

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო  
უნივერსიტეტი  
ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

ანა გეგია

ფინანსური ანგარიშგების ანალიზის როლი საგადასახადო  
აუდიტის დაგეგმვის პროცესში

სამაგისტრო ნაშრომი შესრულებულია ბიზნესის ადმინისტრირების  
მაგისტრის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

ხელმძღვანელი: პროფესორი  
ლევან საბაური

თბილისი  
2020

## ანოტაცია

ქვეყნის საბიუჯეტო შემოსავლების უდიდესი ნაწილის ფორმირების წყაროს საგადასახადო შემოსავლები წარმოადგენს. ამდენად, მნიშვნელოვანია გადასახადების ადმინისტრირების სრული პროცესის იმგვარად წარმართვა, რომ ეფექტიანად განხორციელდეს საგადასახადო შემოსავლების მობილიზება. საგადასახადო შემოსავლების მობილიზების ხელშემწყობ ერთ-ერთ ინსტრუმენტს საგადასახადო აუდიტი წარმოადგენს, რაც სხვასთან ერთად, მიზნად ისახავს გადამხდელების მხრიდან საგადასახადო ვალდებულების შესრულებისგან თავის არიდების შემთხვევების გამოვლენას და სათანადო საპასუხო ქმედებების განხორციელებას.

საგადასახადო აუდიტის პროცესის ეფექტიანად წარმართვას განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება, რადგანაც საგადასახადო აუდიტის განმახორციელებელი საგადასახადო ორგანოები სწორედ იმ საბიუჯეტო შემოსავლებიდან ფინანსდებიან, რომელთა მობილიზების მიზნითაც ტარდება აუდიტი. საგადასახადო აუდიტის პროცესის ეფექტიანად წარმართვა შეუძლებელია სათანადო დაგეგმვის გარეშე. შესაბამისად, მნიშვნელოვანია აღნიშნულ ეტაპზე იმგვარი პროცედურების განხორციელება, რომლებიც უზრუნველყოფს რისკის სფეროების იდენტიფიცირებას, რათა აუდიტორთა ძალისხმევა მიმართულ იქნეს სწორედ ამ სფეროებისკენ.

აღნიშნულის გათვალისწინებით, წინამდებარე ნაშრომის მიზანია საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის ეტაპთან დაკავშირებული, აუდიტის მთლიანი პროცესის ეფექტიანობის ამაღლების ხელშეწყობის გზების გამოვლენა.

ნაშრომში წარმოდგენილია საგადასახადო აუდიტის ეფექტიანობის საჭიროების ანალიზი, შეფასებულია საგადასახადო აუდიტთან დაკავშირებით ქვეყანაში არსებული მდგომარეობა და შემოთავაზებულია პროცესის ეფექტიანობის ამაღლების გზები, რომლებიც უკავშირდება საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის პროცესში ფინანსური ანგარიშგების ანალიზზე დაფუძნებულ რისკების იდენტიფიცირების პროცედურების დანერგვას.

## **Annotation**

# **The role of financial reporting analysis in the planning process of tax audit**

**Ana Gegia**

Tax income is the source of formation of the biggest part of budget income of the country. Thus, it is significant to manage an entire process of tax administration in a way to effectively mobilize the tax revenues. One of the instruments promoting mobilization of the tax income is tax audit, which, along with others, aims to reveal the cases of avoiding the tax liabilities by the taxpayers and to implement the relevant measures.

An effective management of tax audit process has a particular significance, since the tax auditing authorities are financed from the budget income that is being mobilized by auditing. Effective management of the tax audit process is not available without a relevant planning. Consequently, at the mentioned stage, it is essential to perform procedures that identify risk areas, in order to draw auditors' attention to these fields.

Taking into account the mentioned, the aim of the present thesis is to reveal promoting ways for increasing effectiveness of the whole process of audit, associated with the planning stage of tax audit.

The thesis presents an analysis of necessity of tax audit effectiveness, the situation in the country regarding the tax audit is evaluated and the ways for increasing process effectiveness are proposed, which are linked to establishment of risk identification procedures based on the analysis of financial reporting in the tax audit planning process.

# სარჩევი

გამოყენებული აბრევიატურები .....	5
შესავალი.....	6
თავი 1. საგადასახადო აუდიტის თეორიული და პრაქტიკული ასპექტები.....	10
1.1. საგადასახადო აუდიტის სამართლებრივი საფუძვლები.....	10
1.2. საგადასახადო აუდიტის მეთოდოლოგია, საერთაშორისო პრაქტიკა და არსებული გამოწვევები .....	16
თავი 2. საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის პროცესში რისკების იდენტიფიცირების მიზნით ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის გამოყენება .....	22
2.1. ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ინფორმაციის და საგადასახადო ანგარიშგების ინფორმაციის ფორმირების საფუძვლები.....	22
2.2. ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის კავშირი საგადასახადო ანგარიშგებაში წარდგენილ ინფორმაციასთან.....	37
2.3. რისკის სფეროების იდენტიფიცირების პროცედურა ფინანსური ანგარიშგების ანალიზის საშუალებით .....	41
2.4. სანიმუშო მაჩვენებლების განსაზღვრა ფინანსური ანგარიშგების ანალიზის საშუალებით .....	55
თავი 3. საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის პროცესთან დაკავშირებით არსებული გამოწვევები და პროცესის სრულყოფის მიმართულებები .....	60
3.1. საგადასახადო აუდიტის ეფექტიანობის შეფასება.....	60
3.2. საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის პროცესის სრულყოფის მიმართულებები .....	66
დასკვნა .....	68
გამოყენებული ლიტერატურის ჩამონათვალი.....	70
დანართი .....	74

## გამოყენებული აბრევიატურები

ასს - აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები

ბასს - ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები

სსკ - საქართველოს საგადასახადო კოდექსი

ფასს - ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები

IASB - ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო

IMF - საერთაშორისო სავალუტო ფონდი

OECD - ეკონომიკური თანამშრომლობის და განვითარების ორგანიზაცია

TADAT - საგადასახადო ადმინისტრაციის დიაგნოსტიკური შეფასების ინსტრუმენტი

## შესავალი

**თემის აქტუალობა.** გადასახადები სახელმწიფოს ფუნქციონირების ერთ-ერთი ფუნდამენტური საშუალებაა, რადგანაც ქვეყნის საბიუჯეტო შემოსავლების უდიდესი ნაწილის ფორმირების წყაროს სწორედ საგადასახადო შემოსავლები წარმოადგენს. ამდენად, მნიშვნელოვანია გადასახადების ადმინისტრირების სრული პროცესის იმგვარად დაგეგმვა და წარმართვა, რომ ეფექტიანად განხორციელდეს საგადასახადო შემოსავლების მობილიზება.

საგადასახადო შემოსავლების მობილიზების ხელშემწყობი ერთ-ერთი ინსტრუმენტი არის საგადასახადო კონტროლის, მათ შორის საგადასახადო აუდიტის პროცედურების განხორციელება, რაც სხვასთან ერთად, მიზნად ისახავს გადასახადის გადამხდელების მხრიდან საგადასახადო ვალდებულების შესრულებისგან თავის არიდების შემთხვევების გამოვლენას და სათანადო საპასუხო ქმედებების განხორციელებას. ამასთან, საგადასახადო კონტროლის პროცედურების ეფექტიანად წარმართვას განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება, რადგანაც საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი საგადასახადო ორგანოები სწორედ იმ საბიუჯეტო შემოსავლებიდან ფინანსდებიან, რომელთა მობილიზების მიზნითაც ხორციელდება აღნიშნული კონტროლის პროცედურები.

საგადასახადო აუდიტის პროცესის ეფექტიანად წარმართვა შეუძლებელია სათანადო დაგეგმვის გარეშე. შესაბამისად, მნიშვნელოვანია აღნიშნულ ეტაპზე იმგვარი პროცედურების განხორციელება, რომლებიც უზრუნველყოფს რისკის სფეროების იდენტიფიცირებას, რათა აუდიტორთა ძალისხმევა მიმართულ იქნეს სწორედ ამ სფეროებისკენ. აღსანიშნავია, რომ მოგების გადასახადის ე.წ. ესტონური მოდელის პირობებში საგადასახადო ორგანოს აღარ აქვს ის ინფორმაცია, რომლის წარდგენაც ხდებოდა მოგების გადასახადის წლიური დეკლარაციით. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს პრაქტიკულად აღარ აქვს ის მნიშვნელოვანი ბერკეტი, რომლის საფუძველზეც მოახდენს საწარმოს საქმიანობის შედეგების ანალიზს და სხვადასხვა გადასახადის დეკლარირებული მონაცემების ლოგიკურობის და შესაბამისობის გადამოწმებას რისკის სფეროების განსაზღვრის მიზნით.

ამასთან, შესაბამისი საკანონმდებლო რეგულაციების შემოღების შედეგად, საჯაროდ ხელმისაწვდომი გახდა საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგებები, რომელთა გამოყენებითაც საგადასახადო ორგანოს შეუძლია მიაღწიოს იმ შედეგს, რაც უპირველეს ყოვლისა გამოიხატება მოგების გადასახადის ე.წ. ესტონური მოდელის დანერგვით განპირობებული ინფორმაციული დანაკარგის კომპენსირებაში, გარდა ამისა, ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს კომპლექსურ ინფორმაციას, რომელიც საშუალებას იძლევა უფრო სრულყოფილად განისაზღვროს საგადასახადო ვალდებულებისგან თავის არიდების რისკის სფეროები.

**ნაშრომის მიზანი და ამოცანები.** ნაშრომის მიზანია საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის პროცესთან დაკავშირებული, აუდიტის მთლიანი პროცესის ეფექტიანობის ამაღლების ხელშემწყობი გზების გამოვლენა. წარმოდგენილი მიზნიდან გამომდინარე განისაზღვრა შემდეგი ამოცანები:

- საგადასახადო აუდიტის პროცესის სამართლებრივი საფუძვლების მიმოხილვა და ანალიზი;
- საგადასახადო აუდიტის პროცესის დაგეგმვასა და წარმართვასთან დაკავშირებული საერთაშორისო პრაქტიკის გაცნობა;
- ადგილობრივი საგადასახადო ორგანოების მიერ განხორციელებულ საგადასახადო აუდიტის პროცესთან დაკავშირებული ინფორმაციის მოძიება და ანალიზი;
- საგადასახადო აუდიტის ეფექტიანობის საჭიროების დამადასტურებელი მტკიცებულებების მოძიება და ანალიზი;
- საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის პროცესში განსახორციელებელი რისკის შესაფასებელი პროცედურების განსაზღვრა;
- დაგეგმვის პროცესთან დაკავშირებული პრობლემური საკითხების იდენტიფიცირება და ეფექტიანობის ამაღლების შესაძლებლობებთან დაკავშირებით რეკომენდაციების ჩამოყალიბება.

**კვლევის საგანი და ობიექტი.** კვლევის საგანს წარმოადგენს საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის პროცესში ფინანსური ანგარიშგების ანალიზის როლის განსაზღვრა.

კვლევის ობიექტია საქართველოს საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის პროცესი. ასევე, კვლევის ობიექტია საქართველოში მოქმედი სხვადასხვა დარგის საანალიზო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგებები.

**კვლევის თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძვლები.** კვლევის თეორიულ საფუძველს წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, საგადასახადო კონტროლის პროცედურებთან დაკავშირებით საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ შემუშავებული სახელმძღვანელო მითითებები, IASB-ის მიერ გამოცემული ფასს-ები, ქართველი და უცხოელი მეცნიერების მიერ თემასთან დაკავშირებით მომზადებული ნაშრომები. კვლევის პროცესში გამოყენებულია ანალიზის, სინთეზის, შედარების, რაოდენობრივი კვლევის, ინდუქციის და დედუქციის მეთოდები.

**პრობლემის კვლევის მდგომარეობა.** დღესდღეობით საგადასახადო აუდიტის პროცესთან დაკავშირებით საქართველოში ფართომასშტაბიანი კვლევა არ არის ჩატარებული. საგადასახადო კონტროლთან დაკავშირებული საკითხები შესწავლილია ქართველი მეცნიერების მიერ: ზ. როგავა, გ. ურიდია, ი. პაპასქუა და სხვა. თუმცა, საგადასახადო აუდიტთან დაკავშირებით ინფორმაცია მწირად მოიპოვება ზემოაღნიშნული მეცნიერების ნაშრომებში.

**კვლევის სიახლე.** წინამდებარე ნაშრომში წარმოდგენილია საგადასახადო აუდიტის ეფექტიანობის საჭიროების ანალიზი, მათ შორის საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკის გათვალისწინებით. ასევე, შეფასებულია საგადასახადო აუდიტთან დაკავშირებით ქვეყანაში არსებული მდგომარეობა და წარმოდგენილია პროცესის ეფექტიანობის ამაღლების რეკომენდაციები, რომლებიც უკავშირდება საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის პროცესში ფინანსური ანგარიშგების ანალიზზე დაფუძნებული რისკების იდენტიფიცირების პროცედურების გამოყენებას.

**კვლევის შეზღუდვები.** იმის გათვალისწინებით, რომ საგადასახადო აუდიტის პროცესთან დაკავშირებული პროცედურული ნორმები და სხვა შესაბამისი შიდა მარეგულირებელი დოკუმენტები არ არის საჯაროდ ხელმისაწვდომი, ამასთან, კონკრეტული საწარმოების საგადასახადო აუდიტის შედეგები განეკუთვნება სსკ-ის 39-ე მუხლით გათვალისწინებულ საგადასახადო საიდუმლოებას, ნაშრომში წარმოდგენილი



ინფორმაცია და დაშვებები სრულყოფილად არ არის გამყარებული ზემოაღნიშნული წყაროების შესაბამისი არგუმენტებით.

**ნაშრომის მოცულობა და სტრუქტურა.** წინამდებარე ნაშრომი წარმოდგენილია 79 გვერდზე. ნაშრომი შედგება შესავლის, 3 თავის, დასკვნის, გამოყენებული ლიტერატურის ჩამონათვალისა და დანართისაგან.

