება შემოსავლის სხვა წყაროების აღმოჩენაში.

4. საბანკო დეპოზიტებისა და ნაღდი ფულის დანახარჯების მეთოდი საბანკო ანგარიშების ანალიზისგან განსხვავდება შემდეგი ასპექტებით:

- ყველა ინდივიდუალურ საბანკო ანგარიშებზე განხორციელებული ოპერაციებისა და ტრანსაქციების სიღრმისეული ანალიზი.
- ნაღდი ანგარიშწორებით გაწეული ხარჯების აღრიცხვა. ფაქტობრივი პირადი ხარჯების გამოვლენა.

5. თუ საბანკო დეპოზიტებისა და ნაღდი ფულის დანახარჯების მეთოდით გამოვლინდა ერთბლივი შემოსავლის შემცირება, ეს შეიძლება გამოწვეული იყოს დასადეკლარირებელი ერთობლივი შემოსავლის შემცირებით (დასაბეგრი და არადასაბეგრი), ან ხარჯების ხელოვნური გაზრდით, ან ორივე ერთად.

6. საბანკო დეპოზიტებისა და ნაღდი ფულის დანახარჯების მეთოდის უპირატესობები მდგომარეობს შემდეგში:

- იგი იძლევა გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის სრულ სურათს, ნათლად ასახავს გადასახადის გადამხდელის ფინანსური საქმიანობის მასშტაბებს.

- არ საჭიროებს ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯების დასაბუთებას, გარდა ტექნიკური კორექტირებებისა, როგორიც არის, მაგალითად, ამორტიზაცია.

- გადასახადის გადამხდელის მიერ ხარჯების გაზრდა ავტომატურად აისახება გამოთვლის მექანიზმში. აუცილებელი არაა, აუდიტი ჩაუტარდეს საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის გადამხდელის მიერ დეკლარირებულ ხარჯებს.

როდის მიმართავენ საბანკო დეპოზიტებისა და ნაღდი ფულის დანახარჯების მეთოდს

7. საბანკო დეპოზიტებისა და ნაღდი ფულის დანახარჯების მეთოდი არ უნდა იყოს ავტომატური არჩევანი არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისას.

8. საბანკო დეპოზიტებისა და ნაღდი ფულის დანახარჯების მეთოდი შეიძლება გამოყენებულ იქნას როგორც ეკონომიკური, ასევე არაეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლების შემოწმებისას.

9. საბანკო ანგარიშებისა და ნაღდი ფულის დანახარჯების მეთოდის გამოყენება რეკომენდებულია, როდესაც:

- გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრული ჩანაწერები არასანდოა, არახელმისაწვდომია, დაბლოკილია ან არასრულია და ამასთან:

- გადასახადის გადამხდელი ფულად სახსრებს პერიოდულად ან რეგულარულად ათავსებს საბანკო ანგარიშ(ებ)ზე,

- გადასახადი გადამხდელი მთელ თავის პირად და ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებულ ოპერაციებს აწარმოებს ძირითადად საბანკო სისტემის საშუალებით.

- გადასახადის გადამხდელი მიღებულ თანხებს რეგულარულად ან პერიოდულად ათავსებს საბანკო ანგარიშებზე.

10. იმ გადამხდელების შემთხვევაში, რომლებიც ანგარიშსწორებას ძირითადად ანხორციელებენ ნაღდი ანგარიშსწორებით და შესაბამისად არ ხდება ამ თანხების საბანკო ანგარიშებზე განთავსება, ეს მეთოდი არ არის რეკომენდირებული.

გასათვალისწინებელი ფაქტორები

11. შესწავლილ უნდა იქნას, არის თუ არა რაიმე უჩვეულო ან გარეშე დეპოზიტები, რომელიც სავარაუდოდ დეკლარაციაში ასახული წყაროებიდან არაა წარმოშობილი.

საბანკო დეპოზიტის (შენატანის) სიდიდე - აუდიტორმა პირველ რიგში ყურადღება უნდა გაამახვილოს არსებითი ოდენობით საბანკო შენატანებზე ან

შენატანებზე არსებითი ოდენობის თანხის ზემოთ, თუმცა, შედარებით მცირე და რეგულარული საბანკო შენატანების აღმოჩენამ შეიძლება მიგვანიშნოს დივიდენდის სახით შემოსავლებზე, პროცენტებზე, იჯარაზე ან სხვა შემოსავალებზე, რომელიც წარმოადგენს შემოსავლის წყაროს, მაგალითად, გადამხდელს საბანკო ანგარიშზე ყოველი თვის პირველ რიცხვში ერიცხება იჯარით გაცემული ქონებიდან საიჯარო შემოსავალი, რომლის წყაროც დადგენილია, ხოლო რომლიღაც თვეში ფიქსირდება სხვა წყაროდან ჩარიცხული შემოსავალი, რომელიც ავტომატურად ბადებს ეჭვს, თუ რომელი წყაროდან მიიღო გადამხდელმა აღნიშნული შემოსავალი, ხომ არ მომხდარა გადამხდელის მიერ ფასიანი მომსახურების გაწევა, რეალიზაცია და ა.შ., რაც მოითხოვს აუდიტორის მხრიდან ყურადღებას და დეტალურ შემოწმებას.

საბანკო დეპოზიტის (შენატანის) სახეობა — დეპოზიტებზე განხორციელებული საბანკო შენატანები შეიძლება იყოს ფულადი სახის შენატანები ან საბანკო გადარიცხვები. ყურადღება უნდა მიექცეს საბანკო ანგარიშზე ნაღდი ფულით უჩვეულოდ დიდ შენატანებს, იმ შემთხვევაში, თუ გადამხდელის საბანკო ანგარიშზე თანხების დეპონირება ძირითადად ხდება გადარიცხვებით. გადასახადის გადამხდელმა უნდა განმარტოს მსგავსი ტიპის უჩვეულო საბანკო შენატანების დამოკიდებულება ეკონომიკურ საქმიანობასთან, ასევე ამ შემოსავლის წყარო. ასევე უჩვეულოდ ჩაითვლება და ახსნა–განმარტებას საჭიროებს საბანკო ამონაწერი, სადაც ნაჩვენებია შემდეგი შემთხვევა: საბანკო ანგარიშებზე განხორციელებული შენატანები წარმოადგენდნენ არადამრგვალებულ ციფრებს და მოულოდნელად ხორციელდება ერთი ან რამდენიმე განსხვავებული შენატანი (რამდენიმე ნულით დაბოლოებული რიცხვი).

საბანკო ანგარიშების ტიპი — გადასახადის გადამხდელთა უმრავლესობა, თავიანთი საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, იყენებს საბანკო შენატანების განსაზღვრულ ტიპს. ამ ნიმუშიდან გადახვევა გარკვეულ კითხვებს იწვევს.

საბანკო ანგარიშის სიხშირე — ბანკის ამონაწერები, რომლებშიც ყოველთვიურად, კვარტალურად ან წელიწადში ორჯერ ერთი და იმავე თანხის შეტანაა ნაჩვენები, მიგვითითებს, რომ გადასახადის გადამხდელს ერიცხება ქირა, დივიდენდი, პროცენტი ან სხვა შემოსავალი.

ბანკის ადგილმდებარეობა — ბანკის ადგილმდებარეობა, სადაც ჩეკი გამოიწერა, ბადებს ეჭვს იმ შემთხვევაში, თუ იგი ნაკლებადაა დაკავშირებული გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის ადგილმდებარეობასთან ან შემოსავლის წყაროსთან. მაგალითად, გადამხდელს გახსნილი აქვს საბანკო ანგარიში რომელიღაც კონკრეტულ ბანკში, რომლის მეშვეობითაც ახორციელებს გადარიცხვებს და ამავდროულად მას აქვს სხვა საბანკო ანგარიში, რომელიღაც ნაკლებად ცნობილ ან სხვა ქვეყნის ფინანსურ ინსტიტუტებში. ავტომატურად იბადება ეჭვი, თუ რისთვის და რა მიზნით იყენებს გადამხდელი აღნიშნულ ანგარიშებს და რა არის ამ საბანკო ანგარიშებზე ჩარიცხული შემოსავლების წყარო.

12. უნდა გაირკვეს, გააჩნია თუ არა გადამხდელს სესხის სახით აღებული/გაცემული თანხები. სესხის სახით მიღებული თანხების გათვალისწინება არ უნდა მოხდეს დასაბეგრ შემოსავლებში. ორივე შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს სასესხო ხელშეკრულებები, დაადგინოს სესხის გაცემის/მიღების თარიღი, წყარო და ოდენობა, დაფარვის გრაფიკი, პირობები და შეადაროს იგი გადამხდელის ფულადი სახსრების მოძრაობასთან. გადამხდელმა უნდა დაადასტუროს, პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლების დეკლარაციაში ასახვა, აგრეთვე განმარტოს მიღებული თანხების წყარო. შეუსაბამობები უნდა დაზუსტდეს გადასახადის გადამხდელთან.

13. უნდა გაირკვეს, არის თუ არა გადარიცხვები ბანკის ანგარიშებს შორის ან /და ადგილი აქვს თუ არა თანხების რედეპონირებას? უნდა განისაზღვროს გადამხდელის ანგარიშებში ასახულ შემოსავლებს შორის დამოკიდებულება, რათა თავიდანვე გამოირიცხოს და მხედველობაში არ მოხდეს ანგარიშებს შორის გადარიცხვებისა და თანხების დუბლირებისა და რედეპონირების გამორიცხვა.

14. არსებობს თუ ისეთი პირადი ანგარიშები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობასთან. დამალული შემოსავლები შეიძლება აღმოჩენილ იქნეს გადამხდელის პირად ანგარიშებში, რომელთა შემოწმებაც და ანალიზიც ცალსახად აუცილებელია. აუდიტორმა უნდა გაარკვიოს, პირად ანგარიშებზე განხორციელებული ოპერაციები და ტრანსაქციები დაკავშირებულია თუ არა გადამხდელის ეკონომიკურ საქმინობასთან. პირადი ანგარიში შეიძლება იყოს რამოდენიმე.

15. აუციელებლია, რაც შეიძლება ზუსტად განისაზღვროს გადამხდელის ხელზე არსებული ნაღდი ფულის ოდენობა პერიოდის დასაწყისში.

16. უნდა განისაზღვროს, აღრიცხვის რომელ მეთოდს იყენებს გადამხდელი, რადგან დარიცხვის მეთოდით მომუშავე გადამხდელების შემთხვევაში, უნდა განხორციელდეს კორექტირებები მოთხოვნებისა და ვალდებულების მუხლებში.

17. გადამხდელის საბანკო ანგარიშებზე ყოველკვირეულად ან ყოველთვიურად დაკვირვებამ შეიძლება აჩვენოს, რომ მიღებული შემოსავლები არ შეესაბამება იმავე პერიოდში ბუღალტრულად აღრიცხულ შემოსავლებს. ეს შეიძლება გამოწვეული იყოს დროში განსხვავებების გამო. მაგალითად, გადასახადის გადამხდელის ანგარიშზე შეიძლება რეალურად უკვე არის გადარიცხული თანხა, თუმცა ბანკს არ აქვს ჯერ შესრულებული აღნიშნული ოპერაცია.

18. გადამხდელის მიერ წლის ბოლო თვეებში საბანკო ანგარიშებზე განხორციელებული შენატანების მკვეთრი ზრდა შესაძლებელია მიგვანიშნებდეს გადამხდელის მიერ წლის ბოლოს ერთობლივი შემოსავლის დაბალანსების მცდელობაზე, რაც დამატებით ეჭვებს ბადებს და საჭიროებს აუდიტორის ყურადღებას, რათა გადამხდელმა განმარტოს აღნიშნული თანხების წყაროები.

მთლიანი შემოსავლების განსაზღვრა

19. საბანკო ანგარიშებზე შემოსული თანხები მოიცავს საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში როგორც ეკონომიკური, ასევე არაეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებულ შემოსავლებს, მათ შორის, კანონიერ, ასევე არაკანონიერ შემოსავლებს, დასაბეგრი და არადასაბეგრი წყაროებიდან შემოსულ თანხებს გადამხდელის ყველა საბანკო ანგარიშზე, ძირითადი საშუალებებისა და ქონების რეალიზაციით მიღებულ შემოსავლებს, პროცენტებს, როიალტებს, დივიდენდებს, ხელფასებს, კომპენსაციებს, საკომისიოებს და ა.შ.

მთლიანი შემოსავლების მაგალითი:

20. ქვემოთ მოცემულია საბანკო დეპოზიტებისა და ფულადი დანახარჯების მეთოდით მთლიანი შემოსავლების დადგენისა შემცირებული შემოსავლების გამოთვლის მაგალითი:

		მთლიანი საბანკო შენატანები:	3 25000		
		მიმდინარე პერიოდში ჩარიცხული წინა წლის თანხები	- 12000		
		მიმდინარე პერიოდის თანხები, რომელიც ჩაირიცხება მომავალ წელს	8 700		
		სულ საბანკო შენატანები			
					21700
		არადასაბეგრი საბანკო შენატანები:			
		დუბლირებული შენატანები	1 7000		
		სესხის სახით მიღებული თანხა	3 2000		
		საჩუქრები	4 2500		
		მემკვიდრეობით მიღებული შემოსავალი	1 2900		
		სხვა არადასაბეგრი შენატანები	4 700		

					09100
		დასაბეგრი საბანკო შენატანები:			
		საქონლის რეალიზაციით მიღებული შემოსავლები	90000		
		დივიდენდები	15000		
		პროცენტები	12500		
					17500
		ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები, გაწეული ნაღდი ფულით:			
		დეკლარირებული ხარჯები (არაფულადი ხარჯების გამოკლებით)		260300	
		საბანკო ანგარიშის საწყისი ნაშთი	91500		
		წლის განმავლობაში განხორციელებული შენატანები	321700		
		საბანკო ანგარიშის საბოლო ნაშთი	179600		
		პერიოდის განმავლობაში გატანილი თანხები		233600	
		პირადი და კაპიტალიზებადი ხარჯები		50340	
					77040
		ნაღდი ანგარიშსწორებით გაწეული კაპიტალური დანახარჯები:			
		ნაღდი ფულით შესყიდული აქტივი	45000		
		შემნახველ ანგარიშზე დეპონირებული ნაღდი ფული	34000		
					9000
		ნაღდი ანგარიშსწორებით გაწეული პირადი ხარჯები			**1000**
		მიმდინარე პერიოდში დაგროვილი ნაღდი ფული			**7400**
		არადასაბეგრი ნაღდი ფული სტრ. 4–7			
		მემკვიდრეობით მიღებული ნაღდი ფულით	6		

		გაწეული ხარჯი	4000		
		არადეპონირებული ფულით გაწეული ხარჯი	23000		
					7000
		დებიტორული დავალიანების შემცირება			5000
0		*კრედიტორული დავალიანების ზრდა*			0000
1		*კორექტირებული შემოსავალი*			97 540

საბანკო ანგარიშებისა და ნაღდი ფულის დანახარჯების მეთოდის ფორმულა

21. წარმოდგენილი მაგალითის შემთხვევაში, საბანკო დეპოზიტებისა და ფულადი დანახარჯების მეთოდით დასაკორექტირებელი შემოსავალი შემდეგი ფორმულით გამოითვლება:

სტრ 11 = სტრ 1- სტრ 2 - სტრ 3 + სტრ 4 + სტრ 5 + სტრ 6 + სტრ 7 - სტრ 8 - სტრ 9 - სტრ 10

სტრ 1: ***მთლიანი საბანკო შენატანები:*** - გადამხდელს შესაძლებელია ჰქონდეს რამოდენიმე საბანკო ანგარიში სხვადასხვა ფინანსურ ინსტიტუტებში. საბანკო დეპოზიტები მოიცავს დეპოზიტებს გადასახადის გადამხდელის ყველა საბანკო ანგარიშზე. მასში შედის როგორც გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული, ასევე პირადი ანგარიშები, მეუღლის ანგარიშები, შვილების ანგარიშები. თუ შესაძლებელია, საბანკო შენატანები უნდა შედარდეს, რათა გათვალისწინებულ იქნას მხოლოდ მიმდინარე წლის შემოსავლები. მიმდინარე პერიოდში საბანკო ანგარიშზე დეპონირებულ თანხებს უნდა გამოაკლდეს ის თანხები, რომლებიც, მიუხედავად იმისა, რომ ჩარიცხულ იქნა მიმდინარე პერიოდში, მიეკუთვნება წინა საანგარიშო პერიოდს, ხოლო ის თანხები, რომლებიც მიეკუთვნება საანგარიშო პერიოდს, მაგრამ საბანკო ანგარიშზე ჩარიცხულ იქნა მომდევნო პერიოდში, გათვალისწინებული უნდა იყოს ერთობლივი შემოსავლის გაანგარიშებაში. შესაბამისად: მთლიანი საბანკო ანგარიშების თანხა წლის განმავლობაში მცირდება 12000 ლარით, ხოლო იზრდება 8700 ლარით.

სტრ 2: ***არადასაბეგრი საბანკო შენატანები:*** - მთლიანი შემოსავლების ფორმულაში არ უნდა მოხდეს არადასაბეგრი და დუბლირებული საბანკო შენატანები. დუბლიკატი პუნქტები მოიცავს საბანკო გადარიცხვებს, როცა საბანაკო ანგარიშზე ჩარიცხული თანხები ხელახლაა დეპონირებული, ასევე

სავალუტო კონვერტაციებს. მთლიან შემოსავალში ანგარიშებს შორის გადარიცხვები შეიძლება განხორციელდეს სხვადასხვა მიმდინარე ან/და შემნახველ ანგარიშებს შორის. ისინი არ წარმოადგენს დამატებით შემოსავალს, რადგან ამ დროს ხდება ფულადი სახსრების ერთი ანგარიშიდან მეორეზე გადატანა და სხვა არაფერი. შესაბამისად, 17000 ლარი აგრეთვე აკლდება მთლიან შემოსავლებს.

j. არადასაბეგრი შემოსავლების კიდევ ერთი გავრცელებული წყარო, რომელიც ხშირად დეპონირდება და დასაბეგრი შემოსავლიდან დეპოზიტების განსაზღვრისას არ უნდა იქნეს მხედველობაში მიღებული, არის ჩუქებით, მემკვიდრეობით მიღებული შემოსავლები, სოციალური უზრუნველყოფის შეღავათები, დაბრუნებული გადასახადები და ა.შ. (12900+42500).

k. სესხის სახით მიღებული თანხების გათვალისწინება არ უნდა მოხდეს დასაბეგრ შემოსავლებში. აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს სასესხო ხელშეკრულებები, დაადგინოს სესხის გაცემის/მიღების თარიღი, წყარო და ოდენობა. სესხის ძირითადი თანხა არ წარმოადგენს შემოსავალს. შესაბამისად, 32000 ლარი აკლდება მთლიან საბანკო ანგარიშებს.

სტრ 3: ***დასაბეგრი საბანკო შენატანები:*** - ეს სტრიქონი წარმოადგენს წმინდა დასაბეგრი შემოსავლების ჯამურ თანხას, დეპონირებულს საბანკო ანგარიშებზე. მაგალითად, საქონლის ან/და აქტივების რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლები, რომელიც გადამხდელს შეაქვს ან ერიცხება საბანკო ანგარიშზე. ამ დროს აუდიტორს დასრულებული უნდა ჰქონდეს საბანკო ანგარიშების დეტალური შედარება.

სტრ 4: ***ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები, გაწეული ნაღდი ფულით:*** - ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ნაღდი ანგარიშსწორებით გადახდილი ხარჯების გამოსათვლელად უნდა განვახორციელოთ შემდეგი ოპერაციები:

- წლის განმავლობაში საბანკო ანგარიშიდან გატანილი თანხა მიიღება შემდეგნაირად: საბანკო ანგარიშის საწყის ნაშთს ემატება პერიოდის განმავლობაში განხორციელებული შენატანები და აკლდება საბოლოო ნაშთი. მხედველობაში მიიღება მხოლოდ ის თანხები, რომლებიც მიეკუთვნება საანგარიშო პერიოდს.

- მიღებულ შედეგს უნდა გამოაკლდეს ყველა პირადი და კაპიტალიზებადი ხარჯი (რომელიც საგადასახადო დეკლარაციაში არ არის გამოქვითვადი).

- დეკლარირებულ ხარჯებს უნდა გამოვაკლოთ არაფულადი ხარჯები, როგორიცაა ცვეთა, აქტივების გაუფასურება, უიმედო ვალების ჩამოწერა და ა.შ.

- კორექტირებულ დეკლარირებულ ხარჯებს უნდა გამოაკლდეს კორექტირებული უნაღდო ანგარიშსწორებით გადახდილი თანხები, რათა მივიღოთ ნაღდი ანგარიშსწორებით განხორციელებული გადახდები.

სტრ 5: ***ნაღდი ანგარიშსწორებით გაწეული კაპიტალური დანახარჯები:*** - ნაღდი ფულით გადახდილი კაპიტალური დანახარჯები მოიცავს აქტივების შესყიდვას ნაღდი ფულით, შემნახველ ანგარიშებზე დეპონირებულ ნაღდ ფულს და ვალდებულებების ან ვალის გასტუმრებას ნაღდი ფულით. თითოეული შემთხვევისათვის აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, თუ რამდენი გადაიხადა გადასახადის გადამხდელმა წლის განმავლობაში, ამ თანხას გამოაკლოს უნაღდო ანგარიშსწორებით განხორციელებული გადახდები, რათა მიიღოს ნაღდი ანგარიშწორებით გადახდილი თანხა.

l. აუდიტორმა საფუძვლიანად უნდა შეისწავლოს ყველა არსებული დოკუმენტი: საჯარო რეესტრში რეგისტრირებული უძრავი და მოძრავი ქონების ნუსხა, ნებართვა მშენებლობაზე და ა.შ. უნდა მოხდეს დარიცხული ცვეთის გაანგარიშების სისწორის შეფასება.

სტრ 6: ***ნაღდი ანგარიშწორებით გაწეული პირადი ხარჯები*** - ნაღდი ანგარიშსწორებით გასტუმრებული პირადი ხარჯები განისაზღვრება ისევე, როგორც ნაღდი ფულით გასტუმრებული ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები. უნდა შეიკრიბოს ყველა ფაქტობრივი პირადი ხარჯი და მიღებულ თანხას უნდა გამოაკლდეს უნაღდო ანგარიშსწორებით გაწეული პირადი ხარჯები.

სტრ 7: ***მიმდინარე პერიოდში დაგროვილი ნაღდი ფული:*** - წლის განმავლობაში დაგროვილი ნაღდი ფული (27400 ლარი) არის თანხა (არადეპონირებული თანხები), რომელსაც გადასახადის გადამხდელი იღებს წლის განმავლობაში და რომელიც მას წლის ბოლოს ხელზე გააჩნია (არც დახარჯულა, არც ანგარიშზე განთავსებულა). აქ ორი ფაქტორია გასათვალისწინებელი:

m. წლის ბოლოს ხელზე არსებული ნაღდი ფულის ზრდა, რომელიც დაკავშირებულია ბიზნესის სპეციფიკასთან, მაგალითად, საცალო ვაჭრობაში მომხმარებელთან ანგარიშსწორებისათვის განსაზღვრული თანხა.

n. ფულადი სახსრების აკუმულირება, რომელიც არ შეესაბამება გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის ჩვეულებრივ პრაქტიკას, შესაძლებელია გახდეს გადამხდელის პირადი ხარჯების მნიშვნელოვანი ზრდის მიზეზი.

აუდიტორმა უნდა დაადგინოს აღნიშნული თანხის ოდენობა და შემოწმების დასაწყისშივე განსაზღვროს შემოსავლის წყარო შესაბამისი დოკუმენტების საფუძველზე.