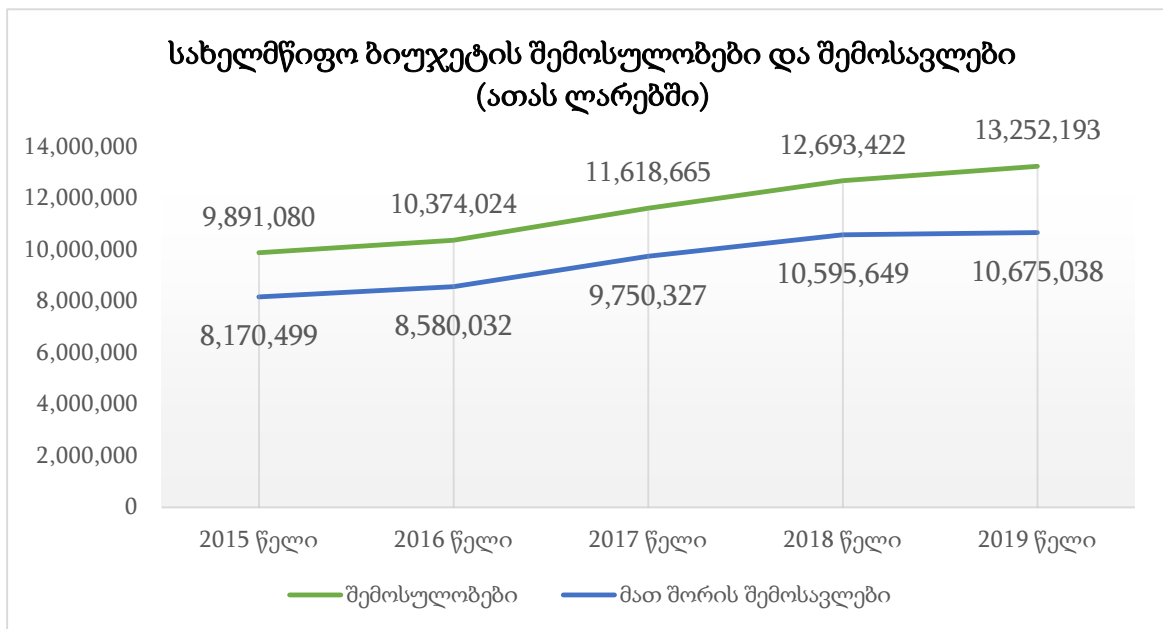
პირველ თავში მიმოხილულია საგადასახადო აუდიტის სამართლებრივი საფუძვლები და პრაქტიკული ასპექტები. მეორე თავი ეთმობა გადასახადებით დასაბეგრი ბაზის გაანგარიშების და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ინფორმაციის ფორმირების საფუძვლების მიმოხილვას, ასევე, წარმოდგენილია ანალიზი ამ ორი კატეგორიის ინფორმაციის კავშირის შესახებ. ნაშრომის მესამე თავში წარმოდგენილია საგადასახადო აუდიტის ეფექტიანობასთან მიმართებაში არსებული მდგომარეობის მიმოხილვა, ასევე, შემოთავაზებულია გზები, რომელთა მიხედვითაც შესაძლებელია საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის პროცესში რისკების იდენტიფიცირების პროცედურების საშუალებით საგადასახადო აუდიტის პროცესის ეფექტიანობის ამაღლება. დასკვნაში მოკლედ არის შეჯამებული ნაშრომში განხილული საკითხები და ასევე, წარმოდგენილია კვლევის შედეგად გამოკვეთილი, საგადასახადო აუდიტის პროცესთან დაკავშირებული სხვა საკითხები, რომლებიც შემდგომ კვლევას საჭიროებს.

# თავი 1. საგადასახადო აუდიტის თეორიული და პრაქტიკული ასპექტები

## 1.1. საგადასახადო აუდიტის სამართლებრივი საფუძვლები

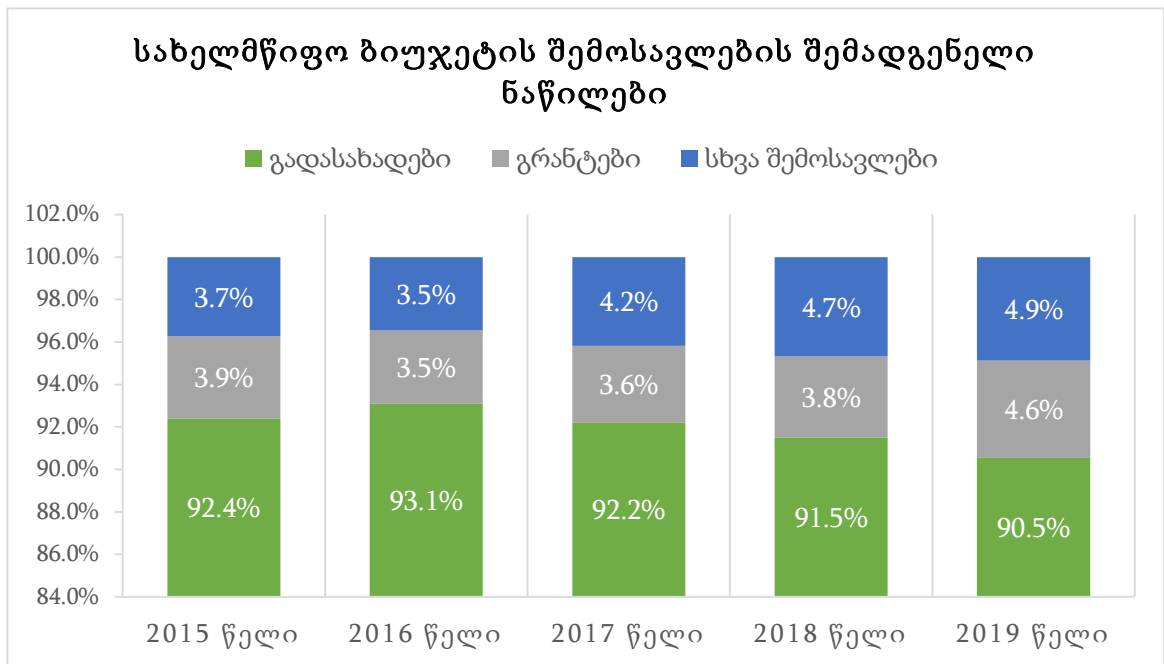
საგადასახადო შემოსავლები წარმოადგენს ქვეყნის სახელმწიფო ბიუჯეტის ფორმირების უმთავრეს წყაროს. ამას მოწმობს სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ გამოქვეყნებული მონაცემები, რომლის მიხედვითაც, 2015-2019 წლებში სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსულობების უდიდეს ნაწილს შემოსავლები წარმოადგენს, რომლის 90-93%-ს კი საგადასახადო შემოსავლები შეადგენს (იხილეთ გრაფიკი N1.1.1 და დიაგრამა N1.1.1).

გრაფიკი N1.1.1.<sup>1</sup> სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსულობები და შემოსავლები



<sup>1</sup> წყარო: ბიუჯეტის ანალიტიკური მონაცემები, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ოფიციალური ვებგვერდი [https://mof.ge/biujetis\\_analitikuri\\_monacemebi](https://mof.ge/biujetis_analitikuri_monacemebi)

დიაგრამა N1.1.1.<sup>2</sup> სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების შემადგენელი ნაწილები



საგადასახადო შემოსავლების როლის გათვალისწინებით, მნიშვნელოვანია ქვეყანაში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობა ადგენდეს როგორც დაბეგვრის ოპტიმალურ ნორმებს, ასევე, საგადასახადო შემოსავლების მობილიზების დეტალურად და სრულყოფილად გაწერილ მექანიზმებს.

სსკ-ის პირველი მუხლით განსაზღვრულია სსკ-ით რეგულირებადი სამართლებრივი ურთიერთობების ჩამონათვალი, რომელთა შორისაც არის გადასახადის გადამხდელების მხრიდან საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებული სამართლებრივი ურთიერთობების რეგულირება. სსკ ასევე იძლევა გადასახადების ადმინისტრირების დეფინიციას,<sup>3</sup> რომლის მიხედვითაც, გადასახადების ადმინისტრირება გულისხმობს გადასახადების გამოანგარიშებასთან, გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების ერთობლიობას, რომლებსაც საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საქართველოს

<sup>2</sup> წყარო: ბიუჯეტის ანალიტიკური მონაცემები, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ოფიციალური ვებგვერდი [https://mof.ge/biujetis\\_analitikuri\\_monacemebi](https://mof.ge/biujetis_analitikuri_monacemebi)

<sup>3</sup> სსკ, მუხლი 8, ნაწილი 8

საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრულია საგადასახადო კონტროლის სახეები და წარმოდგენილია საგადასახადო კონტროლთან დაკავშირებული სამართლებრივი ურთიერთობების დეტალური განმარტება.<sup>4</sup>

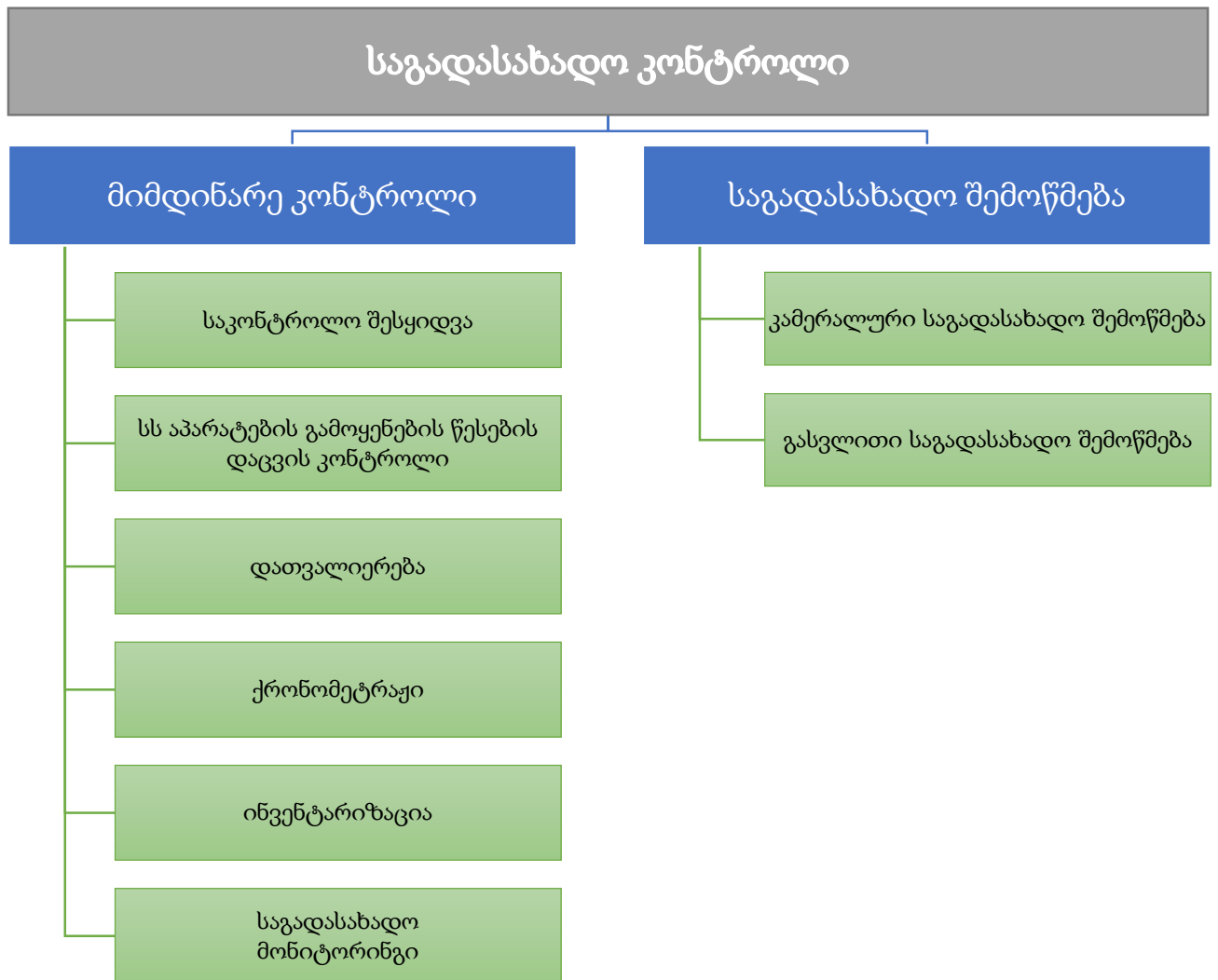
საგადასახადო კონტროლი წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოების მიერ გადასახადის გადამხდელების საგადასახადო ვალდებულებების დროულად და სრულყოფილად შესრულების შემოწმებას სხვადასხვა გზების და ფორმების გამოყენებით. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო კონტროლის მიმართ სახელმწიფოს განსაკუთრებული ყურადღება განპირობებულია ერთის მხრივ, ბიუჯეტის შევსების ფისკალური ამოცანებით, და მეორეს მხრივ - გადასახადის გადამხდელის ბუნებრივი მისწრაფებით მინიმუმამდე შეამციროს თავისი საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა (როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, წიგნი II, გვ. 12, 2017).

საგადასახადო კონტროლის მიზანს საგადასახადო შემოსავლების მობილიზებასთან ერთად წარმოადგენს ასევე საგადასახადო დისციპლინის დამყარება, გადასახადის გადამხდელების კანონმორჩილების ამაღლება და საგადასახადო სამართალდარღვევების აღმოფხვრა. აღნიშნული განსხვავებული შინაარსის და მასშტაბის მიზნების გათვალისწინებით, საგადასახადო კანონმდებლობა განსაზღვრავს საგადასახადო კონტროლის დიფერენცირებულ სახეებს და პროცედურებს. საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული კონტროლის სახეების და შესაბამისი შემადგენელი ნაწილების ჩამონათვალი წარმოდგენილია სქემაზე N1.1.1.

---

<sup>4</sup> სსკ, კარი XII. საგადასახადო კონტროლი

სქემა N1.1.1.<sup>5</sup> საგადასახადო კონტროლის სახეები



საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული კონტროლის თითოეული სახე მეტ-ნაკლებად ემსახურება კონტროლის ზემოაღნიშნული თითოეული მიზნის მიღწევას. თუმცა, კონტროლის პროცედურის შინაარსიდან და მასშტაბიდან გამომდინარე, შეიძლება ითქვას, რომ მიმდინარე კონტროლის ძირითადი დანიშნულება საგადასახადო დისციპლინის დამყარება, გადასახადის გადამხდელების კანონმორჩილების ამაღლება და საგადასახადო სამართალდარღვევების აღმოფხვრაა. ხოლო საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობის გამოვლენას, რომელმაც უნდა უზრუნველყოს საბიუჯეტო შემოსავლების მობილიზება, უმეტესწილად

<sup>5</sup> წარმოდგენილი ინფორმაცია მომზადებულია სსკ-ის 255-ე - 264-ე მუხლების მიხედვით

საგადასახადო შემოწმების პროცედურები ემსახურება. ამასთან, საგადასახადო შემოწმება, იგივე საგადასახადო აუდიტი,<sup>6</sup> მოიცავს ორ სახეს: **კამერალურს და გასვლითს.**

- **კამერალური საგადასახადო შემოწმება<sup>7</sup>** გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციების, გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო სხვა სააღრიცხვო დოკუმენტების, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის შესახებ საგადასახადო ორგანოში არსებული სხვა ინფორმაციის შემოწმებას. კამერალური საგადასახადო შემოწმება შეიძლება იყოს სრული ან თემატური. თემატური შემოწმება გულისხმობს ერთ ან რამდენიმე კონკრეტულ თემასთან დაკავშირებით საგადასახადო ვალდებულების სისწორის შემოწმებას. ამასთან, კამერალური საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოში, გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ადგილზე გაუსვლელად.

- **გასვლითი საგადასახადო შემოწმება<sup>8</sup>** გულისხმობს გადასახადის გამონგარიშებასთან დაკავშირებული დოკუმენტების სრულ ან შერჩევით შემოწმებას, ამასთან, ითვალისწინებს პროცედურების ჩატარებას გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ადგილზე. გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, როგორც წესი, მოიცავს გადამხდელის საქმიანობის სრულ შემოწმებას საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ხანდაზმულობის ვადის გათვალისწინებით, რაც შეადგენს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის საანგარიშო პერიოდის დასრულებიდან 3 კალენდარულ წელს. ამასთან, ძირითად შემთხვევებში მოწმდება სსკ-ით გათვალისწინებული ყველა შესაბამისი გადასახადის მიხედვით გამონგარიშებული და დეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულების სისწორე.