სტრ 8: ***არადასაბეგრი ნაღდი ფული სტრ. 4–7*** - არადასაბეგრ ნაღდ ფულს მიეკუთვნება ნაღდი ფული (სულ 87000 ლარი) (გათვალისწინებულია (4)–(7) სტრიქონებში), რომელიც გამოიყენება ხარჯების გასასტუმრებლად, კაპიტალური აქტივების შესასყიდად, შემნახველ ანგარიშებზე განსათავსებლად, ვალდებულებების გასასტუმრებლად და დასაგროვებლად და ა.შ. მაგალითად, არადეპონირებული სესხები, შემნახველი ანგარიშებიდან გამოტანილი ნაღდი ფული, რომელიც ხელახლა დეპონირდება, საჩუქრები, მემკვიდრეობა, მისაღები

სესხების ამოღება და ა.შ. არადასაბეგრ შემოსავალზე აუდიტორის მიერ სრული და დოკუმენტურად დადასტურებული ინფორმაცია უნდა იქნას მოპოვებული, ასეთის არსებობის შემთხვევაში.

სტრ 9: ***დებიტორული დავალიანების შემცირება:*** - მიმდინარე პერიოდის შემოსავლის განსაზღვრისათვის უნდა მოხდეს დებიტორული დავალიანების საწყისი ნაშთისათვის საბოლოო ნაშთის გამოკლება (15000 ლარი). წმინდა ზრდა წარმოადგენს დამატებით დასაბეგრ შემოსავალს, ხოლო შემცირება წარმოადგენს გადახდებს, რომელიც უკვე შესულია წინა წლის ერთობლივ შემოსავალში. იხილეთ დარიცხვის მეთოდით მომუშავე გადამხდელთათვის საჭირო კორექტირებები.

სტრ 10: ***კრედიტორული დავალიანების ზრდა:*** - გადასახდელი ხარჯების ცვლილებების დასადგენად დარიცხვის მეთოდით მომუშავე გადამხდელთათვის, საწყისი ნაშთი უნდა გამოაკლდეს საბოლოო ნაშთს (10000 ლარი). წმინდა ზრდა არის წლის განმავლობაში მიმდინარე პერიოდის შესყიდვები, რომელიც შეამცირებს მთლიან შემოსავლებს, ხოლო წმინდა შემცირება გულისხმობს წინა პერიოდის ვალდებულებების დაფარვას, რაც საჭიროებს შესაბამისი თანხით ერთობლივი შემოსავლის დამატებას. იხილეთ დარიცხვის მეთოდით მომუშავე გადამხდელთათვის საჭირო კორექტირებები.

სტრ 11: ***კორექტირებული შემოსავალი:*** - მიღებული კორექტირებული ერთობლივი შემოსავალი უნდა შედარდეს საგადასახადო დეკლარაციაში მითითებულ ერთობლივ შემოსავალს. შედეგად უნდა მოხდეს დეკლარირებული ერთობლივი შემოსავლის კორექტირება 297540 ლარით, რომელიც დაერიცხება გადასახადის გამდახდელს.

კორექტირებები დარიცხვის მეთოდით მომუშავე გადამხდელისთვის

22. თუ გადასახადის გადამხდელი დარიცხვის მეთოდით მუშაობს, დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებების ანგარიშების საწყის და საბოლოო ნაშთებს შორის სხვაობა უნდა დაემატოს ან გამოაკლდეს კორექტირებულ ერთობლივ შემოსავალს. ასეთ შემთხვევაში კორექტირებები შეიძლება იგნორირებული იყოს, თუ საქმე არსებით თანხებს არ ეხება. დარიცხვის მეთოდით მომუშავე გადასახადის გადამხდელის ანგარიშებში ასახული შემოსავლებისა და ხარჯების გარკვეული ნაწილი რეალურად ეკუთვნის წინა ან მომავალ საანგარიშო პერიოდს, იმისათვის, რომ მივიღოთ კორექტირებული დასაბეგრი შემოსავალი, უნდა მოვახდინოთ შემდეგი შესწორებები.

23. საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში დებიტორული დავალიანების ზრდით უნდა გაიზარდოს ერთობლივი შემოსავალი, რადგან ეს ზრდა გამოწვეულია საანგარიშო პერიოდში განხორციელებული მიწოდებებით, ანუ გადამხდელს აქვს შემოსავალი, რომელიც არ არის ასახული დეპოზიტებში (შენატანებში). დებიტორული დავალიანების შემცირება უნდა შეფასდეს როგორც წინა პერიოდის რეალიზაციასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების

შემოდინება და აღნიშნულით უნდა შემცირდეს მიმდინარე პერიოდის ერთობლივი შემოსავალი.

24. საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში კრედიტორული დავალიანების ზრდით უნდა შემცირდეს ერთობლივი შემოსავალი, რადგან აღნიშნული ხარჯები მიმდინარე პერიოდში რეალურად იქნა გაწეული, ამასთან არ მოხდა ფულადი სახსრების გადინება (გადახდები). კრედიტორული დავალიანების შემცირებით უნდა გაიზარდოს ერთობლივი შემოსავალი, რადგან შემცირება უნდა შეფასდეს როგორც წინა წლის ვალდებულებასთან დაკავშირებული გადახდები, რომლებიც განხორციელდა მიმდინარე წელს.

ბანკის მომსახურების საფასური

25. ბანკის მომსახურების საფასური ერიცხება გადამხდელის საბანკო ანგარიშს და შესაბამისად გამოჩნდება ბანკის ამონაწერში ისევე, როგორც სხვა გადახდები, თუმცა გადამხდელი შესაძლებელია არ იყოს ინფორმირებული მათ შესახებ. თუ ეს გადასახდელები ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული გამოქვითვადი ხარჯებია, გამოთვლისას კორექტირებები არ იქნება საჭირო. გადასახდელები ავტომატურად აისახება საბანკო ანგარიშიდან განხორციელებული გადახდების ჯამურ რაოდენობაში. საბანკო მომსახურების ხარჯები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული ეკონომიკურ მომსახურებასთან და, შესაბამისად, არ ექვემდებარება გამოქვითვას, უნდა იქნას გამიჯნული.

გაუნაღდებელი ჩეკი

26. გადასახადის გადამხდელის მიერ ბანკში წარდგენილი ჩეკები, რომლებიც ბანკმა არ გაანაღდა, ერიცხება გადამხდელის ანგარიშს. ამ სიტუაციას ადგილი აქვს, როდესაც გადამხდელს ბანკში შეაქვს ისეთი ჩეკი, რომელსაც ბანკი არ ანაღდებს. ამის მიზეზი შეიძლება იყოს ის, რომ ჩეკის გამომწერს არ ჰქონდა საკმარისი თანხა ანგარიშზე ჩეკის ანასაზღაურებლად, გააუქმა ანგარიში და ა.შ. ვინაიდან ეს პუნქტები ბანკის საბოლოო ნაშთებში აისახება, საბანკო ანგარიშების გაანგარიშებაში კორექტირებები საჭირო არ არის.

ოვერდრაფტიანი ანგარიშები

ბანკის ანგარიშზე არის ოვერდაფტი, თუ გადამხდელის მიერ განხორციელებული გადახდები აღემატება საბანკო ანგარიშზე არსებულ თანხებს.
მაგალითი:

ნაშთი საბანკო ანგარიშზე წლის დასაწყისში ბანკის ამონაწერის მიხედვით 11500

მინუს: წინა წლის გადახდები, რომლებიც განაღდდა მიმდინარე წელს (13000)

ოვერდრაფტი	(1500)
პლუს: წლის განმავლობაში განხორციელებული შენატანები	125000
ჯამი	123500
ბანკის ნაშთი წლის ბოლოს ბანკის ამონაწერის მიხედვით	5000
მინუს: მიმდინარე წლის დაუფარავი ჩეკები	(7200)
ნაშთი წლის ბოლოს	(2200)
სულ წლის განმავლობაში გამოწერილი ჩეკები	125700

არაფულადი ხარჯების კორექტირება

27. საბანკო დეპოზიტებისა და ნაღდი ფულის დანახარჯების მეთოდი არ ითვალისწინებს არაფულად ხარჯებს, რომლებიც ასახულია დეკლარაციაში და არ საჭიროებს ფულადი სახსრების გადინებას, მაგალითად, ამორტიზაცია, აქტივების გაუფასურება, უიმედო ვალების ჩამოწერა და ა.შ. ეს ხარჯები ცალკე უნდა იქნას გათვალისწინებული და საჭიროების შემთხვევაში გაკეთდეს შესაბამისი კორექტირებები პუნქტობრივად მხოლოდ დეკლარაციის მიხედვით.

14.7. ფასნამატის მეთოდი

1. ფასნამატის მეთოდით ერთობლივი შემოსავლის განსაზღვრა ხდება შესამოწმებელი ბიზნესისთვის ტიპური კოეფიციენტების ან პროცენტების გამოყენებით, რის შედეგადაც დგინდება საგადასახადო ვალდებულების ფაქტობრივი ოდენობა. მეთოდი გულისხმობს გაყიდვების მთლიანი მოცულობის და/ან გაყიდვების ღირებულების ანალიზს და ფასნამატის გარკვეული პროცენტის მისადაგებას. გაყიდვების მთლიანი მოცულობის, გაყიდვების ღირებულების, მთლიანი და წმინდა მოგების შედარება ხდება იმავე დარგში ფუნქციონირებადი სხვა ბიზნესების ანალოგიურ მაჩვენებლებთან. აღნიშნული მონაცემების ბაზას წარმოადგენს საჯარო სამართლის იურიდიული პირის - საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის (საქსტატის) საინფორმაციო ბაზა.

2. საბანკო დეპოზიტებისა და ნაღდი ფულის დანახარჯების, წყაროსა და ფულადი სახსრების გამოყენების, წმინდა კაპიტალის მეთოდებთან შედარებით ფასნამატის მეთოდის უპირატესობა მდგომარეობს იმაში, რომ იგი უზრუნველყოფს შემოსავლების ეფექტურ კორექტირებას იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც არ ხდება თანხების ასახვა საბანკო ანგარიშზე. თუმცა, როდესაც არსებობს საფუძვლიანი ეჭვი, რომ გადასახადის გადამხდელის პირადი ქონების მნიშვნელოვანი ზრდა ხორციელდება აუსახავი შემოსავლების ხარჯზე, ამ მეთოდის გამოყენების ეფექტურობა მცირდება.

3. ფასნამატის მეთოდი ყველაზე ეფექტურია ისეთი ბიზნესების მიმართ, რომელთა სასაქონლო-მატერიალური მარაგებიც რეგულირებულია, ან რომელთა

შესყიდვებიც ადვილად შეიძლება დაიყოს ერთი და იმავე ფასნამატის მქონე ჯგუფებად.

როდის გამოვიყენოთ ფასნამატის მეთოდი

4. ფასნამატის მეთოდის გამოყენება რეკომენდებულია შემდეგ შემთხვევებში:

- როდესაც მარაგები შემოსავლის მიღების ძირითადი წყაროა და გადასახადის გადამხდელის ჩანაწერები არ არის სრული ან/და სანდო;
- როდესაც მარაგების მომწოდებლების რაოდენობა შეზღუდულია, შესაძლებელია მათი იდენტიფიცირება და ამავე დროს მიწოდების ფასი სტაბილურია.

5. ფასნამატის მეთოდი ეფექტურია ისეთი ტიპის ბიზნესისათვის, როგორიცაა: სასმელების მაღაზიები, კაფე–ბარები, ავტოგასამართი სადგურები, რესტორნები და საიუველირო მაღაზიები.

6. აუდიტორებმა ფასნამატის მეთოდის არჩევისას შემდეგ გარემოებებს უნდა მიაქციონ ყურადღება:

- როდესაც ცნობილია ფასნამატის მაჩვენებელი და იგი მნიშვნელოვნად განსხვავდება იმავე დარგში არსებული ანალოგიური მაჩვენებლებისაგან, პირველ რიგში გამოიყენება გადამხდელთან გასაუბრების მეთოდი აღნიშნული განსხვავებების მიზეზის დასადგენად. თუ აღმოჩნდა, რომ გაყიდული საქონლის ღირებულება და/ან შესყიდვები ნაკლები ღირებულებითაა ნაჩვენები, უნდა მოხდეს ინფორმაციის მიღება მარაგების მომწოდებლებისაგან.
- მნიშვნელოვანია აუდიტორის კომპეტენტური აზრი იმის შესახებ, თუ რამდენად არის გამართლებული კონკრეტულ შემთხვევაში დარგის სტატისტიკური შედარებების გამოყენება.

მთლიანი მოგების მარჟის შეფარდება გაყიდვებთან

7. კოეფიციენტი - მთლიანი მოგება შეფარდებული გაყიდვებთან - გვაჩვენებს საშუალო ფასნამატს პროდუქტებზე. გაანგარიშების დროს მთლიანი მოგების მარჟა (მთლიან გაყიდვებს გამოკლებული გაყიდული საქონლის ღირებულება) იყოფა მთლიან გაყიდვებზე:

$$\frac{\text{გაყიდვები} - \text{გაყიდვების ღირებულება}}{\text{გაყიდვები}}$$

მაგალითი: გადასახადის გადამხდელი ყიდის ორი ტიპის: **A** და **B** პროდუქტებს. მისი მთლიანი გაყიდვების მაჩვენებელი 140000 ლარია. **A** პროდუქტის შესყიდვის

ღირებულება 50000 ლარია, **B**-სი - 80000 ლარი. ღირებულებები გადამოწმებულია მომწოდებელთან და კორექტირებულია საწყისი და საბოლოო მარაგების გათვალისწინებით:

დეკლარირებული შემოსავალი	140 000
გაყიდული საქონლის ღირებულება (**A** პროდუტი):	50 000
გაყიდული საქონლის ღირებულება (**B** პროდუტი):	80 000

აუდიტორი განსაზღვრავს მთლიანი მოგების მარჟას **A** და **B** პროდუქტებისთვის. ამისათვის იგი გაესაუბრება გადამხდელს, შეისწავლის მის ჩანაწერებს და დარგის სტანდარტებს. ვთქვათ, ასეთი შესწავლის შედეგად დადგინდა, რომ მარჟამ შეადგინა:

A პროდუქტი: 10%

B პროდუქტი: 20%

ნაბიჯი 1: გაყიდული საქონლის თვითღირებულების პროცენტული წილის განსაზღვრა ერთობლივ შემოსავალში:

	A	**B**
მთლიანი შემოსავლები:	100%	100%
მინუს: მთლიანი მოგების %	10%	20%
გაყიდული საქონლის ღირებულების %	90%	80%

ნაბიჯი 2: მთლიანი ერთობლივი შემოსავლების დადგენა:

(გაყიდული საქონლის ღირებულება/გაყიდული საქონლის ღირებულების %-ული წილი ერთობლივ შემოსავალში=მთლიანი შემოსავალი):

	A	**B**
50 000/0.90	55 555	
80 000/0.80		100 000

ნაბიჯი 3: მთლიანი შემოსავლების კორექტირების განსაზღვრა:

შემოსავალი **A** პროდუქტის გაყიდვიდან	55 555
შემოსავალი **B** პროდუქტის გაყიდვიდან	+ 100 000

ერთობლივი შემოსავალი	155 000
დეკლარირებული შემოსავალი	– 140 000
აუსახავი შემოსავალი	15 555

გაყიდვის ღირებულების შეფარდება მთლიანი შემოსავლის კოეფიციენტთან

8. გაყიდული საქონლის ღირებულების შეფარდება გაყიდვიდან მიღებულ შემოსავალთან ფასნამატის მეთოდის ერთ-ერთ ვარიანტს წარმოადგენს.

მაგალითი: გადასახადის გადამხდელი ყიდის ორი ტიპის **A** და **B** პროდუქტებს. მისი მთლიანი შემოსავლების მაჩვენებელი 70 000 ლარია. **A** პროდუქტის სარეალიზაციო ღირებულება 20 000 ლარია, **B**-სი - 30 000 ლარი. ღირებულებები გადამოწმებულია მომწოდებელთან და კორექტირებულია საწყისი და საბოლოო მარაგების გათვალისწინებით:

დეკლარირებული შემოსავალი	70 000 ლარი
შემოსავალი რეალიზაციიდან (პროდუქტი **A**)	20 000 ლარი
შემოსავალი რეალიზაციიდან (პროდუქტი **B**)	30 000 ლარი

აუდიტორი გადამხდელთან გასაუბრებით, მისი ჩანაწერებისა და დარგის სტანდარტების შესწავლით ადგენს, რომ გაყიდული საქონლის თვითღირებულება წარმოადგენს რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლის 75%–ს **A** პროდუქტის შემთხვევაში და 50%–ს **B**–ს შემთხვევაში.

ნაბიჯი 1: გაყიდული საქონლის თვითღირებულების პროცენტული წილის განსაზღვრა რეალიზაციიდან მიღებულ შემოსავალში:

	A	**B**
გაყიდული საქონლის ღირებულება %	75%	50%

ნაბიჯი 2: ერთობლივი შემოსავლების დადგენა:

გაყიდული საქონლის ღირებულება/გაყიდული საქონლის ღირებულების %–ული წილი ერთობლივ შემოსავალში = მთლიანი შემოსავალი):

	A	**B**
20 000/0.75	26 666	
30 000/0.50		60 000

ნაბიჯი 3: ერთობლივი შემოსავლების კორექტირება:

შემოსავალი **A** პროდუქტის რეალიზაციიდან	26 666
შემოსავალი **B** პროდუქტის რეალიზაციიდან	+ 60 000
ერთობლივი შემოსავალი	86 666
დეკლარირებული შემოსავალი	– 70 000
აუსახავი შემოსავალი	16 666

საშუალო შეწონილი ფასნამატის მეთოდის გამოყენება

9. საშუალო შეწონილი მეთოდის გამოყენება ხდება იმ შემთხვევაში, როდესაც გადასახადის გადამხდელს შემდგომი გაყიდვის მიზნით შეძენილი აქვს რამდენიმე დასახელების საქონელი განსხვავებული ფასნამატით. აუდიტორის მიერ ხდება როგორც შესყიდვის (დღგ-ს გარეშე), ასევე სარეალიზაციო ფასის დადგენა.

მაგალითი:

მაღაზია ყიდის ქალის ტანსაცმელს და აქსესუარებს. საგადასახადო შემოწმების დროს უნდა დადგინდეს ფაქტობრივი ფასნამატი და მოხდეს მისი შედარება დარგის ანალოგიურ მაჩვენებლებთან. სახეზე გვაქვს შემდეგი მონაცემები:

აბრეშუმის კაბები:	ლარი (გადასახადის გარეშე)
ერთეულის შესასყიდი ფასი	2 500
ერთეულის გასაყიდი ფასი	5 000
ფასნამატი	100%
ბამბის კაბები:	
ერთეულის შესასყიდი ფასი	1 500
ერთეულის გასაყიდი ფასი	2 250
ფასნამატი	50%

მოცემული პერიოდის შესყიდვების ღირებულება (ლარი)	
აბრეშუმის კაბები	50 000
ბამბის კაბები	100 000

გამოთვლები:

აბრეშუმის კაბები 50 000 * 100% = 100 000

ბამბის კაბები 100 000 * 50% = 150 000

150 000 250 000

საშუალო შეწონილი ფასნამატი = $\frac{250\,000 - 150\,000}{150\,000} \times 100 = 67\ \%$

საშუალო შეწონილი ფასნამატი შესაძლოა შემდეგში გამოყენებული იქნას გადასახადის გარეშე წარმოებულ შესყიდვებზე ნებისმიერი პერიოდისათვის, რასაც თან ახლავს მიღებული შედეგის შედარება დეკლარირებულ მოგებასთან. ამასთანავე, გადასახადის გადამხდელის მიერ სხვადასხვა ტიპის საქონლით ვაჭრობა არ წარმოადგენს ამ მეთოდის უპირობო გამოყენების საფუძველს, თუ ეს უკანასკნელი შეძლებს სანდო და ზუსტი მონაცემების მოწოდებას აუდიტორისათვის.

14.8. ერთეულის და მოცულობის მეთოდი

1. ერთეულის და მოცულობის მეთოდის მიხედვით გადამხდელის დასაბეგრი შემოსავლები განისაზღვრება ან მოწმდება გადამხდელის ბიზნესის მოცულობისთვის გასაყიდი ფასის მისადაგებით. გადასახადის გადამხდელის ბიზნესის მოცულობა ან ერთეულების რაოდენობა შეიძლება დადგინდეს გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრული ჩანაწერებიდან, რადგანაც შემოწმებას დაქვემდებარებული დოკუმენტებიდან გაყიდული საქონლის ღირებულება ან ხარჯები შეიძლება გაირკვეს. სხვა შემთხვევებში, ეს ინფორმაცია აუდიტორმა გარეშე წყაროებიდან შეიძლება მოიპოვოს.

2. ერთეულის და მოცულობის მეთოდი გადამხდელის საქმიანობისა და დარგის სპეციფიკურობაზეა დამოკიდებული. ფაქტიური საგადასახადო ვალდებულების დადგენის ეს მეთოდი ეფექტურად იყო გამოყენებული პიცის ბიზნესების და მონეტების ჩასაყრელი სარეცხი მანქანების შემთხვევაში.

როდის გამოვიყენოთ ერთეულისა და მოცულობის მეთოდი

3. ერთეულის და მოცულობის მეთოდი რეკომენდებულია, როცა:

- აუდიტორს შეუძლია დაადგინოს საქონლის ერთეულების რაოდენობა და ასევე იცის ერთეულის ფასი;

- ბიზნესს გასაყიდი პროდუქციის რამდენიმე სახეობა აქვს, ან როცა გაწეული მომსახურების სახეებში მხოლოდ მცირე ვარიაციებია და გადამხდელის მიერ დადებული ფასი საქონელზე/მომსახურებაზე (გასაყიდი ფასი) მეტნაკლებად ერთი და იგივეა საგადასახადო პერიოდის განმავლობაში.

4. ერთეულისა და მოცულობის მეთოდის გამოყენებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს:

- მიწოდებული საქონლის/მომსახურების სახეობა/სახეობები;
- საანგარიშო პერიოდში გადასახადის გადამხდელის მიერ მომწოდებლისგან მიღებული სასაქონლო-მატერიალური მარაგების რაოდენობა/მომსახურების მოცულობა;
- გადასახადის გადამხდელის ძირითადი საშუალებების (მანქანა-დანადგარები, საწარმოო მოწყობილობები და სხვ.) მწარმოებლურობის მაჩვენებლები, მათი ექსპლუატაციაში ყოფნის პერიოდის გათვალისწინებით;
- გადასახადის გადამხდელთან არსებული მრიცხველი და საზომი მექანიზმები (ასეთის არსებობისას) რამდენად გამართულად მუშაობენ და მათი მონაცემები;
- გადასახადის გადამხდელის მიერ საქმიანობისათვის გამოყენებული მანქანა-დანადგარების ან/და მოწყობილობების წარმადობა, აგრეთვე ელექტროენერგიის, ბუნებრივი აირის ან/და წლის ხარჯი;
- გამოსავლიანობის ნორმა, სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ან/და მზა პროდუქციის დანაკარგების ოდენობის გათვალისწინებით (ასეთის არსებობისას);
- გადასახადის გადამხდელთან დაქირავებით მომუშავეთა რაოდენობა და მათი სახელფასო ანაზღაურების პირობები, კერძოდ, შრომის ანაზღაურების სისტემა არის თუ არა დამოკიდებული შესრულებული სამუშაოს მოცულობაზე;
- გადასახადის გადამხდელის მიერ საქონლის/მომსახურების მიწოდებისას ანაზღაურება ხდება უპირატესად ნაღდი, თუ უნაღდო ანგარიშსწორებით, შესაბამისად უნდა შემოწმდეს გადამხდელის საკონტროლო-სალარო აპარატის ან/და საბანკო ანგარიშების მონაცემები.

5. ერთეულისა და მოცულობის მეთოდით დასაბეგრი შემოსავლების დადგენისას ხშირად პარარელურად გამოიყენება შედარებისა და ფასნამატის არაპირდაპირი მეთოდები.

6. **მაგალითი:**

მაგალითი ეხება მონეტების ჩასაყრელი სარეცხი მანქანების ბიზნესს, სადაც ცნობილია გაყიდვის ერთეულისთვის (ერთი ჩადება სარეცხი) საჭირო წყლის ოდენობა. კომუნალური გადასახდელების ჩეკების მიხედვით, გადასახადის

გადამხდელმა საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში მოიხმარა 3 000 000 ლიტრი წყალი.

მოხმარებული წყალი ლიტრებში	3 000 000
მოხმარება არა სარეცხი მანქანის მიერ (დაღვრა)	– 50 000
სარეცხი მანქანის მიერ მოხმარებული წყლის ოდენობა (ლიტრებში)	**2 950 000**

ერთი ჩადება სარეცხისთვის საჭირო წყლის ოდენობა ლიტრებში, რომლის შესახებ ინფორმაციაც მწარმოებლისგან ან სხვა მსგავსი ტიპის აპარატის მიხედვით შეიძლება განისაზღვროს, შეადგენს 27 ლიტრს. შესაბამისად შესამოწმებელი პერიოდის განმავლობაში სარეცხის ჩადებების რეკონსტრუირებული რაოდენობაა 2 950 000/27 = 109 259.

ერთი ჩადება სარეცხის ფასი 2.50 ლარია. შესაბამისად სარეცხი მანქანებიდან მთლიანი შემოსავალი იქნება 109 259 ჩადება x 2.50 ლარი/ჩადება = 273 148 ლარი.

საშრობ მანქანაში ერთი ჩადების ფასია 1.50 ლარი. კვირის სხვადასხვა დღეების დაკვირვებით დადგინდა, რომ საშრობების გამოყენება სარეცხის გამოყენების 75%-ია. საშრობში ერთი ჩადების ფასია 1.50 ლარი. ასე, რომ საშრობის გამოყენების მთლიანი შემოსავალია 109 259 x 75% x 1.50 ლარი = 122 916 ლარი. სარეცხისა და საშრობი აპარატებიდან მიღებული შემოსავლების ჯამი შეადგენს გადამხდელის დასაბეგრ მთლიან შემოსავალს, რომელიც ედრება საგადასახადო დეკლარაციაში მითითებულ მთლიან შემოსავლებს:

მთლიანი შემოსავალი სარეცხი მანქანიდან	273 148
მთლიანი შემოსავალი საშრობი მანქანიდან	+ 122 916
სხვა შემოსავლები (ვაჭრობა, პასაჟი)	25 000
მთლიანი შემოსავალი გაყიდვებიდან	**421 064**
დეკლარირებული შემოსავლები	– 376 745
ერთობლივი შემოსავლის კორექტირება	**44 319**

7. **მაგალითი:**

გადამხდელს, რომელიც აწარმოებს ლუდს, საანგარიშო წლის ბოლოს ხანძრის გამო გაუნადგურდა პირვანდელი სააღრიცხვო დოკუმენტები და ვერ ხერხდება დეკლარირებული მონაცემების დოკუმენტურად დადასტურება. დაფიქსირებულია წლის დასაწყისის და წლის ბოლოს არსებული ლუდის

ნაშთები შესაბამისად 50000 და 30000 ბოთლის ოდენობით. არ იკვეთება გამოშვებული და მიწოდებული ლუდის ოდენობა.

წინა საანგარიშო წელს გამოშვებულმა ლუდის ოდენობამ შეადგინა 1 მლნ ბოთლი, რაზედაც გახარჯულია 20000 კილოვატი ელექტროენერგია, ანუ ერთი კილოვატი დახარჯული ელექტროენერგიით ჩამოსხმულია 50 ბოთლი ლუდი (1000000:20000). საანგარიშო წელს ელექტრომრიცხველის მიხედვით გამოყენებულია 22000 კილოვატი ელექტროენერგია. წინა წელთან შედარებით გადამხდელს სხვა განსხვავებული სამუშაოები არ ჩაუტარებია, ძირითადი აქტივების წარმადობა და ოდენობა, საბაზრო ფასი და სხვა ეკონომიკური მაჩვენებლების არსებითი ცვლილება არ მომხდარა. დაქირავებულთა საშუალო რაოდენობა უმნიშვნელოდ, 3 ერთეულითაა გაზრდილი.

<u>მოცემულ პირობებში:</u>

აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს წარმოების კოეფიციენტის არაპირდაპირი მეთოდი და გახარჯული ელექტროენერგიის გამოყენებით წინა წლის ანალოგიურად განსაზღვროს საანგარიშო წელს გამოშვებული და მიწოდებული ლუდის ოდენობა. კერძოდ, სავარაუდოდ გადამხდელს საანგარიშო წელს უწარმოებია 1 100 000 ბოთლი ლუდი (22000*50), მიწოდებულია 1 120 000 ბოთლი ლუდი (50000+1100000-30000).

14.9. წმინდა კაპიტალის მეთოდი

1. წმინდა კაპიტალის მეთოდის მიხედვით, დასაბეგრი შემოსავალი დგინდება საანგარიშო პერიოდების მიხედვით წმინდა კაპიტალის ცვლილების საფუძველზე, არაგამოსაქვითი ხარჯებისა და არადასაბეგრი შემოსავლების გათვალისწინებით. ეს მეთოდი გადასახადის გადამხდელის ფინანსური ისტორიის სრულ რეკონსტრუქციას მოითხოვს, რადგან აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს და წარადგინოს ანგარიში ყველა აქტივის, ვალდებულების, არაგამოსაქვითი დანახარჯების და არადასაბეგრი შემოსავლების წყაროების შესახებ შესაბამისი საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში.

2. წმინდა კაპიტალის მეთოდი, ფულადი სახსრების გამოყენების მეთოდის მსგავსად, ემყარება შემდეგ ძირითად პრინციპს, რომ თუ გადამხდელი იღებს შემოსავლებს, იგი ან ინვესტირებას უკეთებს მას ან/და ხარჯავს. მეთოდის მიზანია წმინდა კაპიტალში ცვლილების გზით დადგინდეს, გადასახადის გადამხდელი აქტივებს ხომ არ იძენს, ვალდებულებებს ხომ არ ამცირებს, ხარჯებს ხომ არ სწევს არადეკლარირებული შემოსავლებიდან.

წმინდა კაპიტალის მეთოდის ფორმულა

3. წმინდა კაპიტალის მეთოდის გამოყენებით შემოსავლების დადგენა მოიცავს შემდეგ 4 ძირითად ეტაპს:

პირველი: გადამხდელის ყველა აქტივებისა და ვალდებულებების განსაზღვრა. იგი მოიცავს, როგორც ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებულ, ასევე პირად აქტივებსა და ვალდებულებებს.

მეორე: გადამხდელის წმინდა კაპიტალის დადგენა როგორც საანგარიშო პერიოდის დასაწყისში, ასევე პერიოდის ბოლოს, რის მიხედვითაც განისაზღვრება წმინდა კაპიტალის ცვლილება.

მესამე: არადასაბეგრი შემოსავლების (მაგ. დივიდენდი, საჩუქარი, პროცენტები, რომლებიც არ იბეგრება და ა.შ.) და არაგამოსაქვითი ხარჯების (მათ შორის პირადი ხარჯების) გათვალისწინებით ხდება მიღებული წმინდა კაპიტალის ცვლილების თანხის კორექტირება.

მეოთხე: მიღებული კორექტირებული თანხა ითვლება გადახდელის დასაბეგრ შემოსავლად, რომელიც ედრება მის მიერ დეკლარირებულ შემოსავლებს.

4. წმინდა კაპიტალის მეთოდით შემოსავლის გაანგარიშების ფორმულა შემდეგია:

მთლიანი აქტივები	XXX
მთლიანი ვალდებულებები	(XXX)
წმინდა კაპიტალი წლის ბოლოს	XXX
წმინდა კაპიტალი წლის დასაწყისში	(XXX)
წმინდა კაპიტალის ზრდა ან კლება	XXX
არაგამოსაქვითი დანახარჯები - მიმატება	XXX
ქვე–ჯამი	XXX
არადასაბეგრი შემოსავალი:	(XXX)
დასაბეგრი შემოსავალი	XXX

გასათვალისწინებელი ფაქტორები

5. აღნიშნული მეთოდის გამოყენებისას, გადამწყვეტი მნიშვნელობა ენიჭება პერიოდის დასაწყისში (საბაზისო წელს) წმინდა კაპიტალის დადგენის სისწორეს, რომელიც მოიცავს პერიოდის დასაწყისში გადამხდელის ხელთ არსებულ ყველა აქტივებსა და ვალდებულებებს, რადგან მის მიხედვით განისაზღვრება წმინდა კაპიტალის ცვლილება. შესაბამისად, აუცილებელია აუდიტორის ანგარიში იყოს სანდო, ფაქტებზე დაფუძნებული და დასაბუთებული.

6. წმინდა კაპიტალის მეთოდის გამოყენების საწყის ეტაპზე აუდიტორის პოზიციები შესაძლებელია გამყარდეს გადამხდელთან ინტერვიუს შედეგად. აუდიტორმა უნდა მიიღოს გადამხდელის აქტივებთან და ვალდებულებებთან დაკავშირებული ყველა სახის ინფორმაცია, მათ შორის იმ პუნქტებთან დაკავშირებით, რომელთა ღირებულების დადგენა მის ხელთ არსებული სააღრიცხვო ჩანაწერების საფუძველზე ვერ ხერხდება, მაგალითად, ხელზე არსებული ნაღდი ფული რომლიმე კონკრეტულ პერიოდში, პირადი ხარჯები, საჩუქრები, სესხები და სხვა არადასაბეგრი შემოსავლები.

7. ინტერვიუს შედეგად აუდიტორმა უნდა გაარკვიოს, გააჩნია თუ არა გადამხდელს უძრავი ქონება, საიდანაც შესაძლებელია დამატებითი შემოსავლების მიღება, აგრეთვე, გააჩნია თუ არა გადამხდელს სხვის სახელზე რეგისტრირებული აქტივები და ადგილი ჰქონდა თუ არა აქტივების განადგურებას, ან სხვა მსგავს ფაქტებს. თუ გადამხდელს გააჩნია სესხი, აუდიტორმა ყურადღება უნდა მიაქციოს იმ ფაქტს, რომ გადამხდელს შესაძლებელია ბანკში ან სხვა ფინანსურ ინსტიტუტებში წარდგენილი ჰქონდა ფინანსური მონაცემები, რათა მოხდეს მათი გამოთხოვა.

8. წმინდა კაპიტალის მეთოდის ფარგლებში, საანგარიშო პერიოდის ბოლოსა და დასაწყისში ხელზე არსებული ნაღდი ფულის განსაზღვრა ერთ-ერთი საკვანძო საკითხია და აღნიშნული არაპირდაპირი მეთოდის წარმატება სწორედ მის სწორად განსაზღვრაზეა მნიშვნელოვნად დამოკიდებული. აუდიტორმა მისი განსაზღვრის მიზნით შეიძლება გამოიყენოს სხვა არაპირდაპირი მეთოდები, როგორიც არის მაგალითად, წყაროსა და ფულადი დანახარჯების მეთოდი. მართალია, წყაროსა და ფულადი დანახარჯების მეთოდი ყველა შემთხვევაში არ გამოიყენება, თუმცა გარკვეულ შემთხვევაში მისი გამოყენება გამოსადეგია.

9. წმინდა კაპიტალის მეთოდის გამოყენებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს:

- აქტივებისა და ვალდებულებების ტიპი;
- აქტივებისა და ვალდებულებების განკარგვის სამართლებრივი ფორმა (საკუთრება, მფლობელობა, სარგებლობა და სხვა);
- აქტივებისა და ვალდებულებების წყაროები (საკუთარი წარმოება, შეძენა, ლიზინგი და სხვა);
- რამდენად გამოიყენება აქტივები გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობაში;
- აქტივები, რომლებიც ექვემდებარება ამორტიზაციას, და ამორტიზაციის ნორმა;

- აქტივების წარმოების, შეძენის, მფლობელობაში მიღების (იჯარა, ლიზინგი), აგრეთვე ექსპლუატაციის ხარჯის ოდენობა და მის დასაფარად საჭირო სახსრების წყაროები;
- შესამოწმებელ პერიოდში აქტივებისა და ვალდებულებების ღირებულების ცვლილება წინა პერიოდთან შედარებით და შესაბამისი ცვლილების (ზრდა/შემცირება) საფუძველი;
- გადამხდელთან ფაქტობრივად არსებული აქტივების და ვალდებულებების შესახებ მონაცემები შეესაბამება თუ არა სააღრიცხვო დოკუმენტაციასა და საგადასახადო ანგარიშგებაში ასახულ ინფორმაციას;
- აქტივების მიწოდების შემთხვევაში, მიწოდების პირობები;
- აქტივის ღირებულების დადგენისას მხედველობაში მიიღება მხოლოდ გაწეული ხარჯები და არა საბაზრო ფასი.

როდის უნდა გამოვიყენოთ წმინდა კაპიტალის მეთოდი

10. წმინდა ღირებულების მეთოდი რეკომენდებულია შემდეგ სიტუაციებში:

- შესამოწმებელი პერიოდი მოიცავს ორ ან მეტ საანგარიშო პერიოდს;
- მნიშვნელოვნად იცვლება გადამხდელის აქტივები და ვალდებულებები საანგარიშო პერიოდების მიხედვით;
- გადამხდელის ბუღალტრული ჩანაწერები არასანდოა, დაბლოკილი ან დაკარგულია.

11. ის ფაქტი, რომ გადამხდელს ბუღალტრული ჩანაწერები გააჩნია, არაა იმის წინაპირობა, რომ აღნიშნული მეთოდი არ უნდა იქნას გამოყენებული. აუდიტორმა შესაძლებელია გამოიყენოს წმინდა კაპიტალის მეთოდი იმის განსაზღვრის მიზნით, თუ რამდენად ზუსტად ასახავს ბუღალტრული ჩანაწერები გადამხდელის ფინანსურ ისტორიას.

12. წმინდა კაპიტალის მეთოდი პირველად იმ გადამხდელების მიმართ გამოიყენებოდა, რომელთა შემოსავლის ძირითადი წყარო არალეგალური საქმიანობა იყო. ახლა კი იგი რეგულარულადაა რეკომენდებული თაღლითობის შემთხვევებში, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც წმინდა კაპიტალის მნიშვნელოვანი ზრდა მოხდა და სხვა მტკიცებულების მეთოდები არ არის საკმარისი.

წმინდა კაპიტალის მეთოდის მაგალითი

აქტივები	წლის დასაწყისი	წლის ბოლოს
ნაშთი საბანკო ანგარიშზე	20000	25000
ნაღდი ფული	10000	6000

უძრავი ქონება	150000	860000
მანქანები	25000	480000
სხვა აქტივები	100000	12000
აქტივები სულ:	305000	1491000
ვალდებულებები		
იპოთეკა		300000
სესხები	10000	700000
ვალდებულებები სულ	10000	1000000
წმინდა კაპიტალი	295000	491000
გამოკლებული: საწყისი წმინდა კაპიტალი	(295000)	
წმინდა ღირებულების ზრდა	196000	
დამატებული: პირადი ხარჯები	24000	
ხარჯები სულ	220000	
კორექტირება:		
გამოკლებული საჩუქრები, მემკვიდრეობა და სხვა	(30000)	
კორექტირებული ერთობილივი შემოსავალი	190000	
გამოკლებული დეკლარირებული ერთობლივი შემოსავალი:	(185000)	
დამატებით დასარიცხი შემოსავალი	5000	

თუ დამალული შემოსავალი მხოლოდ 5000 ლარია, მაშინ შეიძლება ითქვას, რომ ეს თანხა მეტისმეტად მცირეა იმისთვის, რომ მასზე დამატებით ვაწარმოოთ გამოკვლევა. მიუხედავად ამისა, აუდიტორისთვის საინტერესო სფეროს წარმოადგენს 990000 ლარის ოდენობის სესხის მიღების ფაქტის გამოკვლევა, რადგან საეჭვოა, ვის უნდა გაეცა სესხი პირზე, რომლის წინა წლის საკუთარი კაპიტალის წმინდა ღირებულება მხოლოდ 295000 ლარს შეადგენს. შესაძლებელია, რომ გადასახადის გადამხდელმა მოახდინა კუთვნილი თანხების გათეთრება და აწარმოებს მის რეპატრიაციას უცხოეთის ბანკებიდან სესხის სახით.

14.10. არაპირდაპირი მეთოდების საწინააღმდეგო არგუმენტაცია

1. თუ არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შედეგად აღმოჩნდა, რომ გადამხდელს შემცირებული აქვს დეკლარირებული შემოსავლები, აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ არაპირდაპირი მეთოდი სწორად იქნა მისადაგებული, რითაც გაბათილდება გადასახადის გადამხდელის მიერ რაიმე შესაძლო არგუმენტაცია ამ მეთოდის წინააღმდეგ.

2. საწინააღმდეგო არგუმენტაცია სამ ჯგუფად შეიძლება დაიყოს:

- გადამხდელი აცხადებს, რომ გამოთვლა არაზუსტია ან ხარვეზიანია;

- გადამხდელი აცხადებს, რომ აუხსნელი განსხვავების მიზეზი არადასაბეგრი წყაროა;
- გადამხდელი აცხადებს, რომ აუხსნელი განსხვავების მიზეზი წინა წლებში დაგროვილი ნაღდი ფულით გაკეთებული დანახარჯებია.

გამოთვლა არაზუსტი ან დეფექტურია

3. საბანკო დეპოზიტებისა და ნაღდი ფულის დანახარჯების მეთოდი – ამ მეთოდის სიზუსტის სირთულე ანგარიშებზე ცალკეული დეპოზიტების ბუნებაში მდგომარეობს. გადამხდელმა შეიძლება განაცხადოს, რომ დეპოზიტები შედგება დასაბეგრი და არადასაბეგრი პუნქტებისგან, რაც აუდიტორის მიერ სწორად არ იქნა კლასიფიცირებული. სესხებიდან შემოსული თანხების დეპოზიტები, საჩუქრები და მემკვიდრეობა, სხვა ანგარიშებიდან გადმორიცხვები ამგვარი პრეტენზიის ყველაზე გავრცელებული სახეობებია. რედეპოზიტები მუხლებისა, როგორიცაა არასაკმარისი ფულადი სახსრების ჩეკები, ასევე შეიძლება გახდეს უზუსტობის მიზეზი, თუ ორჯერ დაითვლება. აუდიტორმა ყურადღებით უნდა შეისწავლოს ანალიზის შედეგები და, სანამ შემოსავლის ნაკლები ღირებულებით ჩვენების შესახებ დასკვნას გამოაქვეყნებდეს, ეცადოს გაიგოს თითოეული დეპოზიტის წყარო და ხასიათი.

4. წყაროსა და ფონდების გამოყენების მეთოდი – აქ სირთულეს წარმოადგენს დარიცხვის მეთოდის დროს გაკეთებული კორექტირებები და სასესხო ოპერაციების ასპექტი (სესხებზე გადახდები ფონდების გამოყენებად ითვლება). ასევე, გადასახადის გადამხდელმა შეიძლება პრეტენზია განაცხადოს, რომ შესყიდვები, მუშახელის ხარჯები, მასალები და მარაგები, ასევე მარაგებთან დაკავშირებული მიმდინარე პერიოდის სხვა ხარჯები ფულადი სახსრების გამოყენებაა და არა გაყიდული საქონლის ღირებულება.

5. ფასნამატის მეთოდი – აქ მთავარი სირთულე მაშინ იჩენს თავს, როდესაც გამოჩნდება, რომ გამოთვლები არასწორ პროცენტებს, გაყიდვების არასწორ ღირებულებას ეყრდნობა, ან რომ აუდიტის გამოთვლები სათანადოდ არ ითვალისწინებს მნიშვნელოვან პუნქტებს, როგორიცაა დაღვრის, გატეხვის ან ქურდობის საფრთხეები. ეს საკითხები გათვალისწინებული და რაოდენობრივად გამოხატული უნდა იქნას პირველივე გასაუბრების დროს. რადგან მეთოდი ეყრდნობა შესამოწმებელი სიტუაციის მსგავს სიტუაციასთან შედარებას, მეთოდისადმი წაყენებული პრეტენზიის დროს აქცენტი უნდა გაკეთდეს განმასხვავებელ თავისებურებებზე რამდენიმე სფეროში, მაგალითად, გასაყიდი საქონლის ტიპი, მუშაობის მასშტაბები, ადგილმდებარეობა, დროის პერიოდი, ან ზოგადი სავაჭრო პოლიტიკა.

აუხსნელი განსხვავების მიზეზი არადაბეგვრადი წყაროა

6. გადასახადის გადამხდელმა შეიძლება სცადოს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების საფუძველზე აუდიტორის მიერ გაკეთებული დასკვნების არამართებულობის დამტკიცება და წამოაყენოს პრეტენზია, რომ აუხსნელი განსხვავება ფულადი სახსრების არადასაბეგრი წყაროების მიღებითაა გამოწვეული.

7. თუ შესაძლებელია იმის ჩვენება, რომ ყველა არადასაბეგრი შემოსავლის წყარო იქნა გათვალისწინებული, შეიძლება გაკეთდეს დასკვნა, რომ ერთადერთი დარჩენილი წყარო დასაბეგრი წყაროა. აუდიტორმა უნდა აჩვენოს, რომ დასაბეგრ შემოსავალში ზრდა გამოიწვია შესაძლო დასაბეგრმა წყარომ. ეს შეიძლება გამოვლინდეს გამოტოვებებით, რაც ნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელის ბიზნესს ჰქონდა შესაძლებლობა მეტი გაყიდვები გამოემუშავებინა, ან დროში შედარებებით. რაც უფრო მეტი შესაძლო წყარო გამოვლინდება, გამოთვლაც უფრო მისაღები იქნება.

აუხსნელი განსხვავების მიზეზი ხელზე არსებული ნაღდი ფული ან აკუმულირებული ფონდებია

8. გადასახადის გადამხდელი შეიძლება შეეცადოს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების საფუძველზე აუდიტორის მიერ გაკეთებული დასკვნების უარყოფას და შეიძლება წამოაყენოს პრეტენზია, რომ აუხსნელი განსხვავების მიზეზი წინა წლებში დაგროვილი არადასაბეგრი ფულადი სახსრებია.

9. ვინაიდან ხელზე არსებული ნაღდი ფული და აკუმულირებული ფულადი სახსრები შემოსავლის შემოწმების და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენების მნიშვნელოვანი ფუნდამენტური ასპექტებია, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს თანხის ოდენობა და პირველადი გასაუბრების დროს გადაამოწმოს გადამხდელის ნაღდი ფულის აკუმულირების დოკუმენტები. ეს აუცილებელია შემდეგი მიზეზების გამო:

- ხელზე არსებული ნაღდი ფულითა და აკუმულირებული ფულადი სახსრებით შეიძლება ფინანსური მდგომარეობის ანალიზის დროს გამოვლენილი დისბალანსის ახსნა. ეს საკითხი სწრაფად შეიძლება მოგვარდეს, გადამხდელზე ტვირთის დაკისრების გარეშე, თუკი შემოწმების ადრეულ ეტაპზე დაიწყება მასზე მუშაობა.
- ინფორმაცია საჭიროა იმის დასადგენად, უნდა გამოიყენონ თუ არა არაპირდაპირი მეთოდი და რომელი მეთოდია ყველაზე გამართლებული.
- აუსახავი შემოსავლის კორექტირებას სირთულეები შეექმნება, თუ ხელზე არსებული ნაღდი ფულითა და აკუმულირებული ფულადი სახსრებით აუდიტორი დასაწყისშივე არ დაინტერესდება. პოსტ–ფაქტუმ „ლეიბში შენახული

ფულის“ ტიპის პრეტენზია აღარ მიიღება, თუ ხელზე არსებული ნაღდი ფულისა და აკუმულირებული ფულადი სახსრების არსებობა უკვე დადგინდა.