საგადასახადო შემოწმების შედეგების შესახებ დგება საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომელშიც აისახება შემოწმების პროცესში გამოვლენილი გარემოებები, შესაბამისი შეფასებები და შემოწმების შედეგად გამონგარიშებული შედეგები გადასახადის გადამხდელის მიერ დეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულების სისწორესთან

---

<sup>6</sup> წინამდებარე ნაშრომში ტერმინები „საგადასახადო შემოწმება“ და „საგადასახადო აუდიტი“ ეკვივალენტური მნიშვნელობით გამოიყენება და იგულისხმება „საგადასახადო აუდიტი“

<sup>7</sup> სსკ, მუხლი 263

<sup>8</sup> სსკ, მუხლი 264

დაკავშირებით. აღნიშნული აქტის საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს გადაწყვეტილებას გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის/არდარიცხვის შესახებ.

საგადასახადო შემოწმების სახეების მასშტაბიდან გამომდინარე, შეიძლება ითქვას, რომ გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ყველაზე კომპლექსური და ხარჯტევადი კონტროლის ფორმაა. ამდენად, სამართლიანად შეიძლება ითქვას, რომ კონტროლის ამ ფორმის ძირითადი მიზანი საბიუჯეტო შემოსავლების მობილიზების ხელშეწყობაა და იგი ნაკლებად უნდა იყოს ორიენტირებული საგადასახადო კონტროლის სხვა დანარჩენ მიზნებზე. აღნიშნულს მოწმობს ასევე ქართველი მეცნიერის, ზ. როგავას ნაშრომში წარმოდგენილი მოსაზრება:

*„გასვლითი საგადასახადო შემოწმება საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილ პირთა სამუშაო დროის მნიშვნელოვან დანახარჯებს და ამ პირთა მაღალ კვალიფიკაციას მოითხოვს. სწორედ ამიტომ, გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარება მიზანშეწონილია იმ შემთხვევაში, თუ შემოწმების შედეგად დარიცხული გადასახადის თანხები მნიშვნელოვნად აღემატება მასზე გაწეულ დანახარჯებს“* (როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, წიგნი II, გვ. 78, 2017).

ამდენად, ვინაიდან წინამდებარე ნაშრომის მიზანი საგადასახადო აუდიტის ეფექტიანობის ამაღლების გზების გამოვლენაა, ხოლო აუდიტის პროცესის ეფექტიანობა რაოდენობრივ ჭრილში მხოლოდ გასვლით საგადასახადო შემოწმებასთან მიმართებაში შეიძლება შეფასდეს, ნაშრომში აქცენტი გაკეთებული იქნება სწორედ გასვლით საგადასახადო შემოწმებასთან დაკავშირებულ საკითხებზე.

## 1.2. საგადასახადო აუდიტის მეთოდოლოგია, საერთაშორისო პრაქტიკა და არსებული გამოწვევები

სსკ-ის შესაბამისად, საქართველოში საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი ორგანოები<sup>9</sup> არიან სსიპ შემოსავლების სამსახური (შემდგომში - შემოსავლების სამსახური) და მის შემადგენლობაში შემავალი სპეციალიზებული სტრუქტურული ერთეულები, რომლებიც ასევე საგადასახადო ორგანობად განიხილებიან. საგადასახადო აუდიტის შემთხვევაში, ამგვარ ორგანოს წარმოადგენს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტი.

შემოსავლების სამსახური ზემოაღნიშნული და ასევე, სხვა ფუნქციების განხორციელებისას მოქმედებს სამსახურის მიერ შემუშავებული ნებაყოფლობითი კანონშესაბამისობის სტრატეგიის შესაბამისად. აღნიშნული სტრატეგია ითვალისწინებს კანონშესაბამისობის სხვადასხვა დონის გადამხდელებთან განსხვავებული მიდგომების გამოყენებას. ამასთან, მიდგომების შემუშავება ხდება რისკზე დაფუძნებული მიდგომით.

რისკზე დაფუძნებული მიდგომა<sup>10</sup> საგადასახადო აუდიტის ჭრილში გულისხმობს შემოწმებისთვის გადასახადის გადამხდელების შერჩევას რისკების პროგრამის საშუალებით. აღნიშნული პროგრამა მასში წინასწარ იმპლემენტირებული რისკის კრიტერიუმების საშუალებით ამუშავებს შემოსავლების სამსახურის ბაზებში არსებულ ინფორმაციას, რის საფუძველზეც გადამხდელებს ენიჭებათ რისკის ქულები. აღნიშნული ქულებით განისაზღვრება კონკრეტული გადამხდელის ან გადამხდელთა ჯგუფის რისკის დონე. ამასთან, შესაძლებელია, კონკრეტული გადამხდელი ან გადამხდელთა ჯგუფი შემოწმებისთვის შეირჩეს ინდივიდუალურად, კონკრეტული რისკის შემცველი თემის შესაბამისად.

რისკზე დაფუძნებული მიდგომის და აუდიტის პროცესის ეფექტიანობის საჭიროებაზე მიუთითებს ასევე OECD-ის, IMF-ის, მსოფლიო ბანკის და საგადასახადო სფეროს სხვა საერთაშორისო ავტორიტეტული ორგანიზაციების მიერ მომზადებული სახელმძღვანელო დოკუმენტები.

<sup>9</sup> სსკ, მუხლი 48

<sup>10</sup> საგადასახადო ვალდებულებების ნებაყოფლობითი შესრულების სტრატეგია 2015-2016, გვ. 25, სსიპ შემოსავლების სამსახური, [https://www.rs.ge/common/get\\_doc.aspx?doc\\_id=9571](https://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?doc_id=9571)



მაგალითისთვის, OECD-ის ერთ-ერთ სახელმძღვანელო მითითებაში<sup>11</sup> საგადასახადო აუდიტთან მიმართებაში აუდიტორული რისკი განმარტებულია, როგორც რისკი იმისა, რომ აუდიტორი გამოთქვამს არასწორ მოსაზრებას მაშინ, როდესაც საგადასახადო დეკლარაციაში მითითებული მონაცემები არსებითად არასწორია. ხოლო აღნიშნული რისკის შემცირებასთან დაკავშირებით განმარტებულია, რომ აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს აუდიტი იმგვარად, რომ აუდიტორული რისკი შეამციროს მოცემული აუდიტის მიზნებისთვის შესაბამის მისაღებ დაბალ დონემდე.

IMF-ის ერთ-ერთ დოკუმენტში,<sup>12</sup> რომელიც ეხება საგადასახადო აუდიტის ეფექტიან დაგეგმვას, ყურადღება გამახვილებულია აუდიტის პროცესის დაგეგმვის ეტაპის შემადგენელ საფეხურებზე, რომელთა შორისაც გადამხდელის კანონშესაბამისობის ისტორიის შესწავლის, საქმიანობის სპეციფიკის გაცნობის, შესაბამისი მარეგულირებელი ბაზის გაცნობის და სხვა ტექნიკური შინაარსის საფეხურებთან ერთად არის ძირითადი რისკების გამოვლენა და ფოკუსირება აღნიშნულ რისკებზე.

ამასთან, საგადასახადო ადმინისტრაციის დიაგნოსტიკური შეფასების ინსტრუმენტი (TADAT), რომლის საშუალებითაც IMF-ი ტექნიკური მხარდაჭერის პროგრამის ფარგლებში ახორციელებს ქვეყნების საგადასახადო ადმინისტრაციების ფუნქციონირების შეფასებას, შეფასების ერთ-ერთ გამსხვილებულ სფეროდ (POA6)<sup>13</sup> განიხილავს გადამხდელის მიერ დეკლარირებული ინფორმაციის სისწორის შემოწმების მიმართულებით არსებულ მდგომარეობას. კერძოდ, შეფასების ერთ-ერთი კრიტერიუმი (P6-16) მოიცავს შედეგ განზომილებებს:

- P6-16-1. საგადასახადო აუდიტის პროგრამის ხასიათი და მოცულობა უზუსტო ანგარიშგებების გამოსავლენად და აღმოსაფხვრელად.
- P6-16-2. დიდი მოცულობის ავტომატიზირებული ჯვარედინი შემოწმების ხარისხი საგადასახადო დეკლარაციებში მოცემული ინფორმაციის გადასამოწმებლად.

აღსანიშნავია, რომ TADAT-ით შეფასების ანგარიშის მიხედვით, რომელიც ეხება საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრაციის 2016 წელს განხორციელებულ შეფასებას,

<sup>11</sup> Guidance Note: Guidance on Test Procedures for Tax Audit Assurance, p.7, OECD, 2010

<sup>12</sup> Revenue Administration: Taxpayer Audit—Development of Effective Plans, IMF, Fiscal Affairs Department, 2010

<sup>13</sup> FIELD GUIDE, P6.16 – pp. 52-54, TADAT Secretariat, 2015

ზემოაღნიშნულ კრიტერიუმში შემოსავლების სამსახურს მიენიჭა საკმაოდ დაბალი, C შეფასება (A შეფასება არის ყველაზე მაღალი, ხოლო D შეფასება არის ყველაზე დაბალი).

აღნიშნულ ანგარიშში<sup>14</sup> წარმოდგენილია შეფასება შემოსავლების სამსახურის არსებულ პრაქტიკასთან დაკავშირებით და განმარტებულია, რომ არ ხდება აუდიტის კარგად დაგეგმვა, არ არსებობს რაიმე წლიური აუდიტის გეგმა და ამდენად, გაურკვეველია თუ როგორ ხდება რესურსების განაწილება. აღნიშნულია ასევე, რომ დაუდგენელია აუდიტის პროგრამა ფარავს თუ არა მნიშვნელოვანი გადამხდელების ნაწილს ან მიმართულია თუ არა მსხვილი კატეგორიის გადამხდელებისადმი. საგადასახადო დეკლარაციების სიზუსტის შესაფასებლად განხორციელებულ ღონისძიებებთან დაკავშირებით ანგარიშში მითითებულია, რომ არსებობს საკმარისი ხარისხის და დიდი მოცულობის მქონე მონაცემების ჯვარედინი შემოწმების მექანიზმი, რაც მოგების გადასახადის დეკლარაციების გამოყენებას ეყრდნობა, თუმცა, ყურადღება არის ასევე გამახვილებული საბანკო ანგარიშებზე ხელმისაწვდომობის შეზღუდვებით გამოწვეულ არასასურველ გავლენაზე.

რაც შეეხება საგადასახადო აუდიტის ეფექტიანობის მნიშვნელობას, შეიძლება ითქვას, რომ იგი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია იქიდან გამომდინარე, რომ საქართველოში საგადასახადო აუდიტის განმახორციელებელი ორგანოების დაფინანსების ძირითად წყაროს სახელმწიფო ბიუჯეტიდან გამოყოფილი სახსრები წარმოადგენს.<sup>15</sup> რადგანაც აღნიშნული საგადასახადო ორგანოები განეკუთვნებიან საჯარო დაწესებულებას, რომელზეც ვრცელდება სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ საქართველოს ორგანული კანონით განსაზღვრული ეფექტიანობის აუდიტის<sup>16</sup> დებულებები, ეფექტიანობა ამ შემთხვევაში და განსაკუთრებით გასვლით საგადასახადო შემოწმებასთან მიმართებაში შეიძლება განვიხილოთ, როგორც იმის შეფასება, თუ რამდენად პროდუქტიულად და ეკონომიურად არის გამოყენებული დაწესებულების საკადრო, ფინანსური და ტექნოლოგიური რესურსები.<sup>17</sup>

<sup>14</sup> Georgia - TADAT Performance Assessment Report, pp. 31-33, Imf, Fiscal Affairs Department, Washington, 2016

<sup>15</sup> საქართველოს კანონი შემოსავლების სამსახურის შესახებ, მუხლი 8, პუნქტი 1

<sup>16</sup> საქართველოს ორგანული კანონი სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ, მუხლი 2, პუნქტი „თ“

<sup>17</sup> სისტემური აუდიტის სახელმძღვანელო, გვ. 10, ჰარმონიზაციის ცენტრი, თბილისი, 2015

რამდენადაც ეფექტიანობა განისაზღვრება,<sup>18</sup> როგორც დამოკიდებულება პროგრამის/საქმიანობის შედეგად წარმოებულ საქონელს და მომსახურებას (პროდუქტს) და მათი წარმოებისთვის გამოყენებულ რესურსებს (დანახარჯს) შორის, **გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შემთხვევაში, აღნიშნული დამოკიდებულება მარტივი მოდელით შეიძლება გამოვსახოთ შემდეგნაირად:**

$$E = \frac{I}{C1+C2} \quad (1)$$

სადაც:

E – არის ეფექტიანობა;

I – არის შემოწმების შედეგად დარიცხული საგადასახადო ვალდებულება ანუ დამატებითი საბიუჯეტო შემოსავალი (აუდიტის შედეგად მიღებული პროდუქტი);

C1 – არის შემოწმებასთან დაკავშირებული ცვლადი დანახარჯები (მოცემულ შემთხვევაში, ვინაიდან პროცესი ძირითადად დაკავშირებულია ადამიანურ შრომასთან, ამ კატეგორიის დანახარჯად განიხილება მხოლოდ შრომის ანაზღაურება);

C2 – არის შემოწმებასთან დაკავშირებული მუდმივი დანახარჯები (შენობების ცვეთა, ტექნიკის და აღჭურვილობის ცვეთა, კომუნალური მომსახურების ხარჯები და სხვა).

**C1 შეიძლება განისაზღვროს შემდეგნაირად:**

$$C1 = t * R \quad (2)$$

სადაც:

t – არის შემოწმებაზე დახარჯული საათების რაოდენობა;

R – არის საათობრივი სახელფასო განაკვეთი.

---

<sup>18</sup> The Dictionary of public policy and administration, Shafritz, J. M., Westview Press, Boulder, Colorado, 2004

პირველი და მეორე ფორმულებიდან გამოდის, რომ:

$$E = \frac{I}{(t \cdot R) + C2} \quad (3)$$

ვინაიდან C2 მუდმივი სიდიდეა და საათობრივი სახელფასო განაკვეთიც (R) მუდმივი სიდიდეა დროის გარკვეული პერიოდის განმავლობაში, მე-3 ფორმულის მიხედვით გამოდის, რომ კონკრეტული შემოწმების ეფექტიანობაზე გავლენის მოხდენა შეუძლია:

- ამ შემოწმებაზე დახარჯული საათების რაოდენობას (t); და
- ამ შემოწმების შედეგად დამატებით დარიცხული საგადასახადო ვალდებულების ოდენობას (I).