10. გადამხდელის მხრიდან გაუგებრობის თავიდან ასაცილებლად, მნიშვნელოვანია, რომ ხელზე არსებული ნაღდი ფულისა და აკუმულირებული ფულადი სახსრების მნიშვნელობა კარგად აიხსნას რაიმე კითხვაზე პასუხის გაცემამდე. გადასახადის გადამხდელს კარგად უნდა ესმოდეს, რომ ტერმინი **”ხელზე არსებული ნაღდი ფული”** ნიშნავს არადეპონირებულ ვალუტას და მონეტებს, რომლებიც ჩვეულებრივი ბიზნეს–ოპერაციებისთვის გამოიყენება. აკუმულირებული ფულადი სახსრები კი ნიშნავს გადასახადის გადამხდელის მიერ დაგროვილ ნაღდ ფულს და იგი არაა დაკავშირებული ნორმალურ ბიზნეს–პრაქტიკასთან და/ან კლიენტებთან. ეს ფულადი სახსრები შეიძლება წინა წლებში დაიბეგრა, არადაბეგვრადი წყაროებიდანაა წარმოშობილი, ან შეიძლება დასაბეგრ შემოსავალს წარმოადგენს შესამოწმებელი წლისთვის. როცა ტერმინები სწორადაა გაგებული, აუდიტორმა უნდა დასვას კითხვები ხელზე არსებული ნაღდი ფულისა და აკუმულირებული ფულადი სახსრების არსებობის შესახებ.

11. თუ გადასახადის გადამხდელი შეეცდება ნაღდი ფულის შესახებ კითხვებზე თავის არიდებას, აუდიტორმა უნდა სცადოს თანხებზე გადაერთოს კითხვების შემდეგნაირად დასმით: „10000 ლარზე მეტი თუ ნაკლები“ და დიაპაზონი დააპატარავოს, სანამ გადასახადის გადამხდელი თანხაზე არ დაეთანხმება.

12. ყურადღებით უნდა იქნას გამოკვლეული, ჰქონდა თუ არა ფიზიკურ პირს შესამოწმებელ წელს დიდი ოდენობით აკუმულირებული ნაღდი ფული. აუდიტორმა გადასახადის გადამხდელს უნდა სთხოვოს, დაადასტუროს ხელზე არსებული ნაღდი ფულისა და აკუმულირებული ფულადი სახსრების არსებობა ან არარსებობა.

13. თუ გადასახადის გადამხდელები დაადასტურებენ, რომ მათ ნაღდი ფულის ზომიერზე უფრო დიდი ოდენობა აქვთ, აუდიტორმა კიდევ უნდა დასვას კითხვები, რათა დაადგინოს:

- ხელზე არსებული ნაღდი ფულის ოდენობა ყოველი შესამოწმებელი წლის ბოლოს დღევანდელ დღემდე (გასაუბრების პერიოდში);
- როგორ დაგროვდა;
- სად ინახებოდა და რომელ ნომინალებში;
- ვინ იცოდა ამის შესახებ;
- ვინ ითვლიდა;
- როდის და სად დაიხარჯა ამ ფულის ნაწილი;

- რატომ დააგროვა გადასახადის გადამხდელმა ხელზე არსებული ნაღდი ფული.

14. ხელზე არსებული ნაღდი ფულისა და აკუმულირებული ფონდების შესახებ ინფორმაცია აუცილებელია გადასახადის გადამხდელის განცხადების თანმიმდევრულობისა და სანდოობის დასადგენად. როგორც წესი, პირდაპირი შედარების საშუალება არ არსებობს, მაგრამ ხელზე არსებული ნაღდი ფულის წყაროებისა და გამოყენების შესახებ გაკეთებული განცხადების გადამოწმება შესაძლებელია. შეეცადეთ, აღმოაჩინოთ შეუსაბამობები. მაგალითად:

- გადასახადის გადამხდელს წინა წლებში შეიძლება არ ჰქონდა საკმარისი დასაბეგრი ან არადაბეგვრადი შემოსავალი, რათა ნაღდი ფული დაეგროვებინა.

- გადასახადის გადამხდელის პრეტენზიები ხელზე არსებული ნაღდი ფულისა და აკუმულირებული ფულადი სახსრების შესახებ შეიძლება ეჭვსქვეშ იქნას დაყენებული, თუ აჩვენებთ, რომ გადასახადის გადამხდელმა ისესხა ფული, იყიდა რაიმე განვადებით, აიღო დიდი ვალები, ანგარიშებზე დაყოვნებები ჰქონდა, ჰქონდა ცუდი საკრედიტო რეიტინგი, ან მის წინააღმდეგ აღძრული იყო გაკოტრების საქმისწარმოება. იმის ჩვენებამ, რომ გადასახადის გადამხდელი ხელმოჭერილად ცხოვრობდა, შეიძლება გვაფიქრებინოს, რომ მას არ აქვს აკუმულირებული ფულადი სახსრები, მაგრამ გადასახადის გადამხდელის ხელმოჭერილი ცხოვრების წესის ჩვენება მაინცდამაინც ეჭვსქვეშ არ აყენებს გადასახადის გადამხდელის მტკიცებას, რომ მას მნიშვნელოვანი ოდენობით აკუმულირებული ფულადი სახსრები აქვს. ფულის მართვასთან დაკავშირებული კულტურათაშორისი განსხვავებებითა და ინდივიდუალური ფილოსოფიით შეიძლება აიხსნას გადასახადის გადამხდელის მიერ არჩეული ცხოვრების წესი.

- გადასახადის გადამხდელის მიერ ბანკებსა და სხვა ადგილებში გაგზავნილი ფინანსური ანგარიშები შეიძლება შემოწმდეს, რათა ინახოს, გადასახადის გადამხდელმა ამ ანგარიშებში აჩვენა თუ არა ხელზე არსებული ნაღდი ფული.

15. გადასახადის გადამხდელის ახსნა–განმარტება ხელზე არსებულ ნაღდ ფულთან და აკუმულირებულ ფონდებთან დაკავშირებით შეიძლება შეიცვალოს აუდიტის მსვლელობისას. აუდიტორმა მიღებული ინფორმაცია დოკუმენტად უნდა აქციოს. დოკუმენტირებისას მან უნდა მიუთითოს, როდის და სად იქნა ეს ინფორმაცია მიღებული, ვინ ესწრებოდა, რა ითქვა, როდის მომზადდა დოკუმენტაცია (ანუ მოვლენათა მსვლელობის პარალელურად).

თავი15: მტკიცებულებების შეფასება

15.1. მტკიცების ტვირთი

1. გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების სწორად განსაზღვრის მიზნით აუდიტორები აგროვებენ ფაქტებს. გადასახადის ოდენობის განსაზღვრა უნდა განხორციელდეს ყველა ხელმისაწვდომი ფაქტის საფუძველზე, მათ შორის იმ ფაქტებისა, რომლებიც ასაბუთებენ გადასახადის გადამხდელის პოზიციას. ამ მიზნით აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს ყველა ფაქტი, რომელიც ამყარებს ორივე მხარის პოზიციას.

2. აუდიტორმა შემოწმება უნდა განახორციელოს მანამ, სანამ არ იქნება შესაძლებელი სწორი საგადასახადო ვალდებულების გონივრულად განსაზღვრა. ამ პასუხისმგებლობის განხორციელებისას აუდიტორმა უნდა აწარმოოს დამადასტურებელი ფაქტების შეფასება. ქვემოთ წარმოდგენილია განმარტებები და ახსნა–განმარტება, რომლის მიზანია აუდიტორის ხელშეწყობა სხვადასხვა ტიპის დამადასტურებელი საბუთების ხასიათის და დამასაბუთებლობის ხარისხის განსაზღვრაში.

3. საგადასახადო მიდგომა ბევრი ოპერაციის მიმართ დამოკიდებულია ოპერაციასთან დაკავშირებულ ფაქტებზე (მაგალითად, ხარჯის გაწევა მოხდა გადასახადის გადამხდელის ბიზნესის მიზნებისთვის თუ პირადი მოხმარების მიზნით). ფაქტების განსაზღვრის შემდეგ მიმართავენ სამართლებრივ ანალიზს კანონის შესაბამისობასთან განსაზღვრის თვალსაზრისით.

4. საგადასახადო კოდექსის მიხედვით „დავის განმხილველი ორგანო საჩივრის განხილვისას ხელმძღვანელობს სამართლიანობის, ობიექტურობის, მხარეთა თანასწორობისა და მიუკერძოებლობის პრინციპებით.“ თუმცა საგადასახადო კოდექსი არ შეიცავს რაიმე ფორმალურ წესს იმაზე, თუ როდის გვაქვს საქმე მტკიცების ტვირთთან იმ ფაქტებთან დაკავშირებით, რომელიც ამყარებს საგადასახადო დაბეგვრას.

5. „მტკიცების ტვირთის“ შესახებ ზოგადი სამართლებრივი ტრადიცია გულისხმობს იმას, რომ მხარემ, რომელსაც შეაქვს სარჩელი, უნდა წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულება. ამ წესს ორი უარყოფითი მხარე გააჩნია:

- ცალკეულ შემთხვევაში ზემოაღნიშნული წესი უსამართლოა (მაგალითად, საგადასახადო ორგანოს შეუძლია დაარიცხოს დამატებით თანხა,

ხოლო გადამხდელი, როგორც მოდავე, ვალდებულია ამტკიცოს, რომ მას საგადასახადო სამართალდარღვევა არ ჩაუდენია);

- კანონმდებლობით მოცემული დებულება განსხვავებულად შეიძლება იყოს დადგენილი (მაგალითად, სატრანსფერო ფასების შემთხვევაში გადამხდელმა უნდა ამტკიცოს, რომ გარიგებაში გამოყენებული ფასი სამართლიანია (სსკ-ს მუხლი 129.1).

6. იმ შემთხვევაში, თუ დავა გადასახადის გადამხდელის ინიცირებულია, გადასახადის გადამხდელს ზოგადად ეკისრება ფორმალური ტვირთი, რომ დაამტკიცოს საქმესთან დაკავშირებული ფაქტები. თუმცა, თუ გადასახადის გადამხდელი საკმარის მტკიცებულებას წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის თვალსაზრისის სისწორის დასამტკიცებლად, დამატებითი მტკიცების მოპოვების ტვირთი შემოსავლების სამსახურს გადაეცემა. მტკიცების ტვირთი ეკისრება შემოსავლების სამსახურს მაშინაც, როდესაც დაბეგვრა მხოლოდ რეკონსტრუირებულ შემოსავალზე დაწესდება (მაგალითად, დაბეგვრის არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებისას).

7. მოსაზრებები მტკიცების ტვირთის პრაქტიკული მნიშვნელობის შესახებ არის ის, რომ აუდიტორისთვის საკმარისი არ არის თამამი განცხადება, რომ გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო ვალდებულება უზუსტობებით წარადგინა. მაგალითად, თუ შემოსავლების სამსახური გადასახადის გადამხდელს არიცხავს გადასახადს იმ მიზეზით, რომ გადასახადის გადამხდელი ყიდის პროდუქტს 50 ლარად, მაშინ როდესაც იმავე სფეროში სხვა ბიზნესი ანალოგიურ პროდუქტს ყიდის 60 ლარად, დამატებით დარიცხულმა საგადასახადო ვალდებულებამ შესაძლებელია განიცადოს მარცხი გასაჩივრების დროს, თუ გადასახადის გადამხდელი აცხადებს, რომ უფრო დაბალი ფასი წარმოადგენს საბაზრო წილის შექმნის საერთაშორისო სტრატეგიას.

8. აუდიტის განმავლობაში აუდიტორი უნდა ეცადოს მოიპოვოს მტკიცება აუდიტის საბოლოო დასკვნების განსამტკიცებლად. წინამდებარე სახელმძღვანელოს 15.2. ქვეთავი განიხილავს მტკიცების სხვადასხვა ტიპს, რომლის მოპოვებაც შესაძლებელია და ასევე მტკიცების შეფასების გზებს.

15.2. მტკიცებულების განმარტება

1. მტკიცებულება ადასტურებს ფაქტს ან საკითხს. მტკიცებულება განსხვავდება მტკიცებისგან იმით, რომ მტკიცება არის მტკიცებულების ეფექტი ან შედეგი.

ზეპირი განმარტება

2. საგადასახადო კოდექსის მიხედვით ყველა გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია აწარმოოს სათანადო ჩანაწერები. ზოგჯერ, უჩვეულო ვითარების გამო, გადასახადის გადამხდელს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია არ აქვს. ასეთ შემთხვევებში ერთადერთ მტკიცებულებას შეიძლება მხოლოდ ზეპირი განმარტება წარმოადგენდეს. შესაბამისად, აუდიტორისთვის გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ზეპირი განმარტება (განცხადება) წარმოადგენს პირდაპირ მტკიცებულებას, რომელიც დეტალურ განხილვას უნდა დაექვემდებაროს. მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული განცხადება თავად გადასახადის გადამხდელის მიერ კეთდება, არ უნდა მოხდეს იმ განცხადებების უგულებელყოფა, რომელიც არ არის არარეალური ან არაგონივრული. გადასახადის გადამხდელის ზეპირი განცხადებისთვის მინიჭებული სანდოობის ხარისხი უნდა ემყარებოდეს გადასახადის გადამხდელის კეთილსაიმედოობას და შესაბამის გარემოებებს. გარდა ამისა, აუცილებელია ქვემოთ წარმოდგენილი ზოგადი სახელმძღვანელო პრინციპების მხედველობაში მიღება:

- არ უნდა მოხდეს ზეპირი მტკიცებულების გამოყენება ხელმისაწვდომი დოკუმენტური მტკიცებულებების ნაცვლად.
- თუ საკითხი შეეხება კანონით და მარეგულირებელი დოკუმენტების მიხედვით სავალდებულო კონკრეტული დოკუმენტების წარმოებას, მაშინ სავალდებულო ფიზიკური დოკუმენტაციის ნაცვლად არ შეიძლება მხოლოდ ზეპირი მტკიცებულების (ჩვენების) გამოყენება.
- ზეპირი ჩვენების მიღება არ უნდა მოხდეს შემდგომი შესწავლის გარეშე. თუ არსებობს ეჭვის საფუძველი, საჭიროა შესაბამისი ზომების მიღება ფაქტების სხვა წყაროებიდან მიღებული მტკიცებულებით გადამოწმების მიზნით.

3. ზოგიერთ შემთხვევაში საჭიროა გადასახადის გადამხდელთან ან მესამე პირთან ჩატარებული გასაუბრების ან მათ მიერ გაკეთებული განცხადებების საოქმო ჩანაწერის მომზადება ზეპირი ჩვენების დოკუმენტაციის სახით; აღნიშნულ დოკუმენტზე ხელი უნდა მოაწეროს გადასახადის გადამხდელმა (ან მესამე მხარემ). აღნიშნულ დოკუმენტზე აუცილებლად უნდა გაკეთდეს იმ აუდიტორის ან აუდიტორების ხელმოწერა, რომლებიც გასაუბრებაში მონაწილეობდნენ. თუ გადასახადის გადამხდელი ან მესამე მხარე უარს აცხადებს საოქმო ჩანაწერის ხელმოწერაზე, მაშინ აღნიშნულის შესახებ საოქმო ჩანაწერზე უნდა გაკეთდეს სათანადო აღნიშვნა ხელმოწერაზე უარის მიზეზის ჩვენებით. ეს დოკუმენტი აუცილებლად უნდა შეიცავდეს:

- დაკავშირების თარიღს, დროს და ადგილს,
- დამსწრე მხარეების სახელებს, და

- გამოვლენილი ინფორმაციის აღწერას.

4. ზოგჯერ საჭიროა შედარებით ოფიციალური განცხადების გაკეთება, როდესაც დოკუმენტაცია არ არის ხელმისაწვდომი და ზეპირი ჩვენება მნიშვნელოვან გავლენას მოახდენს საქმის შედეგზე. ასეთ შემთხვევებში აუდიტორმა უნდა დაუშვას, რომ საქმე შეიძლება მომავალში გადაწყდეს სასამართლოს გზით და უნდა გამოიყენოს ოფიციალური წერილობითი განცხადებები, რათა მოახდინოს გადასახადის გადამხდელის ან მესამე მხარის განცხადებების დოკუმენტირება. ოფიციალურ წერილობით დამოწმებულ განცხადებას აქვს იურიდიული ძალა, თუკი სათანადოდ არის მომზადებული და ნებაყოფლობით არის გაცემული. ასეთი განცხადების გამოყენება შეიძლება:

- როდესაც სხვა დოკუმენტური მტკიცებულება არ არის ხელმისაწვდომი;
- გადასახადის გადამხდელის მიერ გაკეთებული განცხადებების საქმეში შეტანის მიზნით;
- სრულყოფილი და ზუსტი ინფორმაციის შეგროვების ხელშეწყობის მიზნით;
- მესამე პირის ჩვენების ჩასაწერად;
- გადასახადის გადამხდელის მიერ პოზიციის შეცვლის პრევენციის მიზნით.

5. თუ ზეპირი ჩვენება მისაღებად ჩაითვლება, ან როდესაც ზეპირი ჩვენება არ არის ნებადართული, დოკუმენტებში უნდა აისახოს ფაქტების სრული განვითარება, ზეპირი განცხადებები, მტკიცებულებები და დასკვნები, მათ შორის, დასკვნის დამადასტურებელი ფაქტორების ახსნა–განმარტება. მხოლოდ შემდეგის მითითება – „ზეპირი ჩვენების მიხედვით“ ან „მიზანშეწონილობიდან გამომდინარე“ – საკმარისი არ არის, თუ თანხები არ არის უმნიშვნელო.

პირველწყაროდან მიღებული ინფორმაცია

6. მტკიცებულებასთან დაკავშირებული ერთ–ერთი ძირითადი წესი გულისხმობს, რომ გადასახადის გადამხდელს ან მესამე მხარეს შეუძლიათ განმარტება მისცენ მხოლოდ იმ ფაქტებთან დაკავშირებით, რომლებთანაც უშუალოდ ჰქონდათ შეხება. სხვაგვარად რომ ვთქვათ, მათ უნდა შეეძლოთ იმისი თქმა, რომ ფაქტები, რომლებთან დაკავშირებითაც ჩვენებას გასცემენ, უტყუარია.

ექსპერტის ჩვენება

7. ზოგიერთი საკითხი იმდენად რთულია, რომ რიგით ადამიანს სჭირდება საქმის უფრო უკეთ მცოდნე პირის დახმარება შესაბამისი საკითხის გასაგებად და გადასაჭრელად. ექსპერტის მოსაზრებას ამზადებს პირი, რომელსაც აქვს

განათლება და გამოცდილება, რაც მას ექსპერტის კვალიფიკაციას სძენს. ამდენად, საჭიროა ექსპერტის დასკვნა (შენიშვნა: აუდიტორი არ არის ვალდებული, მიიღოს ექსპერტის დასკვნა; მას შეუძლია არ გაიზიაროს ექსპერტის დასკვნა).

სხვისგან მოსმენილ ინფორმაციაზე დამყარებული ჩვენება

8. სხვისგან მოსმენილ ინფორმაციაზე დამყარებული ჩვენება – ესაა პირის მიერ მოწოდებული ინფორმაცია, რომელიც მან სხვა პირისგან შეიტყო. ეს არის ინფორმაციის მეორადი წყარო და, როგორც წესი, მტკიცებულების სანდოობა და კეთილსაიმედოობა დამყარებულია იმ პირის კეთილსაიმედოობასა და სანდოობაზე, რომელიც ჩვენებას გასცემს.

9. სხვა პირისგან გაგებულ ინფორმაციაზე დამყარებული მტკიცებულების ტიპიური მაგალითია გადასახადის გადამხდელის წარმომადგენლის მიერ გაცემული ჩვენება. ამდენად, აუდიტორმა აღნიშნული ჩვენება უნდა ასახოს დოკუმენტაციაში. სხვისგან მოსმენილ ინფორმაციაზე დამყარებულ ჩვენებას ხშირად მივყავართ პირველწყაროსთან.

ფაქტის აღიარება საკუთარი ინტერესების საზიანოდ

10. განცხადება, რომელიც საზიანოა პირისთვის, რომელიც შესაბამის განცხადებას აკეთებს, ითვლება „ფაქტის აღიარებად საკუთარი ინტერესების საზიანოდ“. როდესაც აღიარება კეთდება ნებაყოფლობით და წინასწარი განზრახვით, ის წარმოადგენს არსებით მტკიცებულებას, რომ აღიარებული ფაქტი სავარაუდოდ სიმართლეს შეესაბამება.

მაგალითი: თუ მეგობარს ეუბნებიან, რომ მან გოლფში ნორმატიული მაჩვენებელი გადალახა, მეგობარმა შეიძლება ამას ეჭვის თვალით შეხედოს. მაგრამ თუ ეტყოდნენ, რომ მას უჭირს 100 ქულიანი მაჩვენებლის გადალახვა, მეგობარი ამას უფრო დაიჯერებდა, ვინაიდან ეს უფრო სავარაუდოა.

მოსაზრებები

11. მოსაზრება – ესაა შეხედულება, რომელიც არ ემყარება უეჭველ ფაქტს, ან არის სავარაუდოდ ნამდვილი ფაქტის შესახებ დასკვნა ან შეფასება. მოსაზრებები წარმოადგენს პირადი შეხედულების განცხადებას.

12. მოსაზრება არ წარმოადგენს ფაქტის დაბეჯითებით მტკიცებულებას. თუმცა, შეიძლება მოსაზრება იყოს ერთადერთი მტკიცებულება, რომელიც არსებობს. მოსაზრების მტკიცებულებად მიღებამდე აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს სხვა დოკუმენტური მტკიცებულება.

13. მოსაზრება ხაზს უსვამს პირისთვის ამა თუ იმ ფაქტის მნიშვნელობას, ე.ი., იმას, თუ შესაბამის პირს როგორი დამოკიდებულება აქვს ფაქტისადმი და როგორ აფასებს რაიმე ფაქტს.

14. მოსაზრებების დადასტურება ან გადამოწმება შეუძლებელია. მოსაზრების შემოწმების ერთადერთი კრიტერიუმია იმის განსაზღვრა, თუ რამდენად მისაღებია, ან სარწმუნოა ის.

15. არსებობს მოსაზრებების სამი ძირითადი ფორმა:

- არაკვალიფიციური მოსაზრება: არაკვალიფიციურ მოსაზრებას გამოთქვამს პირი, რომელიც მხოლოდ ვარაუდით შემოიფარგლება. პირს არც განათლება, არც მუშაობის გამოცდილება არ გააჩნია კვალიფიციური შეფასების გასაკეთებლად.
- არაობიექტური მოსაზრება: არაობიექტურ მოსაზრებას გამოთქვამს პირი, რომლის ურთიერთობა გადასახადის გადამხდელთან გავლენას ახდენს მის მოსაზრებაზე. თუ შეფასებას ან მოსაზრებას გამოთქვამს ოჯახის წევრი ან პირი, რომელიც გადასახადის გადამხდელისგან სერიოზულ სარგებელს იღებს, უნდა გავითვალისწინოთ, რომ აღნიშნული თვალსაზრისი შეიძლება ტენდენციური იყოს.
- ექსპერტის მოსაზრება: ექსპერტის მოსაზრება კეთდება პირის მიერ, რომელსაც გააჩნია სათანადო განათლება და გამოცდილება, რაც მას ექსპერტის კვალიფიკაციას სძენს, თუმცა საჭიროა ტენდენციურობის (მაგ. ოჯახური ან დასაქმების ურთიერთობის) მხედველობაში მიღება. ექსპერტის მოსაზრებასთან დაკავშირებული ნებისმიერი ეჭვი უნდა გადაიჭრას მეორე ექსპერტის მოსაზრების მოპოვებით.

დაკვირვებები

16. დაკვირვება – ესაა ფაქტთან დაკავშირებული განცხადება, თვალსაზრისი, ან დასკვნა, რომელიც ემყარება დაკვირვებას. ის წარმოადგენს ფაქტის ან მოვლენის აღნიშვნას.

დოკუმენტური მტკიცებულება

17. დოკუმენტები წარმოადგენს მტკიცებულების კიდევ ერთ ფორმას. დოკუმენტური მტკიცებულება ზოგადად მიიჩნევა ძლიერ დამამტკიცებელ მასალად (რომელიც წარმოადგენს დამადასტურებელ დოკუმენტს ან მტკიცებულებას). ჩანაწერი, რომელიც კეთდება მოვლენის პარალელურად, ზოგადად ასახავს ფაქტებს და წარმოაჩენს, თუ რა განზრახვა ჰქონდათ მოვლენის მონაწილეებს.

18. დოკუმენტური მტკიცებულებები ძალიან მნიშვნელოვანია, თუმცა არ უნდა მოხდეს მათ ხარჯზე სხვა ფაქტების გამორიცხვა. ფაქტების დადგენა შეიძლება აგრეთვე ზეპირი ჩვენების გზით; ზოგიერთ შემთხვევაში სასამართლომ შეიძლება უფრო მეტი მნიშვნელობა მიანიჭოს ზეპირ ჩვენებას, ვიდრე წინააღმდეგობრივ დოკუმენტურ მტკიცებულებებს.

ირიბი მტკიცებულება

19. მტკიცებულება ირიბია, თუ იგი გამომდინარეობს ერთზე მეტი ლოგიკური დასკვნის შედეგად. სარგებლიანობის უზრუნველსაყოფად აუცილებელია მტკიცებულების სანდოობის და დასკვნის მიზანშეწონილობის შეფასება.

უტყუარი მტკიცებულება

20. უტყუარი მტკიცებულების წესის მიხედვით, როდესაც ეს შესაძლებელია, უნდა მოხდეს პირდაპირი მტკიცებულების გამოყენება. ამდენად, აუდიტორებმა ყოველთვის უნდა მოითხოვონ დოკუმენტების დედნები, თუ სჯერათ, რომ ეს დოკუმენტები ხელმისაწვდომია.

მეორადი მტკიცებულება

21. მეორადი მტკიცებულება გამოიყენება მაშინ, როდესაც პირდაპირი მტკიცებულება არ არის ხელმისაწვდომი. მისაღები მეორადი მტკიცებულების მაგალითია აუდიტორის მიერ მომზადებული დედანი დოკუმენტების ასლები. დოკუმენტების დედნების არარსებობის შემთხვევაში აუდიტორის მიერ გაკეთებული ასლები წარმოადგენს ყველაზე უტყუარ ხელმისაწვდომ მტკიცებულებას.

ლოგიკური დასკვნები

22. სადავო ფაქტი ზოგიერთ შემთხვევაში შეიძლება დადასტურდეს სხვა ფაქტების წარმოდგენით, რომლის საფუძველზე შეიძლება აღნიშნული ფაქტის შესახებ დასკვნის გამოტანა. სხვაგვარად რომ ვთქვათ, ლოგიკური თვალსაზრისით სადავო ფაქტის შესახებ შეიძლება დასკვნის გამოტანა სხვა შესატყვისი ფაქტებიდან.

23. ესაა ფაქტებზე დამყარებული დასკვნა, რომლის მიღება მხოლოდ უშუალო ვიზუალური დაკვირვებიდან არ გამომდინარეობს და მოითხოვს ფაქტების ლოგიკურ შეფასებასაც.

15.3. დასკვნების გამოტანა

1. მას შემდეგ, რაც მოხდება ყველა ფაქტის შეგროვება გადასახადის გადამხდელთან გასაუბრების შედეგად, შემოწმდება სააღრიცხვო დოკუმენტაცია, წიგნები და თანმხლები დოკუმენტები, ჩატარდება მესამე მხარეებთან გასაუბრება და სათუო საკითხების გარშემო ჩატარდება მოკვლევა, აუდიტორს ხელთ აქვს მთელი ის ინფორმაცია, რომელზე დაყრდნობით მან უნდა მიიღოს გადაწყვეტილებები. ამ ეტაპზე აუდიტორი პროფესიული განსჯის გამოყენებით მთელი ზემოთ აღნიშნული ინფორმაციის საფუძველზე გამოიტანს დასკვნას.

2. მოსალოდნელია, რომ აუდიტორმა კონკრეტული დასკვნა გამოიტანოს ყველა მტკიცებულების დაბალანსებული და ობიექტური შეფასების შედეგად. აუდიტორს ენიჭება უფლებამოსილება, წარმოადგინოს რეკომენდაცია ყველა გამოვლენილი საკითხის სათანადოდ გადაწყვეტის მიზნით, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის მიერ წამოჭრილი ნებისმიერი საკითხის გადასაჭრელად.

3. აუდიტორმა საკითხთან დაკავშირებით დასკვნის გამოტანის შემდეგ, საკუთარი გადაწყვეტილების შესახებ უნდა აცნობოს გადასახადის გადამხდელს ან/და მის წარმომადგენელს. შესაძლებელია გადასახადის გადამხდელის ან/და მისი წარმომადგენლისთვის აუდიტორის დოკუმენტაციის ასლების მიწოდება. აუდიტორი უნდა შეეცადოს საკითხების გადაჭრას აუდიტის მსვლელობის პროცესში.

4. შესამოწმებელ საკითხებთან დაკავშირებით დასკვნების გამოტანისას აუდიტორმა უნდა იხელმძღვანელოს დამოუკიდებელი და ობიექტური შეფასებით; საკუთარი მოვალეობების ყველა ასპექტში და საკითხებთან დაკავშირებით გადაწყვეტილება უნდა მიიღოს კონკრეტული გარემოებების საფუძველზე, სუბიექტური შეხედულებების და ინტერესთა შეუთავსებლობის გარეშე. ობიექტურობა გამოიხატება შემდეგით:

- გადაწყვეტილებების მიუკერძოებლად და ობიექტურად მიღება პროცედურების და მოქმედი საგადასახადო კანონის თანმიმდევრული განხორციელებით;
- პირებთან სამართლიანად მოპყრობა;
- მიუკერძოებელი მიდგომა და ყველა სათანადო ინფორმაციის, მათ შორის, საპირისპირო თვალსაზრისის გაგებისა და გათვალისწინებისთვის მზადყოფნა;
- საკუთარი და შემოსავლების სამსახურში სხვა პირის მიერ დაშვებული შეცდომების და შეუსაბამო მოქმედებების ნებაყოფლობით

გამოსწორება და უარის თქმა მოქალაქეთა მხრიდან შეცდომების ან არცოდნის გამო დაუმსახურებელი უპირატესობით სარგებლობაზე, და

- ღია, სამართლიანი და მიუკერძოებელი პროცესების გამოყენება გადაწყვეტილებების მისაღებად აუცილებელი ინფორმაციის შეგროვებისა და შეფასებისთვის.

5. აუდიტორმა დასკვნის გამოსატანად ყველა ფაქტის შეფასება უნდა განახორციელოს პროფესიული შეფასების გზით. იშვიათია შემთხვევები, როდესაც აუდიტორს ყველა ის ინფორმაცია აქვს, რომელიც სურს საკითხის საბოლოოდ გადასაჭრელად. ამდენად, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, როდის აქვს მოპოვებული საკმარისი, ან არსებითად საკმარისი ინფორმაცია იმისთვის, რომ სათანადოდ გადაწყვიტოს ყველა განსახილველი საკითხი. რაც უფრო მალე მიაღწევს ამ ეტაპს, მით უფრო დროულად იქნება შესაძლებელი საქმის დასრულება და ნაკლები ტვირთი დააწვება გადასახადის გადამხდელს.

6. საგადასახადო კოდექსის 105–ე მუხლის მე–5 ნაწილის საფუძველზე ფინანსთა მინისტრს აქვს უფლებამოსილება, განსაზღვროს:

ა) ცალკეული შემთხვევები, როდესაც ხარჯების დოკუმენტურად დადასტურება სავალდებულო არ არის;

ბ) დოკუმენტების ჩამონათვალი, რომლებიც საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნების გაუთვალისწინებლად ჩაითვლება ხარჯის დამადასტურებელ დოკუმენტებად.

7. აუდიტორი გამოიყენებს საკუთარ კვალიფიკაციას და მჯელობას დამადასტურებელი ფაქტების მომზადებისას იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო ინფორმაცია სრულად არ არის ხელმისაწვდომი ისე, რომ არ დაარღვიოს გადასახადის გადამხდელის უფლებები, თუმცა იმავდროულად გადასახადის გადამხდელმა არ უნდა ისარგებლოს დოკუმენტაციის სრულყოფილად წარმოების განუხორციელებლობით. იმის განსასაზღვრად, თუ რამდენად ხდება გადასახადის გადამხდელის მიერ ვალდებულების „არსებითად დაკმაყოფილება“, საჭიროა შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- შესაბამისი დანახარჯების მოცულობა და სახეობა,
- დოკუმენტების რა ელემენტები არ არის წარმოდგენილი,
- მიზეზ(ებ)ი, რომელთა გამოც გამოქვითვა არ იყო სათანადოდ დასაბუთებული,
- დანახარჯების დამასაბუთებელი სხვა ინფორმაციის არსებობა,
- რამდენად არსებითია დაუსაბუთებელი ელემენტები, და

- ელემენტების მნიშვნელობა გადასახადებთან მიმართებაში.

გადასახადის გადამხდელის სანდოობა

8. გადასახადის გადამხდელის სანდოობის განსაზღვრა ყველაზე ხშირად აუცილებელია გადასახადის გადამხდელების მიერ წარმოდგენილი ზეპირი მტკიცებულებების შეფასებასთან დაკავშირებით.

9. ზეპირი მტკიცებულების შეფასების ფარგლებში გადასახადის გადამხდელის ან მესამე მხარის სანდოობის დადგენა აუდიტორის ვალდებულებას წარმოადგენს. დამადასტურებელი ან საწინააღმდეგო დეტალები მნიშვნელოვან როლს ითამაშებს განცხადებების მიზანშეწონილობის და სარწმუნოობის დადგენის დროს.

10. თუ გადასახადის გადამხდელის განცხადებები, აუდიტორის შეფასებით, მიანიშნებს არაკეთილსაიმედოობაზე, აღნიშნულის გათვალისწინება უნდა მოხდეს გადაწყვეტილების მიღებისას, რომლის მიხედვით სანდო მტკიცებულებად ჩაითვლება ზოგიერთი ან ყველა ზეპირი განცხადება, ან არც ერთი მათგანი. თუმცა, იმ გამონაკლისით, რომ გადასახადის გადამხდელის განცხადებები არ ჩაითვლება აბსოლუტურად არასანდოდ, დასკვნის გამოტანისას მათ გარკვეული მნიშვნელობა უნდა მიენიჭოთ.

გონივრული განსაზღვრებები

11. როდესაც გამოქვითვა (მათ შორის მატერიალურად დამოკიდებული პირების გადასახადებისგან გათავისუფლება) ემყარება მცირე დანახარჯების არსებით რაოდენობას, რომელთაგან ყველას დოკუმენტურად დადასტურება შეუძლებელია, გონივრული გადაწყვეტილების მიღება უნდა მოხდეს აუდიტორის შეფასების საფუძველზე იმ პირობით, თუ კანონის და მარეგულირებელი დოკუმენტების საფუძველზე შესაბამისი შეღავათი კანონიერია.

12. სახელმძღვანელო არ ისახავს მიზნად გადასახადის გადამხდელის მტკიცების ტვირთისგან გათავისუფლებას იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი არ შეასრულებს კანონით და მარეგულირებელი დოკუმენტებით განსაზღვრულ დოკუმენტების წარმოების მოთხოვნებს. ეს ინსტრუქციები მიზნად ისახავს აუდიტორისთვის სამოქმედო სივრცის უზრუნველყოფას არასრულყოფილი მტკიცებულებების შეფასებისას, რაც ხშირად გვხვდება საგადასახადო კანონების ადმინისტრირების ყოველდღიურ პროცესში.

13. აუდიტორმა გონივრული გადაწყვეტილებების მიღება უნდა განახორციელოს ლოგიკური შეფასების გზით. აუდიტორი კარგად უნდა დარწმუნდეს თითოეული შეღავათის საფუძვლიანობაში. ეს მოიცავს ქვემოთ

წარმოდგენილი ელემენტების გათვალისწინებას; აღნიშნული ელემენტები განსხვავებული იქნება შესაბამისი საკითხების და ფაქტობრივი გარემოებების მიხედვით:

- იმის გათვალისწინება, თუ რამდენად დეტალური დოკუმენტაცია არის სავალდებულო;
- სათანადო დასაბუთებისთვის აუცილებელი ყველა არსებული დოკუმენტაციის შემოწმება, და
- იმის განსაზღვრა, თუ რა წონა უნდა მიენიჭოს ზეპირ განცხადებებს და ახსნა–განმარტებებს.

14. იმ პუნქტების მიახლოებითი სიზუსტით განსაზღვრა, რომლებიც არ არის სრულყოფილად დასაბუთებული დოკუმენტურად, ხშირად შეიძლება მოხდეს სანდო მეორადი წყაროების და დამატებითი ირიბი მტკიცებულებების გამოყენებით. მაგალითად, თუ შეღავათის სათუობის შემთხვევებში გადასახადის გადამხდელმა ვერ წარმოადგინა დოკუმენტური მტკიცებულება ზოგიერთი თანხის დასადასტურებლად, ამან უარყოფითი გავლენა არ უნდა მოახდინოს შეღავათის დაშვებაზე. გადასახადის გადამხდელს შესაძლებლობა უნდა მიეცეს, გონივრული დამაჯერებლობით დაადასტუროს მთლიანი ხარჯი და დააკმაყოფილოს აუდიტორის მოლოდინი, მაგალითად, მესამე მხარის მიერ წერილობით დადასტურებული განმარტების წარმოდგენის გზით.

15. სათანადო მნიშვნელობა უნდა მიენიჭოს:

- გადასახადის გადამხდელის მიერ გაცხადებული დანახარჯების მიზანშეწონილობას გადასახადის გადამხდელის მიერ დეკლარირებულ შემოსავალთან მიმართებაში,
- გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო დოკუმენტაციის სანდოობას და სიზუსტეს (რომელიც დგინდება დეკლარაციაში მითითებული იმ პუნქტების შემოწმებით, რომელთა დეტალურად აღრიცხვა უფრო ადვილია), და
- ზოგადად გადასახადის გადამხდელის ანგარიშგების სანდოობას საქმის მთლიანი დოკუმენტაციის კონტექსტში.

16. გამოსაქვითად მოთხოვნილი თანხების დაუშვებლად ცნობა მხოლოდ იმის გამო, რომ არ არსებობს დოკუმენტური მტკიცებულებები, რომელთა შედეგად დადგინდებოდა ზუსტი თანხები გონივრული ეჭვის არარსებობის პირობებში (მიუხედავად იმისა, რომ მკაფიოა რომ გადასახადის გადამხდელმა გასწია გარკვეული ხარჯი), არ გამომდინარეობს ზოგადად აღიარებული პრაქტიკიდან. თუმცა, გამოქვითვის თვითნებურად გამოთვლილი წილი ასეთ შემთხვევაში არ ჩაითვლება დასაშვებად უბრალოდ საქმის სწრაფად დასრულების მიზნიდან გამომდინარე.

მაგალითად, თუ გადასახადის გადამხდელი დოკუმენტურად ზუსტად ვერ ადასტურებს საქმიანი ვიზიტით მგზავრობის დროს გაწეულ დანახარჯებს, აუდიტორს შეუძლია დაადგინოს, რომ თანხები დაიხარჯა შესაბამის შემთხვევაში, თუკი გადასახადის გადამხდელი შეძლებს, გარკვევით დაადასტუროს შემდეგი:

- დრო: ყოველი მგზავრობისთვის სახლიდან გამგზავრების და დაბრუნების თარიღები და დღეების რაოდენობა,
- ადგილი: დანიშნულების პუნქტი ან გამგზავრების ადგილი, მაგალითად, ქალაქის ან დაბის სახელწოდება,
- საქმიანი ვიზიტის მიზანი:მგზავრობის მიზანი ან მიღებული ან მისაღები სარგებელი ბიზნესისთვის, და
- ხარჯების გაწევის დამადასტურებელი მასალა: ირიბი მტკიცებულებების, მათ შორის, ზეპირი ჩვენების საფუძველზე, გონივრულად ჩვენება იმისა, რომ აღნიშნულმა პირმა გასწია ხარჯები.

17. წინა პუნქტში აღნიშნული შეღავათების მასშტაბი უნდა განისაზღვროს ზემოაღნიშნული პრინციპების საფუძველზე. შეღავათები უნდა იყოს ფაქტების შეფასების შესაბამისი და კონსერვატიული იმის უზრუნველსაყოფად, რომ გადასახადის გადამხდელმა არ მიიღოს სარგებელი მგზავრობის ხარჯების ყველა ელემენტის სავალდებულო აღრიცხვის განუხორციელებლობით.

დასაშვები გადახრა

18. უნდა მოხდეს სათანადო დასაშვები გადახრების გამოყენება იმის უზრუნველსაყოფად, რომ კორექტირებების შეთავაზება არ მოხდეს უმნიშვნელო ელემენტების შემთხვევაში.

მნიშვნელოვანი საკითხები

19. აუდიტის მსვლელობისას წამოჭრილი ნებისმიერი „მნიშვნელოვანი“ ან „არსებითი“ საკითხები აუდიტორმა თავის ზედამხედველს უნდა წარუდგინოს განსახილველად. ტერმინების „მნიშვნელოვანი“ ან „არსებითი“ განმარტება დამოკიდებულია იმაზე, თუ როგორ შეაფასებს აუდიტორი ზოგადად დეკლარაციას, აგრეთვე თავად დეკლარაციის ელემენტებზე. თუმცა, არსებობს რამდენიმე ფაქტორი, რომელიც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს იმის განსასაზღვრად, თუ რამდენად მნიშვნელოვანია საკითხის:

- შედარებითი მოცულობა;
- აბსოლუტური მოცულობა;
- თანდაყოლილი მახასიათებელი;
- შეცდომაში შეყვანის განზრახვის დამადასტურებელი ფაქტი;
- ანგარიშგებაში ასახვის შედეგი;

- ურთიერთკავშირი დეკლარაციის სხვა მუხლებთან.

გადასახადების ამოღების შესაძლებლობა

20. მას შემდეგ, რაც შემოწმება დაიწყება და დამატებით დარიცხული გადასახადის თანხების ამოღების შესაძლებლობის მოსაზრებებიდან გამომდინარე მოხდება გადაწყვეტილების მიღება შემოწმების მასშტაბის შეზღუდვის შესახებ, აუდიტორი შემოწმებას დაასრულებს პირველივე ხელსაყრელი შესაძლებლობის შემთხვევაში. გადაწყვეტილების მიღებისას საჭიროა შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- გადასახადის გადამხდელი განიხილავს თუ არა გაკოტრების საქმისწარმოებას?
- არსებობს თუ არა წინა წლებიდან გადატანას დაქვემდებარებული ზარალი, რომელიც გადასახადის გადამხდელს შეუძლია გამოიყენოს მიმდინარე წელს შემოწმების შედეგად წარმოქმნილი პოტენციური საგადასახადო ვალდებულების დასაფარად?
- გადასახადის გადამხდელ საბანკო ანგარიშებში გამოყენებულია თუ არა ოვერდრაფტი?
- გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებები აღემატება გადასახადის გადამხდელის აქტივებს?
- გადასახადის ამოღების შესაძლებლობა, აგრეთვე ისეთი ფაქტორები, როგორიცაა მომავალი რენტაბელურობის კოეფიციენტი, აქტივები, ვალდებულებები, განათლება, ასაკი, პროფესია ან საქმიანობა და ჯანმრთელობა.

21. შემოწმების მასშტაბის შეზღუდვის თაობაზე გადაწყვეტილების მისაღებად გადადგმული ნაბიჯები დოკუმენტირებული უნდა იყოს აუდიტის საქმეში.

- როდესაც ხდება საკითხის განხილვა და მიღებული შედეგების საფუძველზე აუდიტორი სვამს საკითხს შემოწმების გაგრძელების მიზანშეუწონლობაზე, მან შესაბამის ახსნა–განმარტებით დოკუმენტში შეტანის გზით უნდა დაასაბუთოს მის მიერ ჩატარებული სამუშაო, შემოწმების შედეგები და დასკვნები, რომელიც ამყარებს აუდიტორის გადაწყვეტილებას მოცემული საქმისთვის თავის დანებების თაობაზე.
- გასვლითი შემოწმებების შემთხვევაში, თუ შემოწმების მსვლელობისას მოპოვებული ინფორმაციის საფუძველზე აუდიტორი სვამს საკითხს პირველადი გეგმის მიხედვით დარჩენილი საკითხების შემოწმების მიზანშეუწონლობის თაობაზე, მან შესაბამისი გადაწყვეტილება უნდა ასახოს „რისკების ანალიზის სამუშაო დოკუმენტში“.

22. გადასახადის თანხების ამოღების შესაძლებლობის ფაქტორის გამო შემოწმების მასშტაბის შეზღუდვის შემთხვევაში, სათანადო ჩანაწერი კეთდება აუდიტის აქტში.

23. მასშტაბის შეზღუდვის თაობაზე გადაწყვეტილების მიღებისა და მისი დამტკიცების შემდეგ ყოველთვის უნდა მოხდეს განსაზღვრული საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვა.

თავი 16. აუდიტის დასრულება

16.1. აუდიტის ანგარიშის მომზადება

1. აუდიტის დასრულება სხვადასხვა პროცესებს მოიცავს, კერძოდ:

- აუდიტორმა უნდა მოამზადოს აუდიტის ანგარიში და შეათანხმოს მისი შინაარსი თავის ზედამხედველთან;
- აუდიტორმა მის მიერ განხორციელებული შემოწმების შედეგები უნდა განიხილოს გადასახადის გადამხდელთან და სცადოს მასთან აუდიტის მსვლელობისას გამოვლენილ საკითხებთან დაკავშირებით შეთანხმების მიღწევა. ამ განხილვისას, სხვა საკითხებთან ერთად, გადასახადის გადამხდელს უნდა გააცნოს დაკვირვებები, რომლებიც შეიძლება მას დაეხმაროს საქმიანობის უფრო ეფექტიანად წარმართვაში.
- აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს გადასახადების მიხედვით დამატებით დასარიცხი თანხების, აგრეთვე შესაბამისი ჯარიმების ოდენობა;
- აუდიტორმა უნდა შეკრიბოს ჩატარებული აუდიტორული შემოწმების დოკუმენტაცია სრულად და სათანადოდ დაახარისხოს საქაღალდეში (დააფაილოს).

2. აუდიტორმა აუდიტის დასრულების ეტაპზე უნდა მოამზადოს საგადასახადო შემოწმების აქტი. საგადასახადო შემოწმების აქტი წარმოადგენს შემოწმების დასკვნით დოკუმენტს და ასახავს შემმოწმებლის პოზიციას.