ზემოაღნიშნული ორივე ცვლადის მნიშვნელობაზე პირდაპირ ახდენს გავლენას საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე რისკების იდენტიფიცირების სრულყოფილი პროცედურის არსებობა, რადგანაც:

- აღნიშნულის შედეგად განისაზღვრება პოტენციური რისკის სფეროები და რესურსი მიმართული იქნება მხოლოდ იმ სფეროებზე, რომლებიც რისკის შემცველია. აღნიშნულს შედეგად მოჰყვება შემოწმების სრულ პროცესზე დახარჯული დროის შემცირება ურისკო სფეროებზე დროის დახარჯვის აღკვეთის გზით.
- მაქსიმალურად გამოვლინდება პოტენციური რისკის სფეროები, რომელთაგანაც შეიძლება იყოს დაკავშირებული საგადასახადო ვალდებულების შემცირების შემთხვევები. აღნიშნულს შედეგად მოჰყვება შემოწმების შედეგად დარიცხული საგადასახადო ვალდებულების ოდენობის ზრდა.

რაც შეეხება დაგეგმვის პროცესში უშუალოდ რისკების შეფასების პროცედურას, აღნიშნულმა უნდა მოიცვას საგადასახადო ორგანოს ხელთ არსებული ინფორმაციის მრავალმხრივი ანალიზი, ასევე, გარე წყაროებიდან მოპოვებული შესაფერისი ინფორმაციის და გადამხდელის მიერ დამატებით წარდგენილი ინფორმაციის ანალიზი.

აღსანიშნავია, რომ შესაბამისი საკანონმდებლო რეგულაციების შემოღების შედეგად, საჯაროდ ხელმისაწვდომი გახდა საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგებები,<sup>19</sup> რომელთა გამოყენებითაც საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის პროცესში შესაძლებელია გარკვეული ანალიზური პროცედურების<sup>20</sup> განხორციელება, დაკავშირებულ მხარეებთან და არარეზიდენტ პირებთან განხორციელებული არსებითი მოცულობის ოპერაციების გამოვლენა და გარემოებების შესაბამისი სხვა პროცედურების განხორციელება, რომლებმაც, მთლიანობაში ხელი უნდა შეუწყოს არსებითი უზუსტობების რისკის სფეროების გამოვლენას.

---

<sup>19</sup> საქართველოს კანონი ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ, მუხლი 2, პუნქტი 1, ქვეპუნქტი „დ“

<sup>20</sup> ასს 520, პ. 4

## თავი 2. საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის პროცესში რისკების იდენტიფიცირების მიზნით ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის გამოყენება

### 2.1. ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ინფორმაციის და საგადასახადო ანგარიშგების ინფორმაციის ფორმირების საფუძვლები

საქართველოში ფინანსურ აღრიცხვასთან და ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საკითხები რეგულირდება ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგების და აუდიტის შესახებ საქართველოს კანონით და საქართველოს სხვა შესაბამისი ნორმატიული აქტებით.

ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგების და აუდიტის შესახებ საქართველოს კანონი სხვა საკითხებთან ერთად, ადგენს საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების და წარდგენის სამართლებრივ საფუძვლებს.<sup>21</sup> კანონის თანახმად, საქართველოში მოქმედი სუბიექტების<sup>22</sup> ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება უნდა შეესაბამებოდეს ბუღალტრული აღრიცხვის და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს. კანონის მიზნებისათვის ბუღალტრული აღრიცხვის და ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტები მოიცავს შემდეგს:

- ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS);
- მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS for SMEs);
- მეოთხე კატეგორიის საწარმოებისათვის დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტები;
- არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირებისათვის დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტები.

<sup>21</sup> საქართველოს კანონი ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ, მუხლი 1

<sup>22</sup> სუბიექტი განისაზღვრება ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ კანონის მე-2 მუხლის პირველი პუნქტის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS) და მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS for SMEs) გამოყენება სავალდებულოა შესაბამისი კატეგორიის სუბიექტებისათვის,<sup>23</sup> ხოლო რაც შეეხება აღნიშნული სტანდარტების სამოქმედოდ შემოღებას, ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგების და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური უზრუნველყოფს მათ თარგმნას ქართულ ენაზე და სამოქმედოდ შემოღებას სტანდარტების განახლებიდან 6 თვის ვადაში. თუმცა, კანონის თანახმად, სუბიექტს უფლება აქვს, სტანდარტების სამოქმედოდ შემოღებამდე გამოიყენოს აღნიშნული სტანდარტების მოქმედი, ინგლისურენოვანი რედაქცია. დღეისათვის ქვეყანაში მოქმედებს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS) 2020 წლის გამოცემის ქართულ ენაზე სამოქმედოდ შემოღების შესახებ ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის უფროსის 2020 წლის 6 მაისის №6-6 ბრძანებით ქართულ ენაზე სამოქმედოდ შემოღებული, IASB-ის მიერ მიღებული და გამოცემული ფასს-ების 2020 წლის რედაქცია, რომელთა გამოყენება სავალდებულოა 2020 წლის პირველ იანვარს და შემდგომ დაწყებული საანგარიშგებო პერიოდებისთვის.<sup>24</sup>

იმისათვის, რომ განისაზღვროს კონკრეტული მახასიათებლების მქონე სუბიექტს რომელი სტანდარტით ხელმძღვანელობის ვალდებულება აქვს, სუბიექტები იყოფა ზომითი კატეგორიების მიხედვით, ხოლო ეს დაყოფა რეგულირდება კანონით. აღნიშნული დაყოფის გათვალისწინებით, სდა-ები და პირველი კატეგორიის საწარმოები ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ფინანსურ ანგარიშგებას აწარმოებენ ფასს-ების შესაბამისად, მეორე და მესამე კატეგორიების საწარმოები ბუღალტრულ აღრიცხვას და ფინანსურ ანგარიშგებას აწარმოებენ მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ამასთანავე, მათ უფლება აქვთ, გამოიყენონ ფასს-ები, ხოლო მეოთხე კატეგორიის საწარმოები და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები ბუღალტრულ აღრიცხვას და ფინანსურ

<sup>23</sup> საქართველოს კანონი ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ, მუხლი 2, პუნქტი 1, ქვეპუნქტები „ტ“- „ქ“, „ჟ“

<sup>24</sup> იხილეთ ასევე ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS) ქართულ ენაზე სამოქმედოდ შემოღების შესახებ ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის უფროსის 2019 წლის 26 ივნისის №9-9, 2018 წლის 10 ივლისის №6-15, 2017 წლის 26 დეკემბრის №6-26 ბრძანებები

ანგარიშგებას აწარმოებენ ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის მიერ დადგენილი სტანდარტების შესაბამისად (გარდა კანონით განსაზღვრული გამონაკლისი შემთხვევებისა). საწარმოების ზომითი კატეგორიები და შესაბამისი დასაშვები სტანდარტები წარმოდგენილია ცხრილი 2.1.1-ის სახით.

*ცხრილი 2.1.1.<sup>25</sup> საწარმოების ზომითი კატეგორიები და შესაბამისი დასაშვები სტანდარტები*

საწარმოს კატეგორია	შესაბამისი სტანდარტი	სხვა დასაშვები სტანდარტი
საზოგადოებრივი დაინტერესების პირი (სდპ)	ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS)	
პირველი კატეგორიის საწარმო	ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS)	
მეორე კატეგორიის საწარმო	მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS for SMEs)	ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS)
მესამე კატეგორიის საწარმო	მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS for SMEs)	ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS)
მეოთხე კატეგორიის საწარმო	მეოთხე კატეგორიის საწარმოებისათვის დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტები	მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS for SMEs)  ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS)

<sup>25</sup> წარმოდგენილი ინფორმაცია მომზადებულია ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-8 და მე-10 პუნქტების მიხედვით



ამასთან, ვინაიდან საგადასახადო შემოსავლების უდიდესი ნაწილის ფორმირება ხდება მსხვილი მეწარმე სუბიექტების მიერ განხორციელებული შენატანებიდან, რომლებიც განეკუთვნებიან სდკ-ს და პირველ ზომით კატეგორიას, წინამდებარე ნაშრომში განხილული იქნება მხოლოდ ამ კატეგორიებისთვის შესაბამისი ფასს-ების ნორმები.

IASB-ის მიერ მიღებული და საქართველოში სამოქმედოდ შემოღებული ფასს-ები<sup>26</sup> მოიცავს ბუღალტრულ აღრიცხვასთან და ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული სტანდარტების ვრცელ ჩამონათვალს, თუმცა, საგადასახადო დეკლარაციებში ასახული მონაცემების გადამოწმების კონტექსტში ყველა მათგანი არ არის შესაფერისი. შესაბამისად, აქ ჩამოთვლილია მხოლოდ ის სტანდარტები, რომლებსაც გადამწვეტი მნიშვნელობა აქვს იმ ინფორმაციის ფორმირებისთვის, რომელიც შემდგომ უნდა იქნეს გამოყენებული საგადასახადო დეკლარაციების მონაცემების სისწორის გადამოწმების მიზნით. ეს სტანდარტებია:

- ბასს 2 - მარაგები;
- ბასს 7 - ფულადი ნაკადების ანგარიშგება;
- ბასს 16 - ძირითადი საშუალებები;
- ბასს 19 - დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები;
- ბასს 21 - უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები;
- ბასს 23 - ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები;
- ბასს 28 - ინვესტიციები მეკავშირე და ერთობლივ საწარმოებში;
- ბასს 38 - არამატერიალური აქტივები;
- ბასს 40 - საინვესტიციო ქონება;
- ბასს 41 - სოფლის მეურნეობა;
- ფასს 9 - ფინანსური ინსტრუმენტები;
- ფასს 13 - რეალური ღირებულების შეფასება;
- ფასს 15 - ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან;
- ფასს 16 - იჯარა.

---

<sup>26</sup> ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები, IASB, თარგმანი, თბილისი, 2019, <https://saras.gov.ge/ka/Ifrs>

რაც შეეხება საგადასახადო დეკლარაციებში წარდგენილი ინფორმაციის ფორმირების საფუძვლებს, ეს საფუძვლები განისაზღვრება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით,<sup>27</sup> რომელიც ამ კონტექსტში მოიცავს შემდეგს:

- საერთაშორისო ხელშეკრულებები და შეთანხმებები;
- საქართველოს საგადასახადო კოდექსი;
- საქართველოს მთავრობის დადგენილებები;
- საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებები;
- შემოსავლების სამსახურის უფროსის ბრძანებები.

მოკლედ მიმოვიხილოთ თითოეულ ძირითად გადასახადთან დაკავშირებით სსკ-ით განსაზღვრული ზოგადი მარეგულირებელი ნორმები. ამასთან, ვინაიდან წინამდებარე ნაშრომში აქცენტი კეთდება მხოლოდ სდპ-სა და პირველი კატეგორიის სუბიექტებზე, რომლებსაც წარმოადგენენ სსკ-ის შესაბამისად განსაზღვრული საწარმოები,<sup>28</sup> წარმოდგენილი იქნება მხოლოდ ამ კატეგორიის გადამხდელებისთვის შესაფერისი ნორმები.

**მოგების გადასახადი (ძველი მოდელი).** ძველი მოდელის მიხედვით, მოგების გადასახადით დასაბეგრი ბაზა არის ერთობლივ შემოსავალს და გამოსაქვით ხარჯებს შორის სხვაობა. ერთობლივი შემოსავალი განსაზღვრულია სსკ-ის 100-ე მუხლით. კერძოდ, რეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი შედგება საქართველოში არსებული წყაროდან და საქართველოს ფარგლების გარეთ მიღებული შემოსავლებისაგან, ხოლო არარეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი შედგება საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებული შემოსავლებისაგან.

საკანონმდებლო ნორმის მიხედვით, საწარმოს ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, კერძოდ:

- ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები;
- სხვა შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის ეკონომიკურ საქმიანობასთან.

---

<sup>27</sup> სსკ, მუხლი 2

<sup>28</sup> სსკ, მუხლი 21

ამავე მუხლით არის განსაზღვრული ის შემოსავლები, რომლებიც არ გაითვალისწინება ერთობლივი შემოსავლის გაანგარიშებისას. მათ შორის არის:

- სახელმწიფოსთვის ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობისათვის საქონლის უსასყიდლოდ გადაცემა ან/და მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევა;

- საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული საერთაშორისო ხელშეკრულებებით განსაზღვრული პროექტების (მათ შორის, მოსამზადებელი ეტაპის) განმახორციელებელი საჯარო სამართლის იურიდიული პირების მიერ, რომლებთანაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს გაფორმებული აქვს პროექტის განხორციელების უფლებამოსილების შესახებ ხელშეკრულება, ამ პროექტების ფარგლებში საქონლის სხვა პირებისათვის გადაცემა;

- გადასახადის გადამხდელთან გაფორმებული საგადასახადო შეთანხმების საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების (მათ შორის, საბაჟო სანქციის) შემცირებით, საგადასახადო დავალიანების ჩამოწერით, აგრეთვე სსკ-ის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე საგადასახადო სანქციისაგან გათავისუფლებით ან საქართველოს საბაჟო კოდექსის 163-ე მუხლის მე-11 ნაწილის საფუძველზე საბაჟო სანქციისაგან გათავისუფლებით მიღებული სარგებელი;

- და სხვა.

მოგების გადასახადით დასაბეგრი ბაზის გაანგარიშებისთვის მეორე მნიშვნელოვანი ელემენტია გამოსაქვითი ხარჯები. სსკ-ის 105-ე მუხლი განსაზღვრავს გამოქვითვას დაქვემდებარებული, შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯების ჩამონათვალს, რომელთა გამოქვითვის უფლებაც აქვს გადასახადის გადამხდელს შესაბამისი ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტის არსებობის შემთხვევაში.

ამასთან, სსკ-ით<sup>29</sup> განსაზღვრულია იმ ხარჯების ჩამონათვალი, რომელიც ერთობლივი შემოსავლიდან არ გამოიქვითება. მაგალითად:

- ის ხარჯები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული ეკონომიკურ საქმიანობასთან, გარდა სსკ-ის 117-ე მუხლით<sup>30</sup> გათვალისწინებული შემთხვევისა და საჯარო სამართლის იურიდიული პირის მიერ სახელმწიფოსათვის ან/და ადგილობრივი

---

<sup>29</sup> სსკ, მუხლი 106

<sup>30</sup> სსკ, მუხლი 117. საქველმოქმედო ორგანიზაციაზე გაცემული შემოწირულების გამოქვითვა

თვითმმართველობისათვის საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდების ან/და მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევის შემთხვევისა;

- გართობაზე გაწეული ხარჯები, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც გადასახადის გადამხდელი ახორციელებს გართობითი ხასიათის ეკონომიკურ საქმიანობას და ხარჯები გაწეულია ასეთი საქმიანობის ფარგლებში;

- მოგების გადასახადის ან საშემოსავლო გადასახადის გადახდისაგან გათავისუფლებული შემოსავლების მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები;

- იმ საქონელზე/მომსახურებაზე გაწეული ხარჯი, რომელიც მოგების გადასახადის მიზნებისათვის არ ითვლება მიწოდებად ან რომლის მიწოდებისას შესაბამისი შემოსავალი/საბაზრო ფასი სსკ-ის მე-100 მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად არ ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში ასახვას, გარდა იმავე ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა;

- მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირისაგან შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე გაწეული ხარჯი, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ამ სტატუსის მქონე პირის მიერ საქონლის მიწოდებით/მომსახურების გაწევით მიღებული შემოსავალი საერთო წესით იბეგრება ან საქონლის მიწოდებისას/შეძენისას გამოწერილია სასაქონლო ზედნადები/საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის დოკუმენტი;

- ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირისგან ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობის (გარდა სსკ-ის 95<sup>3</sup> მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული განაკვეთით დასაბეგრი საქმიანობისა) ფარგლებში შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე გაწეული ხარჯი.