3. შემმოწმებლის მიერ დაცული უნდა იყოს აქტის შედგენის ზოგადი პროცედურები, კერძოდ:

- აქტი უნდა დაიწეროს გასაგები, ლაკონური და გრამატიკულად გამართული ენით;
- სათანადო დონეზე მომზადებული აქტის ფორმა უნდა იყოს დადასტურებული ხელმოწერითა და თარიღით;
- აქტის დანართები და საბუთები უნდა იყოს გასაგები და სწორი;
- აქტი უნდა შეიცავდეს საკმარის ინფორმაციას შემოწმების შედეგების მიმართ აუდიტის დეპარტამენტის პოზიციის ნათელი წარმოდგენისათვის;
- ნათლად უნდა აღიწეროს ის ფაქტები და გარემოებები, რომლებიც იძლევა შესამოწმებელი პირის საგადასახადო პასუხისმგებლობის შეცვლის საფუძველს;
- აქტიდან ამოღებულ უნდა იქნეს არასაჭირო ინფორმაცია;
- აქტში წარმოდგენილი უნდა იქნეს ყველა ის საბოლოო შედეგი, რომელიც გავლენას იქონიებს შესამოწმებელი პირის საგადასახადო

ვალდებულებაზე. ჩამონათვალი უნდა იწყებოდეს მნიშვნელოვანი შედეგებით და გადადიოდეს ნაკლებ მნიშვნელოვანზე;

- ნათლად უნდა იყოს წარმოდგენილი შესამოწმებელი პირის პოზიცია ცალკეული მიღებული შედეგის მიმართ და უნდა აისახოს მისი უთანხმოება ან თანხმობა შედეგებში მოცემულ ნებისმიერ ფაქტსა თუ გარემოებაზე;
- აქტში უნდა მიეთითოს რეკომენდაციებიც და ის ინფორმაციაც, რომელიც გათვალისწინებული უნდა იქნეს შემდგომი შემოწმების დროს. რეკომენდაციები ეძლევა გადამხდელს მომავალში საბუღალტრო ან/და საგადასახადო აღრიცხვაში გასათვალისწინებლად, ხოლო ინფორმაცია აღინიშნება შემდგომი შემოწმების დროს გასათვალისწინებლად, რათა გადამხდელის მიერ არ განხორციელდეს იმ ტიპის კორექტირებები, რომელიც ხელს შეუწყობს გადასახადებისაგან თავის არიდებას. მაგალითისათვის: მოგების გადასახადით არ დაიბეგრება ის მოგება, რომელიც განსაზღვრული (გაცხადებული) იქნება გადამხდელის მიერ რეინვესტირებისათვის, თუმცა სავსებით შესაძლებელია, რომ მოხდეს ამ მოგების დაკორექტირება პარტნიორთა შორის გასანაწილებლად, რაც შემდგომი შემმოწმებლისათვის რთულად მისაგნები იქნება იმდენად, რამდენადაც ეს მისი შესამოწმებელი პერიოდის მოგება არ იქნება;
- აქტში მოცემული ნებისმიერი მიღებული ინფორმაცია ადვილად უნდა მოიძებნოს საქმის წარმოების საბუთებსა და კარტოთეკაში;
- აქტი უნდა შეიცავდეს შესაბამისი საგადასახადო კანონის, დებულებისა და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების ნათელ და ლაკონურ ციტირებას, რათა დასაბუთებული იყოს ნებისმიერი დასკვნისა და შედეგის მიმართ გამოთქმული შემმოწმებლის პოზიცია;
- იმ შეთხვევაში, თუ გადამხდელი არ ეთანხმება მიღებულ ინფორმაციასა და შედეგებს, აქტმა უნდა ასახოს გადამხდელის პოზიციის გასამაგრებელი საგადასახადო კანონები, დებულებები თუ კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები;
- სწორად უნდა იყოს გამოთვლილი გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება ყველა იმ შეღავათების გათვალისწინებით, რომელიც განპირობებულია მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით. მაგალითად, უცხოეთში გადახდილი გადასახადის ჩათვლა და ა.შ.

4. საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე აუდიტორის ზედამხედველმა უნდა მიიღოს გადაწყვეტილება იმის შესახებ, დაერიცხოს თუ არა გადასახადის გადამხდელს გადასახადები და სანქციები (სსკ, მუხლი 268.1). აღნიშნულის გათვალისწინებით, აუცილებელია, აუდიტორმა განიხილოს მის მიერ ჩატარებული შემოწმების შედეგები თავის ზედამხედველთან, რათა მიიღოს დადასტურება გამოვლენილი საკითხების მიხედვით დარიცხვის განხორციელების თაობაზე.

5. საგადასახადო აუდიტის შედეგები გარკვევით უნდა იქნას დაწერილი. საგადასახადო შემოწმების აქტში უნდა აისახოს, თუ რატომ იქნა მიღებული ესა

თუ ის დასკვნა საგადასახადო ვალდებულებასთან დაკავშირებით, მათ შორის, შესაბამისი ვალდებულების სამართლებრივი საფუძველი, რა მეთოდის გამოყენებით გამოვლინდა საგადასახადო ვალდებულება და დასკვნის დასასაბუთებლად მოპოვებული დოკუმენტური მტკიცებულება. თუ დარიცხვა განხორციელდა შერჩევისა და განზოგადების მეთოდის მიხედვით, საგადასახადო შემოწმების აქტში უნდა მიეთითოს, თუ რატომ მოხდა შერჩევის კონკრეტული მიდგომის გამოყენება და რატომ ჩაითვალა ის სათანადო მიდგომად მოცემულ გარემოებებში. საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით გადასახადის გადამხდელი იგებს, თუ რის საფუძველზე მოხდა დარიცხვა. თუ გადასახადის გადამხდელი გადაწყვეტს დარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილების გასაჩივრებას, აქტში ჩართული იქნება აგრეთვე დარიცხვის დასასაბუთებელი მტკიცებულება, რომლის გამოყენება შესაძლებელი იქნება დავების განხილვის პროცესში.

6. მას შემდეგ, რაც აუდიტორი განიხილავს და შეათანხმებს აქტს ზედამხედველთან, მისი ასლი უნდა მიეწოდოს გადასახადის გადამხდელს, რომლის საფუძველზე დასკვნით შეხვედრაზე წარიმართება მსჯელობა. ამ ეტაპზე აქტს ჯერ ისევ პროექტის სახე აქვს, ვინაიდან აუდიტის საბოლოო შეხვედრაზე შეიძლება მოხდეს საგადასახადო აუდიტისას გამოვლენილი ზოგიერთი საკითხის განხილვა. დასკვნითი შეხვედრის ძირითად მიზანს უნდა წარმოადგენდეს თანხმობის მოპოვება შეთავაზებულ დარიცხვებზე.

7. დარიცხვის თაობაზე ზედამხედველის გადაწყვეტილების მიღებისას უნდა მოხდეს საგადასახადო აუდიტთან დაკავშირებული საკითხების თანმიმდევრული განხილვის, მათ შორის, მედიაციის ფორმატის საჭიროების გათვალისწინება.

16.2. დოკუმენტაცია

1. აუდიტორმა უნდა მოამზადოს საგადასახადო შემოწმების აქტი და ზედამხედველს მიაწოდოს ჩატარებული შემოწმების სამუშაო დოკუმენტაცია. საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტის მომზადებისას აუდიტორმა ყველა სამუშაო დოკუმენტი უნდა შეაგროვოს და საქმეს თანმიმდევრულად დაურთოს.

2. საგადასახადო აუდიტის თანდართული დოკუმენტების დახარისხება მუდმივი პროცესია. თუ აუდიტორი მხოლოდ საგადასახადო აუდიტის დასრულებისას დაიწყებს აქტზე თანდასართავი დოკუმენტაციის მოპოვებას და დახარისხებას, ეს ნიშნავს, რომ შემოწმების პროცესი სათანადოდ ვერ წარიმართა.

3. აუდიტის დოკუმენტაციის მიზანია ასახოს, თუ როგორ იქნა მიღწეული აუდიტის მიზნები, როგორ იქნა აუდიტი დაგეგმილი და ჩატარებული მოქმედი სამართლებრივი და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად.

აუდიტის დოკუმენტაცია შემდეგ მიზნებს ემსახურება:

• აუდიტის ჯგუფს ეხმარება აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებაში;

•აუდიტის ზედამხედველობაზე პასუხისმგებელი ჯგუფის წევრებს ეხმარება აუდიტის სამუშაოთა წარმართვასა და ზედამხედველობაში;

•აუდიტის ჯგუფს აძლევს შესრულებულ სამუშაოზე ანგარიშვალდებულების შესაძლებლობას;

•ინახავს იმ საკითხთა ჩანაწერებს, რომლებიც მნიშვნელოვანი იქნება მომდევნო შემოწმების დროსაც;

•აუდიტორს საშუალებას აძლევს ჩაატაროს ხარისხის კონტროლი (თვითშეფასება, ზედამხედველის მიერ გადასინჯვა);

•აუდიტორს საშუალებას აძლევს, მოიპოვოს ხარისხზე სათანადო შეფასება საკანონმდებლო, მარეგულირებელი ან სხვა მოთხოვნების შესაბამისად.

4. აუდიტორმა დროულად უნდა მოამზადოს შემოწმების დოკუმენტაცია, რომელიც უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის ჩანაწერებს აუდიტის დასკვნის საფუძვლის შესახებ და იმის მტკიცებულებებს, რომ აუდიტი სათანადო იურიდიული და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად ჩატარდა.

5. აუდიტორმა ისე უნდა მოამზადოს შემოწმების დოკუმენტაცია, რომ გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელსაც ადრე შეხება არ ჰქონია მოცემულ შემოწმებასთან, შეძლოს საგადასახადო პროცედურებისა და შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებების შედეგების, აუდიტის მსვლელობისას წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხებისა და მათ შესახებ გამოტანილი დასკვნების სწორად გაგება, კერძოდ:

• აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად განხორციელებული აუდიტორული პროცედურების მოცულობა, ხასიათი და ვადები, მათ შორის, შესამოწმებელი საკითხების სპეციფიკური მახასიათებლები;

• აუდიტორული პროცედურებისა და შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებების შედეგები;

• მნიშვნელოვანი დასკვნები;

• მნიშვნელოვანი საკითხების დროულად განხილვა საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელობასთან და სხვა პირებთან (მათ შორის ზედამხედველთან);

• როგორი მიდგომა იქნა გამოყენებული იმ ინფორმაციის მიმართ, რომელიც ეწინააღმდეგებოდა ან არ შეესაბამებოდა აუდიტის საბოლოო დასკვნას;

• როგორ განხორციელდა ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურები აუდიტის მიზნის მისაღწევად და გადახვევის მიზეზები, თუ ეს სხვანაირად ნათლად არ ჩანს;

• ყოველი ახალი ან დამატებითი აუდიტორული პროცედურა და დასკვნა აუდიტის დასკვნის თარიღის შემდეგ, შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებები და გამოტანილი დასკვნები, აუდიტის ანგარიშზე მათ გავლენასთან ერთად.

6. აუდიტის დოკუმენტაცია მოიცავს ყველა იმ შესაბამის სამუშაო დოკუმენტსა და აუდიტორულ მტკიცებულებას, რომელიც აუდიტის პროცესში იქნა მოპოვებული.

7. აუდიტის დოკუმენტაცია შეიძლება არსებობდეს ქაღალდზე, ფირზე, ელექტრონულ და სხვა საშუალებებზე ჩანაწერების სახით. იგი მოიცავს, მაგალითად, აუდიტის გეგმას, ანალიზს, მოხსენებით ბარათებს, მნიშვნელოვანი საკითხების მოკლე მიმოხილვას, თანხმობის წერილებს, აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობის ოფიციალურ წერილებს, საკონტროლო კითხვარებსა და მნიშვნელოვან საკითხებთან დაკავშირებული მიმოწერის (მათ შორის, ელექტრონული ფოსტით) მასალებს. თუ აუდიტორი საჭიროდ მიიჩნევს, მან აუდიტის დოკუმენტაციაში, როგორც მისი ნაწილი, შეიძლება ჩაურთოს აუდიტის ობიექტის ჩანაწერების ასლები ან მოკლე მიმოხილვა, მაგალითად, მნიშვნელოვანი ან სპეციფიკური კონტრაქტების თაობაზე.

8. სამუშაო დოკუმენტების ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით, აუდიტორმა უნდა მოამზადოს ისეთი სამუშაო დოკუმენტები, რომლებიც საკმარისად სრული და დეტალურია იმისათვის, რომ აუდიტის შესახებ საერთო წარმოდგენა შეიქმნას. სამუშაო დოკუმენტები უნდა შეიცავდეს სულ მცირე შემდეგ ინფორმაციას:

• შესამოწმებელი ობიექტის დასახელება, პერიოდი, სამუშაოს შემსრულებლის ვინაობა და შესრულების თარიღი, ასევე შესრულებული სამუშაოს განმხილველის ვინაობა და განხილვის თარიღი;

• გამოყენებული აუდიტორული განმარტებების ახსნა და სიტუაციური სახელმძღვანელოების დასახელება;

• შესრულებული სამუშაოს, მაგალითად, აუდიტორული პროცედურის ან ჩატარებული მიმოხილვის აღწერა;

• ინფორმაციის წყარო, რომელიც გამოყენებულ იქნა აუდიტორული პროცედურის განსახორციელებლად (მაგალითად, ბუღალტრული წიგნი);

• აუდიტისათვის შერჩეული ოპერაციების ჩამონათვალი ან ჩატარებული მიმოხილვის მოცულობა;

• საკმარისი ინფორმაცია იმისათვის, რომ შესაძლებელი გახდეს პროცედურის განმეორებით განხორციელება, მაგალითად, დოკუმენტების სახეობა, ნომრები, თარიღები, ინდექსები და სხვა;

• შერჩეული ერთობლიობის სიდიდე ან ოდენობა (თანხა) და დაფარვის ხარისხი;

• განხორციელებული პროცედურების შედეგები;

• დამადასტურებელი აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძვლად გამოყენებული დასკვნა შესრულებული სამუშაოს შესახებ;

• დასკვნის გამოტანის დროს პროფესიული მსჯელობის მეთოდის გამოყენების საფუძვლის ახსნა-განმარტებები;

• ინდიკატორი იმისა, რომ შესამოწმებელი ობიექტის მიერ მომზადებული ყველა გეგმა თუ გრაფიკი შედარებულია ერთმანეთთან;

• დოკუმენტების ასლის გადაღების ან სკანირებული დოკუმენტის მიზანი;

• სხვა დოკუმენტებთან კავშირის ამსახველი ბმულები.

9. აუდიტორმა, აქტის დასრულების შემდეგ, დროულად უნდა დააკომპლექტოს აუდიტის საბოლოო დოკუმენტაცია. აუდიტის საბოლოო დოკუმენტების ნაკრების დაკომპლექტება არის ადმინისტრაციული პროცედურა, რომელიც არ გულისხმობს ახალი აუდიტორული პროცედურების განხორციელებას ან ახალი დასკვნების გამოტანას.

10. თუ აუდიტორი აუდიტის საბოლოო ფაილის დაკომპლექტების შემდეგ მიიჩნევს, რომ აუცილებელია შემოწმების არსებულ დოკუმენტაციაში ცვლილების შეტანა ან ფაილში ახალი დოკუმენტის დამატება, მან შეტანილი

ცვლილების ან დამატების ხასიათის მიუხედავად, დოკუმენტურად უნდა გააფორმოს, როდის და ვინ შეიტანა ცვლილება ან დამატება და ვინ განიხილა ამ მოქმედების კონკრეტული მიზეზები.

11. აუდიტორი, ჩვეულებრივ, აუდიტის დოკუმენტაციაში არ ჩაურთავს სამუშაო დოკუმენტებისა და ანგარიშგების შეცვლილ პროექტებს, შენიშვნებს, რომლებიც ასახავს არასრულყოფილ ან წინასწარ მოსაზრებებს, დოკუმენტების ადრინდელ ასლებს, რომლებშიც შესწორდა ტიპოგრაფიული ან სხვა შეცდომები.

12. აუდიტორული ფაილები უცვლელად ინახება და დაუშვებელია რაიმეს წაშლა ან ამოღება ნორმატიული აქტით განსაზღვრული პერიოდის განმავლობაში.

13. აუდიტის პროცესში მიზანშეწონილია დოკუმენტაციის დანომვრა ამ სახელმძღვანელოს თავების და ქვეთავების მიხედვით. ეს აუდიტორს გაუადვილებს აუდიტის თითოეულ ეტაპზე შესრულებული სამუშაოების ერთმანეთისგან გამიჯვნას.

14. ქვემოთ მოცემულია საკონტროლო სია, რომელიც აუდიტორს დაეხმარება დოკუმენტაციის დალაგებაში.

საკონტროლო სია – საგადასახადო აუდიტის დასრულება

ნაბიჯი		აღნიშვნა:	
1	**საგადასახადო აუდიტის გაანგარიშების დასრულება**		
	საგადასახადო აუდიტის დროს გაკეთებული ყველა მათემატიკური გაანგარიშების **დასრულება**		
	ელექტრონულ ცხრილებში ჩატარებული ყველა გამოანგარიშების და ფორმულების **შენახვა** საგადასახადო აუდიტის დოკუმენტაციის სახით		
	გამოთვლები და სამუშაო დოკუმენტები თანდართულია?		
2	ყველა საჭირო დოკუმენტის ასლის გადაღება		
	შემოწმებული გადასახადის გადამხდელის დოკუმენტაციის და მესამე მხარისგან მიღებული დოკუმენტაციის **ასლების გადაღება** და მათი დამატება სამუშაო დოკუმენტებში		
	თითოეულ დოკუმენტზე უნდა აღინიშნოს, თუ რა დოკუმენტია და არის თუ არა იგი უფრო ვრცელი დოკუმენტიდან ამონარიდი		

ნაბიჯი		აღნიშვნა:	
	სათანადო დოკუმენტები თანდართულია?		
3	**შეუსაბამობების აღმოჩენის შემთხვევაში.....**		
	დარწმუნდით, რომ საგადასახადო ვალდებულებასთან დაკავშირებით ყველა **ინფორმაცია** მოპოვებულია და ყველა შესაბამისი შემდგომი შეკითხვა დასმულია შესამოწმებელი გადასახადის გადამხდელისთვის		
	დარწმუნდით, რომ აუცილებელი ინფორმაცია მოპოვებულია ნებისმიერი **სასამართლო დავისთვის**		
	აცნობეთ გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ვალდებულების შესახებ (*ქვემოთ*)		
	საგადასახადო ვალდებულების დადგენის მიზნით შემოწმებები დასრულებულია?		
4	საბოლოოდ ჩამოაყალიბეთ შემოწმებასთან დაკავშირებული საკითხები გადასახადის გადამხდელთან მათი განხილვით		
	განიხილეთ **შემდგომი შეკითხვები,** რომლებიც წამოჭრილია აუდიტის დროს შესამოწმებელი კომპანიის მენეჯერთან და ბუღალტერთან		
	გამართეთ **დასკვნითი მსჯელობა** გადასახადის გადამხდელთან. დარწმუნდით, რომ გადასახადის გადამხდელი ინფორმირებულია: • პროცედურების და საკუთარი უფლებების (მათ შორის მედიაციის) შესახებ; • გამოვლენილი საგადასახადო ვალდებულებების. შესახებ		
	თუ საგადასახადო ვალდებულებები არ გამოვლინდა, აცნობეთ გადასახადის გადამხდელს, რომ საგადასახადო აუდიტი დასრულდება როგორც კი ზედამხედველი ხელს მოაწერს.		
	საგადასახადო აუდიტი დასრულებულია გადასახადის გადამხდელთან?		

საკონტროლო სია – გამოვლენილი საგადასახადო ვალდებულებები (ასეთების არსებობის შემთხვევაში)

ნაბიჯი		აღნიშვნა
5	საგადასახადო ვალდებულებების განხილვა ზედამხედველთან	

ნაბიჯი		აღნიშვნა	
	განიხილეთ გამოვლენილი საგადასახადო ვალდებულებები ზედამხედველთან		
	ზედამხედველი იღებს გადაწყვეტილებას გადასახადების და სანქციების დარიცხვის შუამდგომლობის თაობაზე		
	გუნდის ხელმძღვანელმა მიიღო გადაწყვეტილება?		
6	**ზედამხედველის მიერ მოთხოვნილი ქმედებები**		
	მოამზადეთ ხელახალი დარიცხვის კალკულაციის ფორმა თითოეული პერიოდისთვის, რომლისთვისაც საჭიროა დარიცხვა		
	ეწვიეთ გადასახადის გადამხდელს, რათა განიხილოთ რთული საგადასახადო ვალდებულებები და მისცეთ შემოწმებულ საწარმოს დამატებითი ინფორმაციის წარდგენის შესაძლებლობა		
	დარწმუნდით, რომ **გადასახადის გადამხდელი** ინფორმირებულია დამატებითი საგადასახადო ვალდებულებების, ჯარიმების და სხვა სანქციების ოდენობის შესახებ		
	ზედამხედველის მიერ მოთხოვნილი ღონისძიებები, ქმედებები დასრულებულია?		

საკონტროლო სია – საგადასახადო აუდიტის ანგარიში

ნაბიჯი		აღნიშვნა:	
7	დაასრლებულ საგადასახადო შემოწმების აქტში ჩაწერეთ...		
	საგადასახადო აუდიტის ფარგლებში **განხორციელებული** ამოცანები		
	შემოწმებული საწარმოს **ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის** შეფასება		
	ბუღალტრული სტანდარტის შეფასება		
	გამოვლენილ **საგადასახადო ვალდებულებებთან** დაკავშირებული დეტალები		
	შემდგომი ქმედება, რომელიც საჭიროა საგადასახადო აუდიტის შემდეგ		
	საგადასახადო შემოწმების აქტი დასრულებულია?		
8	**მოათავსეთ ანგარიში აუდიტის საქაღალდეში**		

ნაბიჯი		აღნიშვნა:	
	დაურთეთ საგადასახადო შემოწმების აქტს შემოწმებული სუბიექტის მენეჯერის ან ბუღალტრის ხელმოწერები		
	დაურთეთ აუდიტორების ხელმოწერები		
	ხელმოწერები მიღებულია?		
9	**აუდიტის საქაღალდის განახლება**		
	დაურთეთ აუდიტის ანგარიში		
	სამუშაო დოკუმენტების **დართვა** (შემოწმებული გადასახადის გადამხდელის და მესამე მხარისგან მიღებული დოკუმენტების, გაანგარიშებების ხელახალი დარიცხვის ფორმების, მიმოწერისა და მემორანდუმების ასლები)		
	დაურთეთ **ხელახალი დარიცხვის ფორმების** პირველადი დოკუმენტები		
	საგადასახადო აუდიტის საქაღალდე განახლებულია?		
10	**საბოლოო ხელმოწერა**		
	საგადასახადო შემოწმების საქაღალდე გადაეცით ზედამხედველს **ხელმოსაწერად**		
	მოამზადეთ და გაუგზავნეთ დასკვნითი წერილი შემოწმებულ გადასახადის გადამხდელს		
	საჭიროების შემთხვევაში, მოამზადეთ ხაზინის გადასახადების შეგროვების ფორმა, რათა აღასრულოთ დამატებით დარიცხული საგადასახადო ვალდებულებების შეგროვება		
	საბოლოო ხელმოწერა დასრულებულია?		

დანართი

15. საჭიროა შემდეგი დოკუმენტების ასლების დართვა:

- საგადასახადო შემოწმების აქტი;
- შემოწმებული გადასახადის გადამხდელისთვის გაგზავნილი დასკვნითი წერილი;
- დამატებით დარიცხული თანხის გაანგარიშების ფორმა.

16.3. გადასახადების კორექტირებების შეთავაზება

1. გადასახადის გადამხდელთან ან მის წარმომადგენელთან მუდმივი და უწყვეტი კომუნიკაცია შემოწმების პროცესის მნიშვნელოვან ნაწილს წარმოადგენს. როგორც წესი, გადასახადის გადამხდელმა თავი უნდა იგრძნოს ჩართულად აუდიტის პროცესში, რის შედეგად იგი უკეთ იქნება ინფორმირებული შემოწმების მიმდინარეობის შესახებ. შემოწმების პროცესში, აუდიტორმა საგადასახადო შემოწმების მიმდინარეობა და შეთავაზებული საკითხები უნდა განიხილოს გადასახადის გადამხდელთან ან/და მის წარმომადგენელთან.

- კამერალური საგადასახადო შემოწმებების დროს აუდიტორს შეუძლია განიხილოს საკითხები, ვინაიდან მათზე დასკვნის გაკეთება ხდება დაგეგმილი შეხვედრის ფარგლებში ან შეხვედრის დასრულებისას. როდესაც ეს შესაძლებელი იქნება, აუდიტორმა შეხვედრის დასრულებისას უნდა მოამზადოს საგადასახადო აუდიტის ანგარიში და განიხილოს შემოწმებასთან დაკავშირებული საკითხები გადასახადის გადამხდელთან ან/და მის წარმომადგენელთან შეხვედრაზე, საგადასახადო აქტის ელექტრონული ფოსტით გაგზავნის ნაცვლად.

- გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დროს აუდიტორმა უნდა განიხილოს საკითხები მათი დასრულების პარალელურად. ეს იძლევა გადაწყვეტის პროცესის დაწყების შესაძლებლობას შემოწმების მიმდინარეობის პარალელურად. თითოეული საკითხის განხილვა ხდება მისი დასრულების და გადაჭრის პროცესში, რათა გასვლითი საგადასახადო საქმიანობის დასრულებისას თითოეული საკითხის სტატუსი იყოს ცნობილი. ამის შემდეგ აუდიტორს შეუძლია გადადგას შესაბამისი ნაბიჯები საქმის დასასრულებლად.

2. მოცემულ ქვეთავში განხილულია დასკვნითი შეხვედრების ჩატარების, შემოწმების შედეგების წარდგენის, შეთავაზებული კორექტირებების განმარტების და შეთანხმებების მიღწევის მეთოდოლოგია. თითოეული სიტუაცია არის განსაკუთრებული და მეთოდოლოგიაც განსხვავებული იქნება, თუმცა არსებობს ძირითადი პროცედურები, რომლებიც ყოველთვის უნდა შესრულდეს.

3. ზოგადად:

- საგადასახადო აუდიტის ანგარიშის პროექტი უნდა გადაეცეს გადასახადის გადამხდელს დასკვნით შეხვედრამდე;

- გადასახადის გადამხდელს უნდა წარედგინოს არსებითი საკითხები და უნდა მოხდეს მათი განხილვა გადასახადის გადამხდელთან ან/და გადასახადის გადამხდელის წარმომადგენელთან შეხვედრისას ზედამხედველის მონაწილეობით.

4. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს რიგითობა, რომლის მიხედვით მოხდება საკითხების წარდგენა დასკვნით შეხვედრაზე. თანმიმდევრობა

შეიძლება შეიცვალოს შეხვედრის მსვლელობისას. ვინაიდან არ არსებობს „ზუსტი“ თანმიმდევრობა, რომელიც გამართლებულია ყველა შემთხვევისთვის, ზოგადად უფრო მარტივია, რომ გადაიჭრას ფაქტობრივად გარკვეული საკითხები ან საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია განსაზღვრლი კანონის გამოყენებასთან. პირველ რიგში უნდა მოხდეს ამ საკითხების განხილვა, ნაკლებად გარკვეული საკითხების განხილვა უნდა მოხდეს მოგვიანებით.

5. დასკვნითი შეხვედრის ფორმალობის ხარისხი შეიძლება სხვადასხვაგვარი იყოს, თუმცა ზოგადად მოიცავს შემდეგ სფეროებს:

- აუდიტორი განიხილავს მის მიერ განხორციელებული შემოწმების შედეგებს გადასახადის გადამხდელთან ან/და მის წარმომადგენელთან. (**შენიშვნა:** აუდიტორი კარგად უნდა მოემზადოს, რათა გაცნობიერებულად ისაუბროს გადასახადის გადამხდელთან და განუმარტოს შეთავაზებული კორექტირებები, გადასცეს გადასახადის გადამხდელს შესაბამისი სასამართლო საქმეების ასლები, ახსნა–განმარტებითი ფორმები და სამუშაო დოკუმენტები, სადაც ნაჩვენებია გამოთვლები);
- აუდიტორი გადასახადის გადამხდელს ან/და მის წარმომადგენელს აცნობს, თუ რის საფუძველზე მიიღო შესაბამისი შედეგები (კანონი, არგუმენტაცია და დასკვნა);
- აუდიტორი იღებს ინფორმაციას გადასახადის გადამხდელისგან ან/და მისი წარმომადგენლისგან და ახდენს რეაგირებას გადასახადის გადამხდელის მიერ წამოჭრილ საკითხებზე. ძალიან მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორმა მოუსმინოს გადასახადის გადამხდელს და კარგად გაიგოს ყველა დამსწრე პირისგან, რომ არ არსებობს შესაბამისი ფაქტები, გარდა იმ ფაქტებისა, რომლებიც აუდიტორისთვის არის ცნობილი. ეს შეიძლება გაკეთდეს დადებითი მიდგომით, შემდეგი სიტყვებით, **„ჩემი აზრით...“** და შემდეგ ჩამოაყალიბებს ფაქტებს, როგორც ისინი აუდიტორს ესმის. **“ყველა ეთანხმება ამას? ხომ არ არსებობს სხვა არსებითი ფაქტები ან გარემოებები?“**
- აუდიტორი ცდილობს მიაღწიოს შეთანხმებას გადასახადის გადამხდელთან. იმ შემთხვევებში, როდესაც გადასახადის გადამხდელი არ ეთანხმება გადაწყვეტილებას, აუდიტორი:

➢ დაადგენს გადასახადის გადამხდელის პოზიციას იმ საკითხებთან მიმართებაში, რომლებშიც იგი არ ეთანხმება გადაწყვეტილებას;

➢ შესთავაზებს გადასახადის გადამხდელს მედიაციის ფორმატს, გააცნობს გასაჩივრების პროცესს და მის უფლებებს ამ პროცესში.

კამერალური შემოწმების პროცედურები

6. თუ გადასახადის გადამხდელი აცხადებს, რომ მას აქვს დამატებითი ინფორმაცია პირველადი შეხვედრის ბოლოს, აუდიტორი და გადასახადის გადამხდელი უნდა შეთანხმდნენ ორივე მხარისთვის მისაღებ ვადაზე (ჩვეულებრივ 5 დღე) დამატებითი ინფორმაციის განსახილველად წარსადგენად. ამასთან, გადამხდელს უნდა ეცნობოს, რომ შესაძლებელია საგადასახადო შემოწმების აქტის ცვლილება, ან გაუქმდება სათანადო დამატებითი ინფორმაციის მიწოდების შემთხვევაში. დამატებითი ინფორმაცია, რომლის განხილვაც გადასახადის გადამხდელს სურს, შეიძლება გაიგზავნოს ელექტრონული ფოსტით ან ფაქსით. პირველადი შეხვედრის შედეგები პროტოკოლირდება.

7. აუდიტორმა უნდა აუხსნას გადასახადის გადამხდელს, რომ მას აქვს უფლება მედიაციის საბჭოში გაასაჩივროს აქტი, გააცნოს საგადასახადო აქტის გასაჩივრების პროცესი და გადამხდელის უფლებები გასაჩივრების პროცესში.

გასვლითი საგადასახადო შემოწმებები

8. როდესაც კომუნიკაციის პროცესი აუდიტორსა და გადასახადის გადამხდელს შორის კარგად მიმდინარეობს, აუდიტორს გასვლითი სამუშაოების ბოლოს ეცოდინება, თუ რომელ საკითხებს ეთანხმება გადამხდელი და რომელს არა.

9. თუ არ მოხდა კომუნიკაციის და ურთიერთთანამშრომლობის სასურველი დონის მიღწევა, შემოწმების დასრულების შემდეგ აუდიტორი გადასახადის გადამხდელს ან/და მის წარმომადგენელს აუხსნის შეთავაზებული კორექტირებების საფუძველს. აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს თანხმობა საკითხებთან დაკავშირებით და სცადოს შეთანხმების მიღწევა შეთავაზებულ საგადასახადო ვალდებულებებთან დაკავშირებით. აუდიტორს უნდა შეეძლოს კანონზე, მარეგულირებელ ნორმებზე, განჩინებებსა და სასამართლო გადაწყვეტილებებზე მითითების გაკეთება, რომელთა საფუძველზე გამოიტანა დასკვნა და უნდა შეეძლოს გადასახადის გადამხდელისათვის იმ სამუშაო დოკუმენტების ასლების გადაცემა, სადაც განმარტებულია შეთავაზებული კორექტირებები.

10. ისეთი შემოწმებების შემთხვევაში, როდესაც არ ხდება დამატებითი თანხების დარიცხვა, ასევე, როდესაც გადასახადის გადამხდელი ეთანხმება გადაწყვეტილებას, როგორც წესი, დასკვნითი შეხვედრა არ არის საჭირო, ვინაიდან საკითხები, სავარაუდოდ, განხილული და გადაჭრილი იყო აუდიტის მსვლელობისას.

11. ისეთი შემოწმებების შემთხვევაში, რომლებზეც გადასახადის გადამხდელი ან/და მისი წარმომადგენელი არ ეთანხმება გადაწყვეტილებას, როგორც წესი, იმართება დასკვნითი შეხვედრა.

12. სადავო საკითხებზე შეთანხმების მიღწევისას აუდიტორმა უნდა განიხილოს ყველა შეთანხმებული საკითხი და დაადასტუროს, რომ გადასახადის გადამხდელი ან/და მისი წარმომადგენელი აბსოლუტურად ეთანხმება აღნიშნულ გადაწყვეტილებას. დასკვნითი შეხვედრის შედეგები პროტოკოლირდება.

16.4. გადასინჯვა

1. გადასინჯვის პროცესი ამოწმებს, ჩატარებული აუდიტორული შემოწმება აკმაყოფილებს თუ არა დეპარტამენტის ხარისხის სტანდარტებს და თანმიმდევრულია თუ არა აუდიტის პროცედურები. არსებობს სამი ძირითადი ტიპის გადასინჯვა, რომელიც აუდიტის შემთხვევაში შესაძლებელია განხორციელდეს.

- აუდიტორის/კოლეგის მიერ გადასინჯვა: ეს მეთოდი უზრუნველყოფს, რომ აუდიტორი/კოლეგა საფუძვლიანად განიხილავს ნამუშევარს. აღნიშნული გადასინჯვა უნდა ემყარებოდეს ხარისხის უზრუნველყოფის შეფასების ფორმას.
- ზედამხედველის მიერ გადასინჯვა: მაქსიმალურად ხდება აუდიტის შემოწმება ყველა ეტაპის განმავლობაში იმდენად, რამდენადაც საჭიროა განისაზღვროს სწორი პროცედურების გამოყენების საკითხი, რომ სამუშაო დოკუმენტაცია სათანადოდ არის დოკუმენტირებული, ხდება სწორი დებულებების გამოყენება და რომ ტექსტური დოკუმენტები სათანადოდ არის დოკუმენტირებული.
- სტრატეგიული გადასინჯვა: ხორციელდება აუდიტის დასრულების შემდეგ და მიმართულია საგადასახადო კოდექსის და აუდიტორული წესების დაცვაზე. ეს გადასინჯვა აგრეთვე ამოწმებს, აუდიტორული შემოწმება მოიცავს თუ არა სრულ ინფორმაციას, რომელიც აუცილებელია დავის შემთხვევაში საგადასახადო აუდიტის შედეგების დასაცავად. და ბოლოს, სტრატეგიული გადასინჯვა ემსახურება იმ მიზანს, რომ განისაზღვროს, თუ რამდენად საკმარისია აუდიტორის და ზედამხედველის მიერ გადასინჯვის პროცედურები.

2. გადასინჯვის პროცესი წარმოადგენს საგადასახადო აუდიტის განუყოფელ ნაწილს ისე, როგორც აუდიტის წინმსწრები პროცედურები, შესწავლა და დაწერა. აუდიტორებმა უნდა გაიარონ საფუძვლიანი თვითშეფასება/გადასინჯვა კოლეგების მხრიდან, ასევე აუცილებელია, სხვა პირებმა, რომლებიც პირდაპირ არ მონაწილეობენ საგადასახადო აუდიტში,

შეამოწმონ ჩატარებული აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაციის სიზუსტე და სისრულე. ამ ობიექტური შეფასების შედეგად ხშირად გამოვლინდება სუსტი მხარეები დოკუმენტაციაში ან სხვა პრობლემები, რომლებსაც შესაძლოა აუდიტორმა საკმარისი ყურადღება არ მიაქცია.

3. აუდიტორის თვითშემოწმება/გადასინჯვა კოლეგის მიერ – ესაა საგადასახადო აუდიტის დეტალური გადასინჯვა. დეტალური გადასინჯვა ნიშნავს ყველა გამოთვლის, დოკუმენტაციის და შინაარსობრივი ნაწილის შემოწმებას იმის უზრუნველსაყოფად, რომ აუდიტი სრულყოფილი, სწორია და მზად არის აუდიტის ხარისხის კონტროლის სამსახურისთვის წარსადგენად. ზედამხედველი განიხილავს საგადასახადო აუდიტის ყველა ეტაპს აუდიტორთან, იმდენად, რამდენადაც საჭიროდ მიიჩნევს დაადგინოს, თუ რამდენად შეასრულა აუდიტორმა აუდიტის სახელმძღვანელოში წარმოდგენილი პრინციპები, ტექნიკური და პოლიტიკური მემორანდუმები, განჩინებები, მარეგულირებელი მოთხოვნები, კანონები და დეპარტამენტის პროცედურები.

4. სტრატეგიული გადასინჯვა შეიძლება ატარებდეს დეტალური განხილვის ხასიათს. როგორც ზედამხედველის მიერ განხილვის შემთხვევაში სტრატეგიული გადასინჯვის დროს მოხდება აგრეთვე იმის განხილვა, აუდიტორებმა შეასრულეს თუ არა აუდიტის სახელმძღვანელოს პრინციპები, ტექნიკური და პოლიტიკის მემორანდუმები, მარეგულირებელი ნორმები, კანონები და დეპარტამენტის პროცედურები. თუმცა სტრატეგიული გადასინჯვის დროს მოხდება აგრეთვე აუდიტის დარიცხვის საფუძვლიანობის განხილვა. ეს გულისხმობს შემოწმების განხორციელებას იმ თვალსაზრისით, რომ გადასახადის გადამხდელმა შეიძლება წარადგინოს პრეტენზია და მოძებნოს ხარვეზები დოკუმენტაციაში, შეუსაბამობები, წინააღმდეგობრივი საკითხები, შეცდომები ან ნებისმიერი სხვა პრობლემა, რომელმაც შეიძლება საფრთხის წინაშე დააყენოს აუდიტის დეპარტამენტის პოზიცია.

5. აღნიშნულის გარდა, აუდიტის გადასინჯვის მეთოდი გამოიყენება იმის განსასაზღვრად, თუ რამდენად მიუკერძოებლად ახორციელებს შემოწმებას აუდიტორი. ზოგჯერ აუდიტის შედეგად გამოვლინდება დამატებითი მარეგულირებელი ნორმების შემოღების, პოლიტიკაში ცვლილების განხორციელების ან აუდიტორთა გადამზადების საჭიროება.

6. გადასინჯვის სამივე დონეზე, აუდიტის დოკუმენტების შემოწმებისას, გათვალისწინებული უნდა იქნეს შემდეგი ძირითადი საკითხები:

• ყველა საჭირო სამუშაო დოკუმენტი სათანადოდ უნდა იყოს შევსებული, ხოლო პროცედურული საფეხური – სათანადოდ შესრულებული, შემსრულებლისა და ზედამხედველის მიერ ხელმოწერილი, დათარიღებული.

თუ პროცედურული საფეხურის რომელიმე სამუშაო დოკუმენტი გამოტოვებულია, უნდა მიეთითოს ამის მიზეზი;

• შესამოწმებელი ანგარიშგება (და სხვა შესაბამისი შესამოწმებელი ინფორმაცია) იდენტიფიცირებულია და სათანადოდ არის დაკავშირებული აუდიტთან;

• აუდიტის ობიექტის საქმიანობის შესახებ მიღებული ინფორმაცია საკმარისია აუდიტის მიდგომასთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების მისაღებად;

• დასკვნები სათანადოდაა გამოტანილი და დადასტურებული შესაფერისი და საკმარისი აუდიტორული მტკიცებულებებით;

• ყველა მნიშვნელოვანი გადახრა აუდიტის გეგმიდან და თითოეული ცვლილება აუდიტის მასშტაბში დოკუმენტურად არის ასახული;

• არსებითი სფეროებისათვის მიღწეულია აუდიტორული დაფარვის საკმარისი დონე;

• ყველა მნიშვნელოვანი პროფესიული მსჯელობა დოკუმენტურად არის ასახული და დასაბუთებული შესაბამისი აუდიტორული მტკიცებულებით;

• აუდიტი ჩატარდა შესაბამისი აუდიტორული მიდგომის, რეკომენდაციებისა და სხვა მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისად;

• ყველა მნიშვნელოვანი აუდიტორული საკითხი (პრობლემა) გადაჭრილია ან სათანადო წესით არის აღნიშნული საგადასახადო შემოწმების აქტში;

• შესრულებული სამუშაო და მიღებული შედეგები სათანადოდ არის დოკუმენტურად ასახული;

• აუდიტორული სამუშაოს და მიღებული შედეგების საფუძველზე გამოტანილია მართებული აუდიტორული დასკვნა;

• ანგარიშში ასახული შედეგები დასაბუთებულია შესაფერისი და საკმარისი აუდიტორული მტკიცებულებებით.

16.5. გადასინჯვის პასუხისმგებლობა

1. აუდიტის მოცულობიდან გამომდინარე, პირველი დონის გადასინჯვას ატარებს ჯგუფის უფროსი ან თავად აუდიტორი. დიდი მოცულობის აუდიტის შემთხვევაში შეიძლება წარმოიშვას ხარისხის რამდენიმე მაკონტროლებლის საჭიროება. ასეთ შემთხვევაში მაკონტროლებელმა პირებმა ყურადღება უნდა გაამახვილონ მათთვის გამოყოფილ ნაწილებზე. პირველი დონის შემოწმება უწყვეტად ტარდება. მაგალითად, ყოველთვის, როდესაც ერთ-ერთი სამუშაო დოკუმენტი მზადაა, იგი დაუყოვნებლივ უნდა იქნეს შემოწმებული; აუდიტის პროცესის ყველა სამუშაო დოკუმენტი, გამოტანილი დასკვნა, პროფესიული

მსჯელობა და შესაბამისი აუდიტორული მტკიცებულება უნდა შემოწმდეს. ეს მოიცავს შემდეგ შემოწმებას:

- სამუშაო დოკუმენტების სათანადოდ და სრულად, გასაგები ენითა და სწორი მართლწერით შევსება;
- დოკუმენტურად ასახული ინფორმაციისა და მიღებული გადაწყვეტილებების შესაბამისობა სხვადასხვა სამუშაო დოკუმენტთან;
- მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები და ამ გადაწყვეტილებებისა და შედეგების დასაბუთებული აუდიტორული მტკიცებულებები;
- განხორციელებული აუდიტორული პროცედურების და იმის შემოწმება, იქნა თუ არა განხილული ყველა მტკიცება.

აუდიტორები

2. რაც უფრო დიდი ხნის განმავლობაში განიხილავს აუდიტორი საკუთარ ნამუშევარს შესაძლო სუსტი მხარეების გამოსავლენად, მით უფრო დიდი დრო დასჭირდება მას აუდიტის ზედამხედველისთვის წარსადგენად. განხილვის პრინციპი გულისხმობს, რომ ზოგ შემთხვევაში ნაკლებ ეფექტური ხდება აუდიტორების მხრიდან საკუთარი სამუშაოს გადასინჯვა და უფრო ეფექტურია, რომ გადასინჯვა მოცემული ჯგუფის სხვა წევრმა განახორციელოს. თუმცა, აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაციაში მრავალრიცხოვანი შეცდომების არსებობის შემთხვევაში უფრო რთული ხდება გადასინჯვის ჩატარება, აუდიტორის გარდა, ვინმე სხვა პირის მიერ. სხვა აუდიტორების მიერ განხორციელებული შემოწმებების გადასინჯვის პროცესში მონაწილეობა უნდა მიიღონ ჯგუფის ყველა დონის აუდიტორებმა. აუდიტორი პასუხისმგებელია, განიხილოს ნებისმიერი საკითხი ან შეკითხვა თავის ზედამხედველთან და მიაწოდოს მას ინფორმაცია აუდიტის მიმდინარეობის შესახებ.

3. აუდიტორმა, სულ მცირე, უნდა განახორციელოს მის მიერვე ჩატარებული აუდიტის გადასინჯვა. მოსალოდნელია, რომ საჭირო იქნება აუდიტების დამატებით გარკვეულწილად გადასინჯვა, გარდა ყველაზე მარტივი საქმეებისა, აუდიტის დეპარტამენტის ხარისხის კონტროლის სამმართველოსათვის წარდგენამდე.

4. მიზანშეწონილია, რომ თითოეული აუდიტის ეტაპი, რომელიც წარდგენილი იქნება უფროსისთვის გადასასინჯად, გარდა ყველაზე მარტივისა, დაუბრუნდეს აუდიტორს გარკვეული შესწორებების ან ცვლილებებისთვის, უმნიშვნელო ცვლილებების შემთხვევაშიც კი. მიზანშეწონილია, აგრეთვე, რომ აუდიტორი ზედამხედველს საკმარის ინფორმაციას აწვდიდეს საგადასახადო

აუდიტის მსვლელობისას, რათა საჭირო არ გახდეს აუდიტის პროცედურებში სერიოზული ცვლილებების განხორციელება.

5. აუდიტორმა უნდა განახორციელოს საკუთარი/კოლეგის ყოველი აუდიტორული ნამუშევრის გადასინჯვა. მიზანშეწონილია, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტის დასრულებიდან საკუთარი ნამუშევრის გადასინჯვამდე მოიცადოს ერთი–ორი დღე. ამან შეიძლება უფრო მეტი ობიექტურობა შესძინოს გადასინჯვას.

6. როდესაც აუდიტორს უჩნდება შეკითხვები თვითშეფასებასთან/კოლეგის მიერ გადასინჯვასთან დაკავშირებით, მან აღნიშნული საკითხები უშუალო ზედამხედველთან უნდა განიხილოს.

ზედამხედველები

7. ზედამხედველმა უნდა განიხილოს საგადასახადო აუდიტის ჩატარების და საგადასახადო შემოწმების დოკუმენტირების პროცედურები და მეთოდები აუდიტორთან შემოწმების მსვლელობის პროცესში, თითოეული აუდიტორის საქმიანობის მონიტორინგის მიზნით. აუდიტორი ვალდებულია, ზედამხედველს მიაწოდოს ინფორმაცია საგადასახადო აუდიტის საქმეების შესახებ, თუმცა საგადასახადო აუდიტის სწორად და ეფექტურად ჩატარების პასუხისმგებლობა აკისრიათ როგორც აუდიტორებს, ისე ზედამხედველებს.

8. ზედამხედველმა უნდა დაადგინოს სათანადო ბალანსი აუდიტორის მიერ თვითშემოწმების და ზედამხედველის მიერ მონიტორინგს შორის ცალკეული აუდიტორების საჭიროებების მიხედვით. ზედამხედველმა აგრეთვე უნდა გაითვალისწინოს, რომ გადასინჯვის პროცესს აქვს სწავლების დატვირთვა და განიხილოს აუდიტორთან, თუ რა შეიძლებოდა განხორციელებულიყო სხვაგვარად, საკუთარი გამოცდილების საფუძველზე.

9. ზედამხედველი ყველა თანამშრომელს თანასწორად უნდა მოექცეს მონიტორინგის პროცესში, რათა თითოეულ აუდიტორს მიეცეს შესაძლებლობა, მიიღოს ცოდნა. ზედამხედველმა აუდიტორს საკმარისი შენიშვნები და კომენტარები უნდა მიაწოდოს იმისთვის, რომ დაეხმაროს კარგი ხარისხის შედეგის დროულად წარდგენაში და მისცეს აუდიტორს განვითარებისა და კარიერული მიზნების მიღწევის შესაძლებლობა.

10. ზედამხედველის მითითება, შენიშვნები და კომენტარები შეიძლება გაიცეს როგორც წერილობითი, ისე ზეპირი ფორმით. ზედამხედველი უნდა დაინტერესდეს აუდიტორის მიერ განხორციელებული ნებისმიერი ცვლილებებით, რათა დარწმუნდეს, რომ ისინი სწორად განხორციელდა.

აუდიტის ხარისხის კონტროლის პროცედურების განხორციელება

11. აუდიტის ხარისხის კონტროლის სამმართველო, წარმოებაში მიღებული საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით, უზრუნველყოფს მის სამართლებრივ ანალიზს და ჩატარებული აუდიტის პროცედურულ შესაბამისობას ამ სახელმძღვანელოთი დადგენილ წესებთან.