**მოგების გადასახადი (ე.წ. ესტონური მოდელი).** მოგების გადასახადის აღნიშნული მოდელი,<sup>31</sup> რომლითაც ხელმძღვანელობენ საწარმოები, გარდა საფინანსო სექტორის საწარმოებისა, დაბეგრის ობიექტად განიხილავს:

- განაწილებულ მოგებას;
- გაწეულ ხარჯს ან სხვა გადახდას, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული არ არის;

---

<sup>31</sup> სსკ, მუხლი 97, ნაწილი 1

- უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდებას/მომსახურების გაწევას ან/და ფულადი სახსრების გადაცემას;

- სსკ-ით დადგენილ ზღვრულ ოდენობაზე მეტი ოდენობით გაწეულ წარმომადგენლობით ხარჯს.

სსკ-ის 98<sup>1</sup>-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, განაწილებულ მოგებად განიხილება მოგება, რომელიც საწარმოს მიერ მის პარტნიორზე დივიდენდის სახით, ფულადი ან არაფულადი ფორმით ნაწილდება.

სსკ-ის 98<sup>2</sup>-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ხარჯს, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული არ არის, მიეკუთვნება:

ა) ხარჯი, რომელიც დოკუმენტურად დადასტურებული არ არის, თუ ეს ვალდებულება დადგენილია სსკ-ის შესაბამისად;

ბ) ხარჯი, რომლის გაწევის მიზანი არ არის მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღება;

გ) მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირისაგან შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე გაწეული ხარჯი, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ამ სტატუსის მქონე პირის მიერ საქონლის მიწოდებით/მომსახურების გაწევით მიღებული შემოსავალი საერთო წესით იბეგრება ან საქონლის მიწოდებისას/შეძენისას გამოწერილია სასაქონლო ზედნადები/საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის დოკუმენტი;

დ) ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირისაგან ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობის (გარდა სსკ-ის 95<sup>3</sup> მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული ფიქსირებული გადასახადის განაკვეთით დასაბეგრი საქმიანობისა) ფარგლებში შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე გაწეული ხარჯი;

ე) საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წლიური პროცენტის ფარგლების ზემოთ კრედიტისათვის (სესხისათვის) გადახდილი პროცენტი;

ვ) პირის (გარდა სპეციალური სავაჭრო კომპანიისა) მიერ სპეციალური სავაჭრო კომპანიისაგან უცხოური საქონლის შესაძენად ამ საქონლის საბაჟო ღირებულებაზე მეტი

ოდენობით გაწეული ხარჯი, გარდა იმ ხარჯისა, რომელიც აღნიშნული სპეციალური სავაჭრო კომპანიისათვის გადახდებს არ უკავშირდება.

სსკ-ის 98<sup>3</sup>-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა, რომლის მიზანი არ არის მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღება, უსასყიდლოდ მიწოდებად ითვლება.

სსკ-ის 98<sup>4</sup>-ე მუხლით განსაზღვრულია ნორმები წარმომადგენლობითი ხარჯების დაბეგვრასთან დაკავშირებით. კერძოდ, მოგების გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისთვის, კალენდარული წლის განმავლობაში გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯის ზღვრული ოდენობა განისაზღვრება წინა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული შემოსავლის 1 პროცენტის ოდენობით, ხოლო თუ გაწეული ხარჯი აღემატება მიღებულ შემოსავალს – გაწეული ხარჯის 1 პროცენტის ოდენობით. ამასთან, საწარმოს დაფუძნების კალენდარულ წელს გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯის ზღვრული ოდენობა განისაზღვრება მიმდინარე კალენდარული წლის დასრულებამდე გაწეული ხარჯის მიხედვით და შეადგენს ამ ხარჯის 1 პროცენტს.

**საშემოსავლო გადასახადი (გადახდის წყაროსთან დაკავებას დაქვემდებარებული საშემოსავლო გადასახადი).** საშემოსავლო გადასახადის გადახდის წყაროსთან დაკავების შემთხვევები განისაზღვრება სსკ-ის 154-ე მუხლით. კერძოდ, აღნიშნული მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება ევალება საგადასახადო აგენტს,<sup>32</sup> რომელიც არის იურიდიული პირი, საწარმო/ორგანიზაცია ან მეწარმე ფიზიკური პირი, კერძოდ:

ა) პირი, რომელიც დაქირავებულს უხდის ხელფასს, გარდა:

ა.ა) თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის საწარმოს მიერ საქართველოს რეზიდენტი დაქირავებულისათვის გადახდილი ხელფასისა;

ა.ბ) არარეზიდენტის მიერ დაქირავებულისათვის გადახდილი ხელფასისა, როდესაც ასეთი ხარჯი არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების ხარჯებს;

ბ) პირი, რომელიც პირს უხდის პენსიას, გარდა იმ პენსიისა, რომელიც გაიცემა სახელმწიფო სოციალური უზრუნველყოფის სისტემაში;

---

<sup>32</sup> საგადასახადო აგენტი არის პირი, რომელმაც სსკ-ით დადგენილ შემთხვევაში და დადგენილი წესით უნდა შეასრულოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება. სსკ-ის მიზნებისათვის საგადასახადო აგენტი გათანაბრებულია გადასახადის გადამხდელთან (სსკ, მუხლი 20, ნაწილები 2 და 3)

გ) პირი, რომელიც იხდის სსკ-ის 134-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ გადასახდელებს;

დ) საწარმო/ორგანიზაცია ან მეწარმე ფიზიკური პირი, რომელიც გაწეული მომსახურების ღირებულებას უნაზღაურებს ფიზიკურ პირს (გარდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული ფიზიკური პირისა, ნოტარიუსისა, კერძო აღმასრულებლისა, მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირისა და ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირისა, შესაბამისი საქმიანობის ნაწილში), რომელიც ინდივიდუალურ მეწარმედ დარეგისტრირებული არ არის;

ე) წამახალისებელი გათამაშების, სამორინეს (აზარტული ტურნირის მოწყობის ნაწილში), აზარტული კლუბის (აზარტული ტურნირის მოწყობის ნაწილში), ლოტოს, ბინგოსა და ლატარიის მომწყობი პირი, რომელიც ფიზიკურ პირს უხდის მოგებას.

ვ) პირი, რომელიც პირს უხდის სტიპენდიას, გარდა სახელმწიფო სტიპენდიისა;

ზ) რეზიდენტი საწარმო, რომელიც პირს უხდის დივიდენდს;

თ) პირი, რომელიც სსკ-ის 131-ე მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევაში პირს უხდის პროცენტს;

ი) პირი, რომელიც ფიზიკურ პირს უხდის როიალტს;

ლ) „ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის 26-ე პუნქტით გათვალისწინებული საბროკერო კომპანია, გადასახადის გადამხდელად არარეგისტრირებული პირის ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციის შემთხვევაში, ასეთი რეალიზაციით მიღებული ნამეტი შემოსავლის გაცემისას;

მ) პირი, რომელიც ქონებას უსასყიდლოდ გადასცემს ფიზიკურ პირს, რომელიც ინდივიდუალურ მეწარმედ რეგისტრირებული არ არის, გარდა ამ პირის მიერ ამავე ფიზიკური პირისათვის საგადასახადო წლის განმავლობაში 1000 ლარამდე ღირებულების ქონების უსასყიდლოდ გადაცემისა;

ნ) სპეციალური სავაჭრო ზონის სტატუსის მქონე იურიდიული პირი – სსკ-ის 133<sup>1</sup> მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევებში;

ო) ტურისტული საწარმო – სსკ-ის 133<sup>2</sup> მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევაში;

პ) პირი, რომელიც სსკ-ის 133<sup>3</sup> მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევაში ფიზიკურ პირს უნაზღაურებს მისგან შეძენილი საქონლის ღირებულებას.

ამასთან, ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები განისაზღვრება სსკ-ის 101-ე მუხლით, რომლის პირველი და მეორე ნაწილების მიხედვითაც, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, მათ შორის, წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი, ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან, ხოლო სარგებლის ღირებულებად ითვლება ქვემოთ მითითებული თანხა, რომელიც მცირდება დაქირავებულის მიერ ამ სარგებლის მიღებისას დამქირავებლისათვის გადახდილი თანხით:

- დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრულ საპროცენტო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის გაცემისას – საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული საპროცენტო განაკვეთით გადასახდელი პროცენტის შესაბამისი თანხა;<sup>33</sup>

- დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის საქონლის/მომსახურების მიწოდებისას ან კომპენსაციის გარეშე გადაცემისას – ასეთი საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი;

- დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის საცხოვრებლის სარგებლობაში გადაცემისას – საიჯარო ქირის წლიური საბაზრო ღირებულება (შესაბამისი პერიოდის პროპორციულად);

- დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისთვის ან მის კმაყოფაზე მყოფთათვის განათლების მისაღებად დახმარების გაწევისას (დაქირავებულის ვალდებულებათა შესრულებასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომზადების პროგრამის ჩათვლელად) – დამქირავებლის მიერ განათლების მისაღებად გაწეული დახმარების ღირებულება;

- დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის ხარჯების ანაზღაურებისას – ანაზღაურების თანხა;

---

<sup>33</sup> საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 28 იანვრის №34 ბრძანება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის საპროცენტო განაკვეთების დამტკიცების თაობაზე, პუნქტი 1



- დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის ვალის ან ვალდებულების პატიებისას – ვალის ან ვალდებულების თანხა, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ფულადი მოთხოვნის იძულებითი გადახდევინების მიზნით საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ღონისძიებების განსახორციელებლად გასაწევი ხარჯი აღემატება ფულადი მოთხოვნის თანხას;

- დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის სიცოცხლისა და ჯანმრთელობის დაზღვევის შემთხვევაში ან საპენსიო დაზღვევის ხელშეკრულების მიხედვით სადაზღვევო პრემიის ან სხვა თანხის გადახდისას – დამქირავებლის მიერ გადახდილი სადაზღვევო პრემიის ან სხვა თანხის მოცულობა;

- სხვა შემთხვევაში – სარგებლის საბაზრო ფასი სსკ-ის მე-18 მუხლის მიხედვით.

ასევე, სსკ-ის მიხედვით, დაქირავებულის მიერ დამქირავებლის ავტომობილის პირადი სარგებლობისთვის გამოყენებით მიღებული სარგებელი განიხილება ხელფასად და იბეგრება საშემოსავლო გადასახადით.<sup>34</sup>

სსკ-ის 101-ე მუხლის მე-3 ნაწილით განსაზღვრულია ის განაცემები, რომლებიც არ შეიტანება ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავალში. ესენია:

ა) დაქირავებულისათვის გადახდილი სამივლინებო ხარჯების ანაზღაურება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული ნორმის ფარგლებში;<sup>35</sup>

ბ) წარმომადგენლობითი ხარჯების<sup>36</sup> ანაზღაურება;

გ) დამქირავებლის მიერ საცხოვრებელი ადგილიდან სამუშაო ადგილამდე ან სამუშაო ადგილიდან საცხოვრებელ ადგილამდე დაქირავებულის ორგანიზებულად გადაყვანა, თუ ამის საზოგადოებრივი ტრანსპორტის გამოყენებით განხორციელება შეუძლებელია ან თუ მგზავრობა დაქირავებულის მიერ არაგონივრული ხარჯების გაწევას ან/და არაგონივრული დროის დახარჯვას საჭიროებს;

დ) „დაგროვებითი პენსიის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად დამსაქმებლის მიერ დასაქმებულის სახელით და მის სასარგებლოდ საპენსიო ანგარიშზე განხორციელებული საპენსიო შენატანების მოცულობა, გარდა „დაგროვებითი პენსიის

<sup>34</sup> სსკ, მუხლი 101, ნაწილი 2<sup>1</sup>

<sup>35</sup> დაქირავებულისათვის გადახდილი სამივლინებო ხარჯების ნორმების განსაზღვრის შესახებ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 5 აპრილის №220 ბრძანება

<sup>36</sup> სსკ, მუხლი 8, ნაწილი 33

შესახებ“ საქართველოს კანონის 32-ე მუხლის მე-4 პუნქტით და 34-ე მუხლის მე-2 პუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

**დღ.** დღ-ით დაბეგვრის ობიექტი განსაზღვრულია სსკ-ის 160-ე მუხლით და მოიცავს შემდეგს:

- დასაბეგრი ოპერაცია;
- იმპორტი;
- ექსპორტი, რეექსპორტი;
- დროებითი შემოტანა.

სსკ-ის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, დასაბეგრი ოპერაციებია:

ა) საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა;

ბ) დღ-ით შეძენილი საქონლის/მომსახურების გამოყენება არაეკონომიკური საქმიანობისათვის (გარდა საჯარო სამართლის იურიდიული პირის მიერ სახელმწიფოსათვის ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობისათვის საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდების ან/და მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევის შემთხვევისა), თუ ამ საქონელზე/მომსახურებაზე გადამხდელმა მიიღო დღ-ის ჩათვლა;

გ) დღ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების შემთხვევაში (გარდა სსკ-ის 159-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა) საქონლის ნაშთი, რომელზედაც გადამხდელს მიღებული აქვს ჩათვლა;

დ) საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობის ძირითად საშუალებად გამოყენება;

ე) საწარმოდან ან/და ამხანაგობიდან წილის სანაცვლოდ მომსახურების ან საქონლის ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღება (ამ შემთხვევაში ქონების გამოტანა ან/და რეგისტრაცია ითვლება ამხანაგობის მიერ ქონების მიწოდებად);

ვ) სსკ-ის 115-ე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში იჯარის ხელშეკრულების ვადის გასვლისას ან ვადაზე ადრე შეწყვეტისას მოიჯარის (გარდა ამ კოდექსის 97-ე მუხლის პირველი-მე-3 ნაწილებით გათვალისწინებული პირებისა) მიერ ძირითადი საშუალებების მეიჯარისათვის დაბრუნება;

ზ) ტურისტული საწარმოს სტატუსის მოქმედების ვადის გასვლისას ან ვადაზე ადრე შეწყვეტისას სტატუსის გაუქმების მომენტი, რომლის დროსაც დასაბეგრი ოპერაციის

თანხა არის სხვაობა სსკ-ის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ღ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრულ დღგ-ისაგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ ბრუნვასა და ტურისტული საწარმოს ან/და სასტუმროს ფუნქციონირებისთვის/ოპერირებისთვის მოწვეული პირის/პირების მიერ სასტუმროს (ობიექტის/მისი ნაწილის) ფუნქციონირების შედეგად დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების (გარდა დღგ-ისაგან გათავისუფლებული ოპერაციებისა) დეკლარირებულ (მათ შორის, საგადასახადო ორგანოს მიერ აღნიშნული ობიექტის მიხედვით დამატებით დარიცხულ) თანხას შორის.

**აქციზი.** აქციზით დაბეგვრის ობიექტია:<sup>37</sup>

- დასაბეგრი ოპერაცია;
- აქციზური საქონლის იმპორტი;
- აქციზური საქონლის ექსპორტი.

სსკ-ის 184-ე მუხლის თანახმად, აქციზით დასაბეგრი ოპერაციები და დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელების მომენტი:

ა) მწარმოებლის მიერ საქართველოში წარმოებული აქციზური საქონლის მიწოდების ან/და საწარმოს საწყობიდან სარეალიზაციოდ გატანის მომენტი;

ბ) მწარმოებლის მიერ დამკვეთის ნედლეულით საქართველოში წარმოებული აქციზური საქონლის დამკვეთისათვის გადაცემის მომენტი;

გ) საკუთარი წარმოების აქციზური საქონლის არააქციზური საქონლის წარმოებისათვის გამოყენების დაწყების მომენტი;

დ) ბუნებრივი აირის (აირისებრ მდგომარეობაში) ავტოსატრანსპორტო საშუალებებისათვის მიწოდების მომენტი;

ე) საქართველოში მობილურ ან ფიქსირებულ ქსელში საერთაშორისო ზარის დასრულების მომსახურების გაწევის მომენტი;

ვ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 2401, 2403 11 000 00, 2403 19 000 00 და 2403 91 000 00 კოდებში მითითებული საქონლის მიწოდების მომენტი.

---

<sup>37</sup> სსკ, მუხლი 183

**ქონების გადასახადი.** საწარმოს ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრას ეხება სსკ-ის 201-ე მუხლი, რომლის მიხედვითაც, ქონების გადასახადის გადამხდელია:

- რეზიდენტი საწარმო – მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად ან/და საინვესტიციო ქონებად აღრიცხულ აქტივებზე, დაუმონტაჟებელ მოწყობილობებზე, დაუმთავრებელ მშენებლობაზე, აგრეთვე მის მიერ ლიზინგით გაცემულ ქონებაზე;

- არარეზიდენტი საწარმო – საქართველოს ტერიტორიაზე არსებულ, ამ მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ქონებაზე (მათ შორის, იჯარის, ქირის, უზუფრუქტის ან სხვა ამგვარი სახის ხელშეკრულების საფუძველზე გაცემულ, საქართველოს ტერიტორიაზე არსებულ ქონებაზე).

ასევე, პირი ქონების გადასახადის გადამხდელია მფლობელობაში ან/და სარგებლობაში არსებულ, გარდაცვლილი პირის სახელზე რეგისტრირებულ ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ქონებით სარგებლობა ხორციელდება იჯარის, ქირის, უზუფრუქტის ან სხვა ამგვარი სახის ხელშეკრულების საფუძველზე.

სსკ-ის 203-ე მუხლის მიხედვით, მიწაზე ქონების გადასახადის გადამხდელია პირი საგადასახადო წლის 1 აპრილის მდგომარეობით:

ა) მის საკუთრებაში არსებულ მიწაზე;

ბ) სახელმწიფო საკუთრებაში არსებულ მიწაზე, რომლითაც სარგებლობს ან რომელსაც ფლობს იგი;

გ) მის მფლობელობაში ან/და სარგებლობაში არსებულ, გარდაცვლილი პირის სახელზე რეგისტრირებულ მიწის ნაკვეთზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მიწის ნაკვეთით სარგებლობა ხორციელდება იჯარის, ქირის, უზუფრუქტის ან სხვა ამგვარი სახის ხელშეკრულების საფუძველზე.

ამასთან, გასათვალისწინებელია, რომ თითოეულ გადასახადთან მიმართებაში სსკ-ით დადგენილია შეღავათები/შეღავათიანი რეჟიმები და ასევე, შეზღუდვები, რომლებიც გარკვეული კატეგორიის გადამხდელებთან/ოპერაციებთან მიმართებაში დასაბეგრი ბაზის გაანგარიშების განსხვავებულ წესს განსაზღვრავს.

## 2.2. ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის კავშირი საგადასახადო ანგარიშგებაში წარდგენილ ინფორმაციასთან

ზემოთ ჩამოთვლილი ფასს-ების მიხედვით გაანგარიშებულ და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ მონაცემებს და საგადასახადო დეკლარაციებში<sup>38</sup> ასახულ მონაცემებს შორის აბსოლუტური შესაბამისობა ვერ იქნება მიღწეული იმის გათვალისწინებით, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა მთელ რიგ ცალკეულ ნორმებს განსაზღვრავს, რომლებიც გავლენას ახდენს ამა თუ იმ ოპერაციის შესაბამისი, საგადასახადო დეკლარაციაში ასახვას დაქვემდებარებული თანხის ოდენობაზე.

**ზემოაღნიშნულის ნიმუშად შეგვიძლია განვიხილოთ შემდეგი შემთხვევები:**

- ხელფასებთან დაკავშირებით ფასს-ები ადგენს დარიცხვის მეთოდის მიხედვით ხარჯად აღიარების მოთხოვნას, რაც გულისხმობს ხელფასის ხარჯის აღიარებას იმ საანგარიშო პერიოდში, რომელსაც მიეკუთვნება აღნიშნული ხარჯი. თუმცა, ამისგან განსხვავებით, სსკ-ის მოთხოვნების შესაბამისად,<sup>39</sup> ხელფასი ხარჯად აღიარდება საკასო მეთოდით, იმ საანგარიშო პერიოდში, როდესაც მოხდება თანხის ფაქტობრივად გადახდა.

- ამორტიზაციის ანარიცხებთან დაკავშირებით, სსკ იმპერატიულად ადგენს ნორმებს<sup>40</sup> თუ რომელი ჯგუფის აქტივს რა ვადის განმავლობაში და რა განაკვეთით უნდა დაერიცხოს ცვეთა, ხოლო ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისთვის, საწარმოს ეძლევა უფლება სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად თავად მიიღოს გადაწყვეტილება რა მეთოდით და რა სასარგებლო ვადის განმავლობაში დაარიცხავს ცვეთას კონკრეტულ აქტივს. ამასთან, სსკ-ით დაშვებულია ძირითადი საშუალებების ღირებულების სრულად გამოქვითვის<sup>41</sup> შესაძლებლობა იმ საანგარიშო პერიოდში, როდესაც ძირითადი საშუალება მიღებულ იქნა ექსპლუატაციაში, რაც ფასს-ების მიხედვით გათვალისწინებული არ არის.

<sup>38</sup> საგადასახადო დეკლარაცია არის პირის ანგარიშგება სსკ-ით დადგენილი გადასახადის გამონაგარიშების შესახებ (სსკ, მუხლი 67, ნაწილი 1)

<sup>39</sup> სსკ, მუხლი 142, ნაწილი 4, ქვეპუნქტი „ა“

<sup>40</sup> სსკ, მუხლი 111

<sup>41</sup> სსკ, მუხლი 112

▪ საინტერესოა ასევე სხვაობები შემოსავლის აღიარების მომენტთან მიმართებაში. ფასს-ების თანახმად, ამონაგები აღიარდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც დაკმაყოფილებულია შესაბამისი სტანდარტით განსაზღვრული აღიარების ყველა პირობა. თუმცა, საგადასახადო კანონმდებლობა ერთსა და იმავე ოპერაციასთან დაკავშირებულ საკომპენსაციო თანხასთან მიმართებაში, რიგ შემთხვევებში, ორგვარ მიდგომას იყენებს ერთდროულად: მოგების გადასახადით დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრის მიზნებისთვის შემოსავალი აღიარდება<sup>42</sup> იმავე პრინციპით, რასაც ითვალისწინებს ფასს-ები, თუმცა, დღგ-ის საგადასახადო ვალდებულებასთან მიმართებაში წინასწარ მიღებული საკომპენსაციო თანხა/თანხის ნაწილი<sup>43</sup> (ე.წ. ავანსი) ჩაირთვება დღგ-ით დასაბეგრ ბრუნვაში იმ საანგარიშო პერიოდში, როდესაც მოხდება თანხის ფაქტობრივად მიღება,<sup>44</sup> მიუხედავად იმისა, რომ მოგების გადასახადის გაანგარიშების და ფასს-ების მიზნებისთვის აღნიშნული თანხა ჯერ არ აკმაყოფილებს შემოსავლად აღიარების კრიტერიუმებს.

▪ სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებულ დანახარჯებთან დაკავშირებით ფასს-ები უშვებს სრულად აღიარებას პერიოდის ხარჯად ან დაექვემდებარება სრულად კაპიტალიზებას ბასს 23-ის შესაბამისად, ხოლო სსკ-ის მიზნებისთვის, სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების ხარჯად აღიარების ზღვრული ნორმა დადგენილია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 28 იანვრის №34 ბრძანებით.

▪ გასათვალისწინებელია ასევე საერთაშორისო შეთანხმებები და ხელშეკრულებები, რომლებიც გავლენას ახდენენ საქართველოში გადასახადებით დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრაზე. მაგალითად, ფიზიკური პირისთვის გადახდილი ხელფასი ფასს-ების მიხედვით ჩვეულებრივ დაექვემდებარება ხელფასის ხარჯად აღიარების კრიტერიუმს, თუმცა, ამის მიუხედავად, საგადასახადო ანგარიშგების მიზნებისთვის არ წარმოშობს საშემოსავლო გადასახადის წყაროსთან დაკავების ვალდებულებას იმ შემთხვევაში, თუ აღნიშნული პირი უფლებამოსილია ისარგებლოს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 28 დეკემბრის №633 ბრძანებით დამტკიცებული „ორმაგი დაბეგვრის

<sup>42</sup> სსკ, მუხლები 140 და 141

<sup>43</sup> სსკ, მუხლი 161, ნაწილი 1, ქვეპუნქტი „ა.ბ.დ“

<sup>44</sup> გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია, მუხლი 48<sup>1</sup>

თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებით განსაზღვრული საგადასახადო შეღავათით სარგებლობისა და არარეზიდენტისათვის საქართველოში გადახდილი გადასახადის დაბრუნების წესით“ გათვალისწინებული შეთავაზებით.

პრაქტიკაში მრავლად წარმოიშობა განხილული შემთხვევების მსგავსი სხვაობები, თუმცა, ამის მიუხედავად, მაინც არსებობს მჭიდრო კავშირი ფასს-ების მიხედვით გაანგარიშებულ და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ მონაცემებს და საგადასახადო ანგარიშგებაში წარსადგენ მონაცემებს შორის, ვინაიდან გადასახადებით დასაბეგრი ბაზის გაანგარიშების ზოგადი წესი ოპერაციების კლასიფიკაციისას ფასს-ებთან მიახლოებულ ნორმებს იყენებს. ამასთან, სხვაობების ოდენობაზე და ხასიათზე გავლენას იქონიებს საწარმოს საქმიანობის ტიპი და ბიზნესპროცესების შინაარსი.

*მაგალითად, საკვები პროდუქტებით საცალოდ მოვაჭრე საწარმოს დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა მოცემული საანგარიშო პერიოდის მიხედვით, მოსალოდნელია, რომ ფასს 15-ის შესაბამისად აღიარებას დაქვემდებარებული შემოსავლის ტოლი იქნება, მაშინ, როდესაც სამშენებლო კომპანიის დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა ე.წ. ავანსების დაბეგვრის გამო მშენებლობის საწყის სტადიაზე ფასს 15-ის შესაბამისად აღიარებას დაქვემდებარებულ შემოსავალზე მნიშვნელოვნად მეტი იქნება, ხოლო მშენებლობის დასრულების სტადიაზე პირიქით, მოხდება შემოსავლის აღიარება და ამასთან, დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა ამ პერიოდში აღიარებულ შემოსავალთან შედარებით გაცილებით ნაკლები იქნება.*

ამდენად, ფინანსური ანგარიშგების მონაცემების საგადასახადო დეკლარაციების მონაცემებთან შედარება შესაძლებელია და ღირებული ინფორმაციის მომცემია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ანალიზის საწყის ეტაპზე განისაზღვრება საწარმოს საქმიანობის სფერო და ინდივიდუალური მახასიათებლები და ამ კონტექსტის გათვალისწინებით განისაზღვრება ორი წყაროს ინფორმაციას შორის ლოგიკური სხვაობების დასაშვები საზღვრები.

რაც შეეხება იმას, თუ რომელი ფასს-ის შესაბამისი მონაცემი რომელ გადასახადს შეიძლება დაუკავშირდეს, აღნიშნული ინფორმაცია შეჯამებული სახით წარმოდგენილია ცხრილი N2.2.1-ის სახით.

**ცხრილი N2.2.1. გადასახადის თანხის გამოსათვლელი მონაცემების და ფასს-ების კავშირი**

გადასახადი და ამ გადასახადის თანხის გამოსაანგარიშებლად საჭირო მონაცემი	მოგების გადასახადი (მგელი მოდელი)		მოგების გადასახადი (ახალი მოდელი)	საშემოსავლო გადასახადი		დღგ	აქციზი	ქონების გადასახადი
	ერთობლივი შემოსავალი	გამოსაქვითი ხარჯი	დაბეგვრის ობიექტი	ხელფასი	არარეზიდენტის დაბეგვრა	დასაბეგრი ბრუნვა/ ჩასათვლელი დღგ	დაბეგვრის ობიექტი/ ჩასათვლელი აქციზი	დაბეგვრის ობიექტი/ დასაბეგრი ზაზა
მონაცემთან დაკავშირებული ფასს								
ზასს 2 - მარაგები	✓	✓				✓	✓	
ზასს 7 - ფულადი ნაკადების ანგარიშგება	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓
ზასს 16 - ძირითადი საშუალებები		✓				✓		✓
ზასს 19 - დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოები		✓		✓	✓			
ზასს 21 - უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები	✓	✓			✓			
ზასს 23 - ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები		✓	✓		✓			✓
ზასს 28 - ინვესტიციები მეკავშირე და ერთობლივ საწარმოებში	✓					✓		✓
ზასს 38 - არამატერიალური აქტივები		✓						
ზასს 40 - საინვესტიციო ქონება	✓	✓						✓
ზასს 41 - სოფლის მეურნეობა	✓	✓				✓		✓
ფასს 9 - ფინანსური ინსტრუმენტები	✓	✓	✓		✓			
ფასს 13 - რეალური ღირებულების შეფასება	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
ფასს 15 - ამონაგები მოხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან	✓					✓	✓	
ფასს 16 - იჯარა	✓	✓	✓		✓	✓		✓



### 2.3. რისკის სფეროების იდენტიფიცირების პროცედურა ფინანსური ანგარიშგების ანალიზის საშუალებით

საგადასახადო აუდიტის პროცესში საგადასახადო დეკლარაციებში ასახული მონაცემების სისწორის შემოწმების მიზნით ჩატარებული პროცედურები შესაძლებელია ითვალისწინებდეს დარგისთვის დამახასიათებელი ზოგადი მონაცემების ანალიზს, საგადასახადო ორგანოს ხელთ არსებული ინფორმაციის ანალიზს, საწარმოსგან გამოთხოვილი ინფორმაციის ანალიზს და ა.შ.