12. აუდიტის ხარისხის კონტროლის სამმართველოს მიერ ჩატარებული გადასინჯვა შეიძლება იყოს ან არ იყოს დეტალური. აღნიშნული გადასინჯვა მიმართულია არა მხოლოდ აუდიტის სწორად ჩატარების შეფასებაზე აუდიტის სტრატეგიის მიხედვით, არამედ აგრეთვე თავად აუდიტის სტრატეგიაში ნებისმიერი ცვლილების საჭიროების გამოვლენაზე. თუ რომელიმე სფეროში აუდიტის სტრატეგია სრულყოფას საჭიროებს, აუდიტის ხარისხის კონტროლის სამმართველო სათანადო წინადადებებს წარუდგენს აუდიტის დეპარტამენტის ხელმძღვანელს შემდგომი განხილვის მიზნით.

13. აუდიტის ხარისხის კონტროლის სამმართველო კომენტარებს აკეთებს თითოეული აუდიტის გადასინჯვის შემდეგ; ამ მიზნით იგი ამზადებს ხარისხის უზრუნველყოფის ანგარიშებს. ეს ფორმები გადაეცემა აუდიტის დეპარტამენტის ხელმძღვანელს, აუდიტის ზედამხედველს, აუდიტორს ან აუდიტორებს, საჭიროებისამებრ. ხარისხის უზრუნველყოფის ყველა ანგარიში, გამოთქმულ შენიშვნებთან (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) დაკავშირებით შეპასუხებებთან ერთად გადაეცემა საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს, საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილების მისაღებად. ხარისხის უზრუნველყოფის ანგარიშზე პასუხების განხილვა აუდიტორის მიერ უნდა მოხდეს ზედამხედველთან.

14. აუდიტის ხარისხის კონტროლის სამმართველომ უნდა შეაფასოს აუდიტორის პროფესიული მსჯელობა და აუდიტის ანგარიშის ფორმულირებისას გამოტანილი დასკვნები. ეს შეფასება მოიცავს:

- მნიშვნელოვანი საკითხების განხილვას ზედამხედველთან (გადასინჯვის მეორე დონე);
- წარმოდგენილი აუდიტის ანგარიშის შემოწმებას;
- შერჩეული აუდიტის დოკუმენტაციის შემოწმებას, რომელიც დაკავშირებულია აუდიტის ჯგუფის პროფესიულ მსჯელობასთან და მის მიერ გამოტანილ დასკვნებთან;

აუდიტის ანგარიშის ფორმულირებისას გამოტანილი დასკვნების შეფასებას და წარმოდგენილი აუდიტის ანგარიშის მართებულობის განსაზღვრას.

15. ხარისხის უზრუნველყოფის ანგარიშში უნდა ჩაირთოს კომენტარები, როგორც სრულფასოვნად შესრულებულ სამუშაოებზე, ასევე იმ სამუშაოებზე, რომლებიც არ აკმაყოფილებს ტექნიკურ მოთხოვნებს. ხარისხის უზრუნველყოფის ანგარიშები მოიცავს რჩევებს და რეკომენდაციებს აუდიტის გაუმჯობესების კუთხით. ხარისხის უზრუნველყოფის ანგარიშში მითითებული უნდა იყოს სიტუაციური სახელმძღვანელო და სხვა გაწერილი სახელმძღვანელო დოკუმენტი ყველა კომენტარისთვის შეცდომების ან აუდიტის სტრატეგიის არასწორად გამოყენების შესახებ.

16. აუდიტის ხარისხის კონტროლის სამმართველო აწარმოებს დასრულებული ხარისხის უზრუნველყოფის ანგარიშების ფაილს და შეუძლია გამოაქვეყნოს სტატისტიკური ანგარიშები, ან ხარისხის უზრუნველყოფის ანგარიშების რეზიუმეები და აუდიტის ხარისხის მხრივ არსებული ტენდენციები.

17. აუდიტის დეპარტამენტმა აუდიტის წლიურ გეგმაში უნდა განსაზღვროს, აუდიტის რომელი დასკვნა ან/და ჩატარებული აუდიტის რა პროცენტი დაექვემდებარება ხარისხის კონტროლს. ჩვეულებრივ, ასეთი მიმოხილვის დაგეგმვისას გათვალისწინებული უნდა იქნეს ისეთი ასპექტები, როგორიცაა მაღალი რისკების შემცველი, დიდ დანახარჯებთან დაკავშირებული აუდიტის პროექტები და სხვა.

18. ქვემოთ წარმოდგენილია ხარისხის უზრუნველყოფის ანგარიშის ნიმუში.

შპს ”A”-ს საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტის მონიტორინგის შედეგები

შესაფასებელი პოზიცია	კი	არა	შენიშვნა
- ასახულია თუ არა ინფორმაცია საგადასახადო შემოწმების ჩატარების საფუძვლ(ებ)ის შესახებ	V		
შემოწმების აქტის პროექტს ახლავს თუ არა შესაბამისი დანართ(ებ)ი		V	

- ასახულია თუ არა ინფორმაცია გადამხდელისათვის უფლებათა განმარტებითი ბარათის ჩაბარების თაობაზე	V		
- ასახულია თუ არა ინფორმაცია შემოწმების ვად(ებ)ის გაგრძელების შესახებ (ასეთის არსებობისას)		V	
შემოწმების აქტის პროექტს ახლავს თუ არა შესაბამისი დანართ(ებ)ი		V	
- ასახულია თუ არა ინფორმაცია შემმოწმებელ აუდიტორთა ცვლილების შესახებ (ასეთის არსებობისას)		V	
შემოწმების აქტის პროექტს ახლავს თუ არა შესაბამისი დანართ(ებ)ი		V	
- ასახულია თუ არა ინფორმაცია შესამოწმებელი პერიოდის და შემოწმების მიმდინარეობის პერიოდის შესახებ	V		
- ასახულია თუ არა ინფორმაცია შესამოწმებელი პირის შესახებ (სარეგისტრაციო მონაცემები, იურიდიული და ფაქტობრივი ადგილსამყოფელი, საბანკო რეკვიზიტები, ინფორმაცია დამფუძნებლების შესახებ, გადამხდელის სახელზე რეგისტრირებული საკონტროლო-სალარო აპარატების შესახებ და სხვა (მათ შორის საქმიანობის ძირითადი სახეები, რომლიდანაც ფორმირებულია გადამხდელის შემოსავლები; შესამოწმებელ პერიოდში ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული საკუთრებაში, იჯარით ან ფაქტობრივ მფლობელობაში არსებული საქმიანობის ადგილების შესახებ)	V		
შემოწმების აქტის პროექტს ახლავს თუ არა შესაბამისი დანართ(ებ)ი	V		
შემოწმების აქტის პროექტს ახლავს თუ არა ”შემოწმების პროგრამა” და შესაბამისი დანართ(ებ)ი		V	

- შესაბამისობაშია თუ არა საგადასახადო შემოწმებით მოცული საკითხები ”შემოწმების პროგრამით” გათვალისწინებულ საკითხებთან		V	
- ასახულია თუ არა ინფორმაცია საგადასახადო შემოწმებით მოცულ საკითხებსა და ”შემოწმების პროგრამით” გათვალისწინებულ საკითხებს შორის განსხვავების (ასეთის არსებობისას) გამომწვევი მიზეზებისა და მათი არგუმენტაციის შესახებ. მათ შორის შემმოწმებლის მიერ შეზღუდულია თუ არა შემოწმების მასშტაბი: ა) შემოწმების გარკვეულ ეტაპზე მოსალოდნელი დასარიცხი თანხების საწარმოს ლიკვიდურ აქტივებზე გადაჭარბების გამო ბ) გადამხდელის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემების და აქედან გამომდინარე დეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებების მიმართ მაღალი სანდოობის ხარისხის გამო.		V	
შემოწმების აქტის პროექტს ახლავს თუ არა შესაბამისი დანართ(ებ)ი		V	
- საგადასახადო შემოწმების ჯამური შედეგები, მათ შორის, ცალკეული გადასახადების მიხედვით სავადოებით დასარიცხი/შესამცირებელი ძირითადი გადასახადის და ჯარიმის, აგრეთვე მიმდინარე გადასახდელების შესახებ ინფორმაცია, თანხვედრაშია თუ არა შემოწმების აქტის პროექტის თანმხლები დანართის - ”ამონაკრების” მონაცემებთან		V	
- ასახულია თუ არა საგადასახადო შემოწმების ჯამური შედეგების ჩაშლილი ინფორმაცია ცალკეული გადასახადების მიხედვით ცალკეულ საანგარიშო პერიოდებში დასარიცხი/შესამცირებელი ძირითადი გადასახადის და ჯარიმის შესახებ	V		

შემოწმების აქტის პროექტს ახლავს თუ არა შესაბამისი დანართ(ებ)ი	V		
- ცალკეული გადასახადის მიხედვით თითოეული საანგარიშო წლის შესაბამისად გადასახადის სახეს (თავსართ ფურცელს) ახლავს თუ არა ”პირველი შრე” (იმ შემთხვევაშიც, როდესაც საგადასახადო წელს საგადასახადო სამართალდარღვევა არ გამოვლენილა), რომელიც შეიცავს ინფორმაციას გადამხდელის მიერ დეკლარირებული და შემოწმებით განსაზღვრული მონაცემების შესახებ	V		
შემოწმების აქტის პროექტს ახლავს თუ არა შესაბამისი დანართ(ებ)ი	V		
- ასახულია თუ არა შინაარსობრივად ერთგვაროვანი სამართალდარღვევებიდან გამომდინარე სხვაობის თანხის ოდენობა და დანართის ნომერი, რომელშიც დაფიქსირებულია სამართალდარღვევის გამომწვევი ქმედების შინაარსი (”მეორე შრე”)	V		
შემოწმების აქტის პროექტს ახლავს თუ არა შესაბამისი დანართ(ებ)ი	V		
- ასახულია თუ არა ინფორმაცია საგადასახადო წელს გამოვლენილი საგადასახადო სამართალდარღვევ(ებ)ის (ასეთის არსებობისას) და მათი გამომწვევი ფაქტობრივი გარემოებების შესახებ	V		
შემოწმების აქტის პროექტს ახლავს თუ არა შესაბამისი დანართ(ებ)ი	V		
- მოცემულია თუ არა სამართალდარღვევის გამომწვევი ქმედებ(ებ)ის აუდიტორისეული შეფასება	V		
შემოწმების აქტის პროექტს ახლავს თუ არა შესაბამისი დანართ(ებ)ი	V		

- აუდიტორის შეფასებაში მითითებულია თუ არა კანონმდებლობის ის ნორმა, რომლის საფუძველზეც გადამხდელის ქმედებას მიენიჭა სამართალდარღვევის კვალიფიკაცია	V		
- ასახულია თუ არა ე.წ. ”მესამე შრე”, რომელშიც გადმოცემულია თანხობრივი შედეგის გაშიფვრა ეპიზოდების მიხედვით (სამართალდარღვევის ფაქტობრივი გარემოებების შეფასებები (აღწერა, მტკიცებულებები, შესაბამისი დანართების ნომერი)	V		
შემოწმების აქტის პროექტს ახლავს თუ არა შესაბამისი დანართ(ებ)ი	V		
- ახლავს თუ არა ”მესამე შრე”-ს გადამხდელის პოზიცია სამართალდარღვევის ფაქტობრივი გარემოებების შეფასებებთან დაკავშირებით		V	
- ასახულია თუ არა დასკვნები და გადამხდელისათვის მიცემული რეკომენდაციები	V		
- ასახულია თუ არა ინფორმაცია შესამოწმებელი პირის მიერ მკაცრი აღრიცხვის ბლანკების გამოყენების შესახებ		V	
- ასახულია თუ არა ინფორმაცია გადამხდელთან შესამოწმებელ პერიოდში ან/და შემოწმების პროცესში ჩატარებული მიმდინარე კონტროლის პროცედურების შესახებ	V		
შემოწმების აქტის პროექტს ახლავს თუ არა შესაბამისი დანართ(ებ)ი	V		
- ასახულია თუ არა ინფორმაცია გადამხდელის მიერ შესამოწმებელ პერიოდში გამოყენებული ბუღალტრული პრინციპების შესახებ (ელექტრონული ვერსიით ბუღალტრული პროგრამის დასახელება, ქაღალდზე წარმოების შემთხვევაში -	V		

ჟ/ორდერული, ორდერული, მემორიალური ორდერები და სხვა)			
- ასახულია თუ არა ინფორმაცია გადამხდელის მიერ შემოსავლებისა და ხარჯების აღსარიცხავად გამოყენებული მეთოდის შესახებ (დარიცხვის მეთოდი, საკასო მეთოდი)	V		
- ასახულია თუ არა ინფორმაცია ძირითადი საშუალებების მიმართ ხარჯად აღიარების გამოყენებული მეთოდების შესახებ (ამორტიზაცია ჯგუფური მეთოდით, მათ შორის, დაჩქარებული ამორტიზაციის ნორმით, საამორტიზაციო ანარიცხების სრულად გამოქვითვა)	V		
შემოწმების აქტის პროექტს ახლავს თუ არა შესაბამისი დანართ(ებ)ი	V		
- ასახულია თუ არა ინფორმაცია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის მეთოდების შესახებ (ინდივიდუალური აღრიცხვის მეთოდი, საშუალო შეწონილი შეფასების მეთოდი, მეთოდი FIFO)	V		
- ასახულია თუ არა ინფორმაცია გადამხდელის მიერ გამოყენებული ფასნამატების შესახებ		V	
შესაბამისობაშია თუ არა გადამხდელის მიერ გამოყენებული (ფორმირებული) ფასნამატები შესამოწმებელ პერიოდში ან/და შემოწმების დროს ჩატარებულ მიმდინარე კონტროლის პროცედურებით დადგენილ (გამოვლენილ) ფასნამატთან (იმ შემთხვევაში თუ შესამოწმებელ პერიოდში ან/და შემოწმების დროს გადამხდელთან ჩატარებულია მიმდინარე კონტროლის პროცედურები)			

შესწავლილია თუ არა გადამხდელის მიერ გამოყენებული (ფორმირებული) ფასნამატებით მიღებული ფასების შესაბამისობა იმავე პერიოდში დაფიქსირებულ საბაზრო ფასებთან მიმართებაში (იმ შემთხვევაში თუ შესამოწმებელ პერიოდში ან/და შემოწმების დროს გადამხდელთან არ ჩატარებულა მიმდინარე კონტროლის პროცედურები)	V		
დაკორექტირდა თუ არა შემოწმებით გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებები, შემოსავლების განსაზღვრის პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდებით			
დასაბუთებული და გამოკვეთილია თუ არა პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენების საფუძვლები (შემოწმებით გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების ამ ფორმით დაკორექტირების შემთხვევაში)			
- შემოწმების აქტის პროექტთან დაკავშირებით შემმოწმებლის მიერ შედგენილ ”პასპორტში” მითითებულია თუ არა ის სიტუაციური სახელმძღვანელოები, რომელთა მიხედვითაც განსაზღვრულია დამატებითი საგადასახადო ვალდებულებები/შესამცირებელი თანხები		V	
- გადმოცემულია თუ არა თითოეული (დარიცხვის/შემცირების) საფუძველი და შინაარსი გასაგებად და ლაკონურად	V		
- შეიცავს თუ არა ისეთ ინფორმაციას, რომელიც არ ახდენს ზეგავლენას დარიცხვა/შემცირებაზე და ამოღებულ უნდა იქნეს		V	
- აქვს თუ არა ადგილი საგადასახადო კოდექსთან შეუსაბამო გრამატიკულ და სტილისტურ შეცდომებს		V	
- დანართები შერჩეულია თუ არა სწორად და შესაბამისობაშია თუ არა ისინი შინაარსთან	V		

- მითითებულია თუ არა გადასახადისაგან თავის არიდების (ასეთის არსებობისას) გამომწვევი მიზეზები (მათ შორის, საგადასახადო კოდექსში არსებული უზუსტობები, რომელიც გამოყენებულ იქნა გადამხდელის მიერ)		V	
შემოწმების აქტის პროექტს ახლავს თუ არა შესაბამისი დანართ(ებ)ი		V	
წარმოდგენილია თუ არა გადამხდელის პოზიცია შემოწმების აქტის პროექტში ასახულ შედეგებთან მიმართებაში და უთანხმოების შემთხვევაში, მათი გამომწვევი მიზეზები		V	
შემოწმების აქტის პროექტს ახლავს თუ არა შესაბამისი დანართ(ებ)ი		V	
შემოწმების აქტით დამატებით დასარიცხი თანხების დარიცხვის/შემცირების საფუძვლები განხილულია თუ არა გადასახადის გადამხდელთან ერთად			
შემოწმების აქტის პროექტს ახლავს თუ არა შესაბამისი დანართ(ებ)ი			
შემოწმების აქტით დამატებით დასარიცხი/შესამცირებელი თანხების დარიცხვის საფუძვლები განხილულია თუ არა ზედამხედველ სამმართველოს უფროსთან ერთად			
შემოწმების აქტის პროექტს ახლავს თუ არა შესაბამისი დანართ(ებ)ი			

- მითითებულია თუ არა რეკომენდაციები და ის ინფორმაცია, რომელიც გათვალისწინებული უნდა იქნეს შემდგომი შემოწმების დროს. მათ შორის საწვავის ჩამოწერის შემთხვევებში საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 18 აპრილის ბრძანება №230 ,,ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებულ ძირითად საშუალებაზე (ავტოსატრანსპორტი, სპეცტექნიკა და სხვა) გახარჯული საწვავის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვის წესის" დამტკიცების თაობაზე; სამივლინებო ხარჯების გასაკონტროლებლად შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2011 წლის 6 სექტემბრის ბრძანება №7545 ,,სამივლინებო ხარჯების საგადასახადო შემოწმების შესახებ მეთოდური მითითების დამტკიცების თაობაზე"		V	
შემოწმების აქტის პროექტს ახლავს თუ არა შესაბამისი დანართ(ებ)ი		V	
გამოყენებულია თუ არა შემმოწმებლის მიერ ,,საბაზრო ფასი" (დაკორექტირებულია თუ არა საქონლის/მომსახურების მიწოდებიდან წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულებები ,,საბაზრო ფასის" გამოყენების გამო, გარდა ფასნამატის ფორმირების დროს მიღებული საბაზრო ფასისა)		V	
შემოწმების აქტის პროექტს ახლავს თუ არა შესაბამისი დანართ(ებ)ი			
გამოყენებულია თუ არა შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2011 წლის 28 აპრილის №2120 ბრძანებით დამტკიცებული მეთოდური მითითება ,,აუდიტის დეპარტამენტის მიერ საგადასახადო შემოწმების განხორციელებისას საბაზრო ფასის გამოყენების თაობაზე"		V	

გამოყენებულია თუ არა შემოწმების აქტში გარიგების შეფასების დებულებები სსკ-ის 126-129-ე მუხლების შესაბამისად		V	
შესაბამისობაშია თუ არა გამოყენებულ სიტუაციურ სახელმძღვანელოში აღწერილ ფაქტობრივ გარემოებებთან, შემოწმებით დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები.		V	
სწორად არის თუ არა მისადაგებული საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმები შემოწმებით გამოვლენილ ფაქტობრივ გარემოებებთან.	V		
შემოწმების მასალებში მოიპოვება თუ არა ინფორმაცია სადავო საკითხების განხილვის თაობაზე, რომლებიც არ ასახულა შემოწმების აქტის პროექტში, თუმცა განხილული იქნა მის შედგენამდე გადასახადის გადამხდელთან ან/და ზედამხედველ სამმართველოს უფროსთან			
შემოწმების აქტის პროექტს ახლავს თუ არა შესაბამისი დანართ(ებ)ი			
წინა პუნქტის ინფორმაციიდან გამომდინარე, სწორად არის თუ არა გადაწყვეტილი (საგადასახადო კოდექსთან მიმართებაში) გადასახადის გადამხდელთან ან/და ზედამხედველ სამმართველოს უფროსთან განხილული სადავო საკითხი, რომელიც არ ასახულა შემოწმების აქტის პროექტში			
შემოწმების მასალებში მოიპოვება თუ არა შედარებადი ინფორმაცია ცალკეული გადასახადების მიხედვით როგორც გადამხდელის მიერ დეკლარირებულ, ასევე შემოწმებით დადგენილ მონაცემების თაობაზე			
შემოწმების აქტის პროექტს ახლავს თუ არა შესაბამისი დანართ(ებ)ი			

წინა პუნქტში დადებითი პასუხის შემთხვევაში, გამოვლენილია თუ არა სხვაობა გადამხდელის მიერ დეკლარირებულ და შემოწმებით დადგენილ მონაცემებს შორის			
სხვაობა გამოწვეულია შემოწმების მიერ ხარჯების დაკორექტირებით			
ხარჯები შემოწმების მიერ შემცირებულია			
ხარჯების შემცირება გამოწვეულია პირველადი დოკუმენტის კანონმდებლობასთან შეუსაბამობის მოტივით			
წინა პუნქტში დადებითი პასუხის შემთხვევაში არსებობს თუ არა იმ დოკუმენტაციის ჩამონათვალი/რეესტრი, რომელიც შემოწმებით ჩაითვალა საგადასახადო კანონმდებლობასთან შეუსაბამოდ			
ხარჯების შემცირება გამოწვეულია პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის არარსებობის გამო			
წინა პუნქტში დადებითი პასუხის შემთხვევაში არსებობს იმ დოკუმენტაციის ჩამონათვალი/რეესტრი, რომლებიც ჩაითვალა ხარჯის დამადასტურებელ დოკუმენტად			
ხარჯები შემოწმების მიერ გაზრდილია			
წინა პუნქტში დადებითი პასუხის შემთხვევაში ახსნილია თუ არა მიზეზი, რის საფუძველზეც მოცემული დოკუმენტები ჩაითვალა მიმდინარე პერიოდის ხარჯებად და თუ არსებობს იმ დოკუმენტაციის ჩამონათვალი/რეესტრი, რომელიც დამატებით ჩაითვალა შემოწმების მიერ ხარჯის დამადასტურებელ დოკუმენტად			

წინა პუნქტში უარყოფითი პასუხის არსებობის შემთხვევაში, არსებობს დოკუმენტაციის ჩამონათვალი/რეესტრი, რომლითაც შემოწმების მიერ დადგინდა/განისაზღვრა ხარჯები			
სხვაობა გამოწვეულია შემოსავლების დაკორექტირებით			
შემოსავლები შემოწმების მიერ გაზრდილია			
წინა პუნქტში დადებითი პასუხის შემთხვევაში არსებობს იმ პირველადი დოკუმენტაციის ჩამონათვალი/რეესტრი, რომლითაც შემოწმებით გაიზარდა შემოსავლები			
შემოსავლები შემოწმების მიერ შემცირებულია			
წინა პუნქტში დადებითი პასუხის შემთხვევაში, არსებობს იმ პირველადი დოკუმენტაციის ჩამონათვალი/რეესტრი, რომლითაც შემოწმებით შემცირდა შემოსავლები			
წინა პუნქტში უარყოფითი პასუხის შემთხვევაში არსებობს იმ პირველადი დოკუმენტაციის ჩამონათვალი/რეესტრი, რომლითაც შემოწმებით დადგინდა შემოსავლების ოდენობა			
შემოსავლები მოგების და დამატებული ღირებულების გადასახადების მიზნებისათვის შესაბამისი საანგარიშო პერიოდების მიხედვით ერთნაირია			
წინა პუნქტში უარყოფითი პასუხის შემთხვევაში შემოწმების მასალებში არსებობს სხვაობის მაიდენტიფიცირებელი საფუძველი			
შემოსავლები და ხარჯები შემოწმების მიერ ერთდროულად ერთი და იგივე სიდიდით (ან ერთი დაიგივე თემიდან გამომდინარე) გაზრდილია ან შემცირებულია			

წინა პუნქტში დადებითი პასუხის შემთხვევაში, არსებობს არსებობს თუ არა სათანადო მტკიცებულობები, ან ახსნილია თუ არა შესაბამისი გარემოებები			
სხვა შენიშვნა, რომელიც გათვალისწინებული უნდა იქნას აქტის შედგენის დროს (რომელმაც შეიძლება ზეგავლენა მოახდინოს დარიცხული თანხის სიდიდეზე)			1