ამასთან, მნიშვნელოვანია საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების ანალიზიც, რადგანაც, როგორც ასს 500-ში<sup>45</sup> არის აღწერილი, ინფორმაციის სანდოობა იზრდება თუ ის მოპოვებულია გარე წყაროდან. ამ შემთხვევაში, საწარმოს მიერ წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგება, განსაკუთრებით კი აუდირებული ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება განვიხილოთ გარე წყაროდან მოპოვებულ ინფორმაციად. აღნიშნული გამომდინარეობს იქიდან, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული და წარდგენილია საგადასახადო ანგარიშგების მიზნებისგან დამოუკიდებლად და მეტიც, ამ ორი ტიპის ანგარიშგების შინაარსიდან და ანგარიშგების წარდგენის მოსალოდნელი შედეგებიდან გამომდინარე, საგადასახადო ანგარიშგების სისწორის შესამოწმებლად ფინანსური ანგარიშგება სანდო წყაროს წარმოადგენს შემდეგი მიზეზების გამო:

- ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლების მიხედვით განსაზღვრული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზნიდან<sup>46</sup> გამომდინარე, იგი განკუთვნილია ძირითადი მომხმარებლებისთვის, რომლებიც არიან სესხის გამცემები და პოტენციური ინვესტორები. ამდენად, საწარმოსთვის სასურველია, საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგება ხელსაყრელ, კარგ მაჩვენებლებს ასახავდეს.
- საგადასახადო ანგარიშგების მიზანი არის საგადასახადო ორგანოს წინაშე ანგარიშგება, რის შედეგადაც განისაზღვრება საწარმოს საგადასახადო ვალდებულება. ამდენად, საწარმოს ლოგიკური ინტერესი შეიძლება იყოს

<sup>45</sup> ასს 500, გ31

<sup>46</sup> ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები, მ2

დეკლარაციაში ისეთი მონაცემების ასახვა, რასაც შედეგად მოჰყვება მცირე საგადასახადო ვალდებულება.

ამდენად, ამ ორი ურთიერთსაწინააღმდეგო მიზნიდან გამომდინარე, რადგანაც საწარმოს მიერ წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგება მოსალოდნელია, რომ უფრო შესაბამის და სამართლიან ინფორმაციას ასახავს, მაღალი სანდოობის მტკიცებულებად შეიძლება განვიხილოთ საწარმოს საგადასახადო ვალდებულების სისწორის განსაზღვრის მიზნებისთვის.

წინა ქვეთავებში განხილული საკთხების თვალსაჩინოდ წარმოგენის მიზნით, სხვადასხვა დარგის საანალიზო საწარმოების<sup>47</sup> ფინანსური ანგარიშგებების გამოყენებით განვიხილოთ საგადასახადო ვალდებულების შემცირების რისკების იდენტიფიცირების პროცედურა. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ კონკრეტული დარგის საწარმოებისთვის სხვადასხვა მონაცემი იქნება განმსაზღვრელი და აუცილებელია ანალიზის დაწყებამდე სრულყოფილად მოხდეს სფეროს სპეციფიკის გააზრება და საწარმოს ბიზნესმოდელის შესახებ ზოგადი წარმოდგენის შექმნა.

**მაგალითი N1.** სამშენებლო სექტორის საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე რისკების იდენტიფიცირების პროცედურის შედეგად გამოვლენილი რისკის სფეროების შესახებ ინფორმაცია წარმოდგენილია ცხრილების N2.3.1, N2.3.2 და N2.3.3-ის სახით.

---

<sup>47</sup> იმის გათვალისწინებით, რომ შესაძლოა, განხილულ საწარმოებთან მიმართებაში საგადასახადო ორგანოს პოზიცია დაემთხვეს ნაშრომში განხილულ მოსაზრებებს, საწარმოების დასახელებები არ არის წარმოდგენილი

**ცხრილი N2.3.1.<sup>48</sup> საანალიზო საწარმო 1. სამშენებლო კომპანიის სრული შემოსავლის ანგარიშგება**

სრული შემოსავლის ანგარიშგება 31 დეკემბრით დასრულებული წლისთვის (ათას ლარში)				
		2018	2017	განმარტება
▲	მარაგებად კლასიფიცირებული უძრავი ქონების გაყიდვით მიღებული შემოსავალი	54,834	54,276	ძირითად საქმიანობას უკავშირდება, შესაბამისად, რისკის სფეროა დღგ-ის მიზნებისთვის, თუმცა, თუ მშენებლობა დასრულების სტადიაზე, მნიშვნელოვნად მცირე დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა შესაძლოა გადასახადების შემცირებით არ იყოს გამოწვეული
	მარაგებად კლასიფიცირებული გაყიდული უძრავი ქონების თვითღირებულება	-47,710	-50,244	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>მარაგებად კლასიფიცირებული უძრავი ქონების გაყიდვით მიღებული საერთო მოგება</b>	<b>7,124</b>	<b>4,032</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	მშენებარე საინვესტიციო ქონების გადაფასების შედეგად მიღებული წმინდა მოგება	222	4,572	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>გადაფასების შედეგად მიღებული წმინდა შემოსულობა</b>	<b>222</b>	<b>4,572</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
▲	სხვა ზოგადი და ადმინისტრაციული ხარჯები	-16	-13	შესაძლოა წარმოშვას მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი და სამშენებლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი
▲	მარკეტინგისა და რეკლამის ხარჯი	-903	-2,039	შესაძლოა წარმოშვას მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი
	მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალი	-65	-103	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
▲	სხვა შემოსავალი	67	-	შესაძლოა წარმოშვას დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა
	<b>საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული მოგება</b>	<b>6,429</b>	<b>6,449</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	ეფ. საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებით გაანგარიშებული საპროცენტო შემოსავალი	5,408	3,778	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	წმინდა საკურსო ზარალი	-244	-231	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>მოგება მოგების გადასახადის ხარჯამდე</b>	<b>11,593</b>	<b>9,996</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	მოგების გადასახადის ხარჯი	-	-	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
■	<b>წლის მოგება</b>	<b>11,593</b>	<b>9,996</b>	შესაძლოა გავლენა იქონიოს მოგების გადასახადზე
	<b>სხვა სრული შემოსავალი, რომლის შემდეგ პერიოდებზე მოგებად ან ზარალად რეკლასიფიცირება არ ხდება</b>			
	საკურსო სხვაობა ოპერაციების წარსადგენ ვალუტაში გადაანგარიშებისას	1,677	2,449	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>წლის მთლიანი სრული შემოსავალი</b>	<b>13,270</b>	<b>12,445</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს

*შენიშვნა: სიმბოლო ▲ აღნიშნავს მაღალი რისკის სფეროს, სიმბოლო ■ აღნიშნავს დაბალი რისკის, მაგრამ საყურადღებო სფეროს*

<sup>48</sup> ცხრილში წარმოდგენილი მონაცემები, გარდა განმარტების სვეტში წარმოდგენილი ინფორმაციისა, აღებულია ანგარიშგების ვებგვერდზე - <https://reportal.ge/> გამოქვეყნებული შესაბამისი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგებიდან

**ცხრილი N2.3.2.<sup>49</sup> საანალიზო საწარმო 1. სამშენებლო კომპანიის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება**

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება 31 დეკემბრის მდგომარეობით (ათას ლარში)				
		2018	2017	განმარტება
	<b>აქტივები</b>			
	<b>გრძელვადიანი აქტივები</b>			
▲	მშენებარე საინვესტიციო ქონება	7,553	7,095	შესაძლოა წარმოშვას ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი
▲	გაცემული გრძელვადიანი სესხები	-	44,994	შესაძლოა წარმოშვას მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი
		<b>7,553</b>	<b>52,089</b>	
	<b>მოკლევადიანი აქტივები</b>			
	მარაგებად კლასიფიცირებული უძრავი ქონება	7,096	16,339	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
▲	გადახდილი ავანსები და სხვა აქტივები	4,353	12,792	შესაძლოა წარმოშვას მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი (ოფშორი)
▲	გაცემული მოკლევადიანი სესხები	60,648	13,868	შესაძლოა წარმოშვას მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი
	სავაჭრო და სხვა დებიტორული დავალიანება	364	-	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	ვადიანი დეპოზიტები საკრედიტო დაწესებულებებში	241	-	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	ნაღდი ფულის ნაშთი ბანკში	1,108	4,796	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
		<b>73,810</b>	<b>47,795</b>	
	<b>სულ აქტივები</b>	<b>81,363</b>	<b>99,884</b>	
	<b>ლიაბილიტები</b>			
	საკუთარი კაპიტალი			არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	საწესდებო კაპიტალი	39,067	44,286	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	დამატებით შეტანილი კაპიტალი	3,457	3,457	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	საკურსო სხვაობის რეზერვი	8,208	6,531	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
■	გაუნაწილებელი მოგება	21,169	9,576	შესაძლოა გავლენა იქონიოს მოგების გადასახადზე
	<b>მთლიანი სააქციო კაპიტალი</b>	<b>71,901</b>	<b>63,850</b>	
	<b>მოკლევადიანი ვალდებულებები</b>			
■	გადავადებული შემოსავალი	7,616	31,034	შესაძლოა შეუდარდეს დღგ-ის დეკლარირებულ ბრუნვას
	სავაჭრო და სხვა კრედიტორული დავალიანება	1,811	4,982	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	სხვა ვალდებულებები	35	18	პირდაპირ არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს, ამასთან არაარსებითი თანხაა
		<b>9,462</b>	<b>36,034</b>	
	<b>სულ ვალდებულებები</b>	<b>9,462</b>	<b>36,034</b>	
	<b>სულ საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები</b>	<b>81,363</b>	<b>99,884</b>	

*შენიშვნა: სიმბოლო ▲ აღნიშნავს მაღალი რისკის სფეროს, სიმბოლო ■ აღნიშნავს დაბალი რისკის, მაგრამ საყურადღებო სფეროს*

<sup>49</sup> ცხრილში წარმოდგენილი მონაცემები, გარდა განმარტების სვეტში წარმოდგენილი ინფორმაციისა, აღებულია ანგარიშგების ვებგვერდზე - <https://reportal.ge/> გამოქვეყნებული შესაბამისი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგებიდან

**ცხრილი N2.3.3.<sup>50</sup> საანალიზო საწარმო 1. სამშენებლო კომპანიის ფულადი ნაკადების მოძრაობის ანგარიშგება**

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება 31 დეკემბრით დასრულებული წლისთვის (ათას ლარში)			
	2018	2017	განმარტება
<b>საოპერაციო საქმიანობა</b>			
მოგება მოგების გადასახადის ხარჯამდე	11,593	9,996	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
<i>არაფულადი კორექტირებები, რომელთა მიზანაც გადასახადით დასაბეგრი მოგებისა და საბრუნავ კაპიტალში ცვლილებების შესვლამდე არსებული საოპერაციო მოგების შესაბამისობაში მოყვანაა</i>			
მშენებარე საინვესტიციო ქონების გადაფასების შედეგად მიღებული წმინდა მოგება	-222	-4,572	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
საკურსო სხვაობით გამოწვეული ზარალი	244	231	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალი	65	103	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
ფინანსური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი	-5,408	-3,778	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
<b>ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან საბრუნავ კაპიტალში ცვლილებებამდე</b>	<b>6,272</b>	<b>1,980</b>	
ცვლილება მარაგებად კლასიფიცირებულ უძრავ ქონებაში	8,754	17,186	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
■ ცვლილება გადავადებულ შემოსავალში	-23,418	171	შესაძლოა შეუდარდეს დღე-ით დასაბეგრ დეკლარირებულ ბრუნვას
▲ ცვლილება გადახდილ ავანსებსა და სხვა მოკლევადიან აქტივებში	8,439	7,739	შესაძლოა წარმოშვას მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი ან/და ჩასათვლელი თანხა (ოფშორი)
■ ცვლილება სავაჭრო და სხვა კრედიტორულ დავალიანებაში	-3,154	1,528	შესაძლოა წარმოშვას მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი (დაუკავშირებელი ხარჯი, წარმომადგენლობითი ხარჯი)
<b>საოპერაციო საქმიანობაში გამოყენებული ფულადი ნაკადები</b>	<b>-3,107</b>	<b>28,604</b>	
▲ გადახდილი პროცენტი	-172	-2,645	შესაძლოა წარმოშვას საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი, თუ გადახდა უკავშირდება ფ.პ-ს ან/და არარეზიდენტს
მიღებული პროცენტი	303	1,561	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
<b>საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი ნაკადები</b>	<b>-2,976</b>	<b>27,520</b>	
<b>საინვესტიციო საქმიანობა</b>			
ვადიანი დეპოზიტები საკრედიტო დაწესებულებებში	-241	-	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს

<sup>50</sup> ცხრილში წარმოდგენილი მონაცემები, გარდა განმარტების სვეტში წარმოდგენილი ინფორმაციისა, აღებულია ანგარიშგების ვებგვერდზე - <https://reportal.ge/> გამოქვეყნებული შესაბამისი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგებიდან

	მშენებარე საინვესტიციო ქონებაზე გაწეული კაპიტალური დანახარჯები	-	-976	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
▲	გაცემული სესხების დაფარვებიდან მიღებული შემოსავალი	5,169	12,139	შესაძლოა წარმოშვას მოგების გადასახადის ჩასათვლელი თანხა
▲	სესხების გაცემა	-25	-41,917	შესაძლოა წარმოშვას მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი
	<b>საინვესტიციო საქმიანობაში გამოყენებული წმინდა ფულადი ნაკადები</b>	<b>4,903</b>	<b>-30,754</b>	
	<b>ფინანსური საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადები</b>			
	საწესდებო კაპიტალის გაზრდა	-	16,881	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	საწესდებო კაპიტალის შემცირება	-5,219	-	შესაძლოა წარმოშვას მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი
	აღებული სესხები	4,648	-	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	ნასესხები სახსრების დაფარვა	-4,988	-24,086	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>ფინანსური საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი ნაკადები</b>	<b>-5,559</b>	<b>-7,205</b>	
	სავალუტო კურსის ცვლილების გავლენა ფულად სახსრებსა და მათი ეკვივალენტებზე	-56	55	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების წმინდა კლება</b>	<b>-3,688</b>	<b>-10,384</b>	
	ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები 1 იანვრის მდგომარეობით	4,796	15,180	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
■	<b>ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები 31 დეკემბრის მდგომარეობით</b>	<b>1,108</b>	<b>4,796</b>	უნდა შეუდარდეს საბანკო ანგარიშზე/სალაროში ნაშთს და შესაძლოა წარმოშვას საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი

*შენიშვნა: სიმბოლო ▲ აღნიშნავს მაღალი რისკის სფეროს, სიმბოლო ■ აღნიშნავს დაბალი რისკის, მაგრამ საყურადღებო სფეროს*

როგორც მაგალითი N1-დან ჩანს, საკმაოდ ბევრი და ამასთან, თანხობრივად არსებითი სფეროს გადამოწმება შეიძლება ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის და საგადასახადო დეკლარაციებში ასახული ინფორმაციის შედარების საფუძველზე.

გამოვლენილი რისკის სფეროები უკავშირდება მოცემული საწარმოს საქმიანობის სფეროს გათვალისწინებით მაღალი რისკის შემცველ ოპერაციებს, კერძოდ:

- საწარმოს ძირითად საქმიანობას;
- ფინანსური ინსტრუმენტებით განხორციელებულ ოპერაციებს;
- ოპერაციებს, რომლებიც, სავარაუდოა, რომ დაკავშირებულია არარეზიდენტ პირებთან ან/და ფიზიკურ პირებთან.

აღსანიშნავია, რომ ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის, როგორც სარწმუნო წყაროს გამოყენების გარეშე, მოცემული საწარმოს მასშტაბის საქმიანობასთან

დაკავშირებული საგადასახადო ვალდებულების სისწორის გადამოწმების მიზნით განსახორციელებელი პროცედურები, მათ შორის, დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის სისწორის განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების და შესაბამისი ავანსის ანგარიშ-ფაქტურების გადამოწმება, საკმაოდ დიდ დროით დანახარჯთან არის დაკავშირებული. ამასთან, არარეზიდენტებთან განხორციელებული ოპერაციები, შესაძლოა, სრულიად უყურადღებოდ დარჩეს, რადგანაც ამგვარ ოპერაციებთან დაკავშირებით ხშირ შემთხვევებში, საგადასახადო ორგანოსთვის ხელმისაწვდომი არანაირი მტკიცებულება არ იქმნება.

**მაგალითი N2.** სასტუმრო მომსახურების სექტორის საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების საშუალებით რისკების იდენტიფიცირების პროცედურის შედეგად გამოვლენილი რისკის სფეროების შესახებ ინფორმაცია წარმოდგენილია ცხრილების N2.3.4, N2.3.5 და N2.3.6-ის სახით.

**ცხრილი N2.3.4.<sup>51</sup> საანალიზო საწარმო 2. სასტუმროს სრული შემოსავლის ანგარიშგება**

სრული შემოსავლის ანგარიშგება 2018 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლისთვის (ლარში)				
		2018	2017	განმარტება
▲	სასტუმროს მომსახურებიდან მიღებული შემოსავალი	6,415,236	5,998,945	რისკის სფეროა, რადგანაც ძირითად საქმიანობას უკავშირდება, ამასთან, შესაძლოა ნაწილობრივ გათავისუფლებული იყოს დღგ-ისგან. უნდა შეუდარდეს დღგ-ით დასაბეგრ ბრუნვას როგორც მთლიანობაში, ასევე, მის შემადგენელ ნაწილებს (18%-ით დასაბეგრი და გათავისუფლებული ბრუნვები)
▲	სამედიცინო-გამაჯანსაღებელი საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი	5,290,791	4,376,185	რისკის სფეროა, რადგანაც, შესაძლოა, დღგ-ისგან გათავისუფლებულ ბრუნვად იყოს განხილული და რეალურად არ აკმაყოფილებდეს ამგვარად მიჩნევის კრიტერიუმებს
■	სხვა შემოსავალი ვაჭრობიდან	198,022	155,032	არაარსებითია, თუმცა, სხვა თანხებთან ერთად უნდა შეუდარდეს დღგ-ით დასაბეგრ ბრუნვას
■	<b>სულ შემოსავალი</b>	<b>11,904,050</b>	<b>10,530,161</b>	პირდაპირ არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს, თუმცა, შესაძლებელია

<sup>51</sup> ცხრილში წარმოდგენილი მონაცემები, გარდა განმარტების სვეტში წარმოდგენილი ინფორმაციისა, აღებულია ანგარიშგების ვებგვერდზე - <https://reportal.ge/> გამოქვეყნებული შესაბამისი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგებიდან

				საკონტროლოდ შეუდარდეს დღგ-ით დასაბეგრ მთლიან ბრუნვას
▲	გაწეული მომსახურებისა და რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	(5,225,339)	(4,185,973)	რისკის სფეროა, რადგანაც უკავშირდება დღგ-ის ჩასათვლელ თანხას და მოიცავს სრულ თვითღირებულებას, რომლის ნაწილიც შესაძლოა დღგ-ისგან ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ ბრუნვასთან იყოს დაკავშირებული
▲	ადმინისტრაციული ხარჯები	(453,215)	(291,360)	შესაძლოა წარმოშვას საშემოსავლო გადასახადით (ხელფასები და მომსახურება) და მოგების გადასახადით (წარმომადგენლობითი ხარჯი და ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაუკავშირებელი ხარჯი) დაბეგვრის ობიექტი
	ცვეთა და ამორტიზაცია	(1,364,209)	(1,356,295)	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
▲	სხვა საოპერაციო ხარჯი	(1,815,527)	(1,511,125)	შესაძლოა წარმოშვას საშემოსავლო გადასახადით (ხელფასები და მომსახურება) და მოგების გადასახადით (წარმომადგენლობითი ხარჯი და ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაუკავშირებელი ხარჯი) დაბეგვრის ობიექტი
	<b>საოპერაციო მოგება</b>	<b>3,045,760</b>	<b>3,185,409</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
▲	არასაოპერაციო შემოსავალი	712,623	991,790	უნდა შეუდარდეს დღგ-ით დასაბეგრ ბრუნვას
	კურსთაშორისი სხვაობიდან მიღებული წმინდაშემოსულობა/ზარალი	(267,942)	(259,797)	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
■	საპროცენტო ხარჯი	(535,783)	(546,369)	შესაძლოა წარმოშვას საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი თუ გადახდა უკავშირდება არარეზიდენტ პირს
	<b>მოგება/(ზარალი) მოგების გადასახადის ხარჯამდე</b>	<b>2,954,657</b>	<b>3,371,033</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	მოგების გადასახადის ხარჯი	(340,393)	-	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
■	<b>მოგება/(ზარალი)</b>	<b>2,614,263</b>	<b>3,371,033</b>	პირდაპირ არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს, თუმცა, შესაძლოა გავლენა იქონიოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტზე

*შენიშვნა: სიმბოლო ▲ აღნიშნავს მაღალი რისკის სფეროს, სიმბოლო ■ აღნიშნავს დაბალი რისკის, მაგრამ საყურადღებო სფეროს*



ცხრილი N2.3.5.<sup>52</sup> საანალიზო საწარმო 2. სასტუმროს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება 2018 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლისთვის (ლარში)			
	2018	2017	განმარტება
<b>აქტივები</b>			
<b>მიმდინარე აქტივები</b>			
ფული და ფულის ეკვივალენტები	120,477	159,050	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
■ გადახდილი ავანსები	59,148	65,650	შესაძლოა წარმოშვას მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი თუ გადახდა უკავშირდება შეღავათიანი დაბეგვრის რეჟიმის მქონე ქვეყნის რეზიდენტ საწარმოს
სავაჭრო და სხვა დებიტორული დავალიანება	221,816	384,347	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
სხვა მისაღები შემოსავალი	65,534	61,722	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
საგადასახადო აქტივი	125,626	390,791	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
▲ მარაგები	1,266,759	1,943,161	შესაძლოა სხვა მონაცემებთან ერთად შეუდარდეს დღგ-ის ჩასათვლელ თანხას
<b>სულ მიმდინარე აქტივები</b>	<b>1,859,361</b>	<b>3,004,721</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
<b>გრძელვადიანი აქტივები</b>			
▲ ძირითადი საშუალებები	18,490,847	19,584,265	რისკის სფეროა, რადგანაც არსებითი მუხლია და უნდა შეუდარდეს ქონების გადასახადით დასაბეგრ ბაზას
▲ გრძელვადიანი ინვესტიციები	3,900,000	1,000,000	რისკის სფეროა, რადგანაც არ იკვეთება ინვესტიციის შინაარსი, ამდენად, შესაძლოა წარმოშვას ქონების გად. დაბეგვრის ობიექტი
▲ არამატერიალური აქტივები	3,732	19,598	შესაძლოა წარმოშვას საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი თუ უკავშირდება როიალტს, თუმცა, არაარსებითი თანხაა
<b>სულ გრძელვადიანი აქტივები</b>	<b>22,394,579</b>	<b>20,603,863</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
<b>სულ აქტივები</b>	<b>24,253,940</b>	<b>23,608,584</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
<b>ვალდებულებები</b>			
<b>მიმდინარე ვალდებულებები</b>			
სავაჭრო და სხვა ვალდებულებები	189,917	60,678	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
▲ მიღებული ავანსები	233,256	232,293	სხვა მონაცემებთან ერთად უნდა შეუდარდეს დღგ-ით დასაბეგრ ბრუნვას
■ მოკლევადიანი სესხები	271,678	50,223	შესაძლოა წარმოშვას საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი თუ სესხი უკავშირდება ფიზიკურ პირს ან/და არარეზიდენტ პირს

<sup>52</sup> ცხრილში წარმოდგენილი მონაცემები, გარდა განმარტების სვეტში წარმოდგენილი ინფორმაციისა, აღებულია ანგარიშგების ვებგვერდზე - <https://reportal.ge/> გამოქვეყნებული შესაბამისი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგებიდან

	გადასახადელი ხელფასები და სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები	60,175	17,051	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>სულ მიმდინარე ვალდებულებები</b>	<b>755,027</b>	<b>360,245</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>გრძელვადიანი ვალდებულებები</b>			
▲	გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები	9,567,064	7,719,572	შესაძლოა წარმოშვას საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი თუ სესხი უკავშირდება ფიზიკურ პირს ან/და არარეზიდენტ პირს
	<b>სულ გრძელვადიანი ვალდებულებები</b>	<b>9,567,064</b>	<b>7,719,572</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>სულ ვალდებულებები</b>	<b>10,322,091</b>	<b>8,079,817</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>კაპიტალი</b>			
	კაპიტალი	-	1,215,000	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
■	გაუნაწილებელი მოგება (ზარალი)	13,931,849	14,313,766	პირდაპირ არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს, თუმცა, შესაძლოა გავლენა იქონიოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტზე
	<b>სულ კაპიტალი</b>	<b>13,931,849</b>	<b>15,528,766</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>სულ კაპიტალი და ვალდებულებები</b>	<b>24,253,940</b>	<b>23,608,583</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს

შენიშვნა: სიმბოლო ▲ აღნიშნავს მაღალი რისკის სფეროს, სიმბოლო ■ აღნიშნავს დაბალი რისკის, მაგრამ საყურადღებო სფეროს

**ცხრილი N2.3.6.<sup>53</sup> საანალიზო საწარმო 2. სასტუმროს ფულადი ნაკადების მოძრაობის ანგარიშგება**

ფულადი ნაკადების მოძრაობის ანგარიშგება 2018 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლისთვის (ლარში)				
		2018	2017	განმარტება
	ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან			
	მოგება დაბეგვრამდე	2,954,657	3,371,033	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	კორექტირებები:			
	ცვეთა და ამორტიზაცია	1,364,209	1,356,295	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
■	არასაოპერაციო შემოსავალი	(712,623)	(991,790)	საკონტროლოდ უნდა შეუდარდეს დღ-ით დასაბეგრ ბრუნვას
	<b>ფულადი ნაკადები საბრუნავ კაპიტალში ცვლილებამდე</b>	<b>3,606,243</b>	<b>3,735,538</b>	
	მარაგების ზრდა/შემცირება	676,402	(68,592)	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
■	გადახდილი ავანსების, სავაჭრო და სხვა მოთხოვნების ზრდა/შემცირება	430,386	(87,788)	შესაძლოა წარმოშვას მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი/ჩასათვლელი მოგების გადასახადის თანხა

<sup>53</sup> ცხრილში წარმოდგენილი მონაცემები, გარდა განმარტების სვეტში წარმოდგენილი ინფორმაციისა, აღებულია ანგარიშგების ვებგვერდზე - <https://reportal.ge/> გამოქვეყნებული შესაბამისი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგებიდან

	სავაჭრო და სხვა ვალდებულებების ზრდა	394,782	(22,670)	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან მოგების გადასახადის გადახდამდე</b>	5,107,813	3,556,488	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	გადახდილი მოგების გადასახადი	(340,393)	-	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>წმინდა ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან</b>	<b>4,767,419</b>	<b>3,556,488</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან</b>			
■	ძირითადი საშუალებების შეძენა	(57,905)	(523,607)	უნდა შეუდარდეს ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტების ჩამონათვალს და დაბეგრ ბაზას
▲	ინვესტიცია	(2,900,000)	-	შინაარსიდან გამომდინარე, შესაძლოა, შეუდარდეს ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს
■	შემოსავალი ძირითადი საშუალებების იჯარით გაცემიდან	198,102	231,382	უნდა შეუდარდეს დღ-ით დასაბეგრ ბრუნვას
	მიღებული დივიდენდები	429,240	484,547	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>წმინდა ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან</b>	<b>(2,330,563)</b>	<b>192,322</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
		(2,330,563)	192,322	
	<b>ფულადი ნაკადები საფინ. საქმიანობიდან</b>			
	სესხის მიღება	1,847,492	-	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	მოზიდული სახსრების დაფარვა	-	(181,126)	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	ფულადი სახსრების გადინება კაპიტალის შემცირების ხარჯზე	(4,140,259)	(3,450,000)	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	შემოსავალი ჯარიმებიდან	85,280	275,860	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>წმინდა ფულადი ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან</b>	<b>(2,207,486)</b>	<b>(3,355,266)</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	სავალუტო კურსის ცვლილების ეფექტი ფულად სახსრებსა და მათ ეკვივალენტებზე	(267,944)	(259,796)	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>ფულადი სახსრების წმინდა ზრდა/შემცირება</b>	<b>(38,571)</b>	<b>133,747</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>ფული და ფულის ეკვივალ. წლის დასაწყისში</b>	<b>159,049</b>	<b>25,302</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>ფული და ფულის ეკვივალ. წლის ბოლოს</b>	<b>120,477</b>	<b>159,050</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს

შენიშვნა: სიმბოლო ▲ აღნიშნავს მაღალი რისკის სფეროს, სიმბოლო ■ აღნიშნავს დაბალი რისკის, მაგრამ საყურადღებო სფეროს

მაგალითი N2-ის მიხედვით, სასტუმრო მომსახურების დარგის საწარმოს საქმიანობიდან გამომდინარე, ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის საფუძველზე გამოვლენილი ძირითადი რისკის სფეროები არის შემდეგი:

- საწარმოს ძირითად საქმიანობასთან დაკავშირებული ოპერაციები, რომლებიც განსაკუთრებით საყურადღებოა დღგ-ის საგადასახადო ვალდებულების სისწორის განსაზღვრასთან მიმართებაში, როგორც დასაბეგრი ბრუნვის, ასევე, ჩასათვლელი თანხის მხრივ;
- ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტების განსაზღვრა და დასაბეგრი ბაზის გაანგარიშება;
- ადმინისტრაციული და სხვა საოპერაციო ხარჯები, რომლებსაც უკავშირდება როგორც მოგების გადასახადის თანხის, ასევე, დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის სისწორესთან დაკავშირებული რისკები.

**მაგალითი N3.** საბანკო სექტორის საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების საშუალებით რისკების იდენტიფიცირების პროცედურის შედეგად გამოვლენილი რისკის სფეროების შესახებ ინფორმაცია წარმოდგენილია ცხრილების N2.3.7, N2.3.8 და N2.3.9-ის სახით. (იხილეთ დანართი N1).

საბანკო სექტორის საწარმოსთან მიმართებაში გამოვლენილი რისკის სფეროები ძირითადად უკავშირდება მოცემული საწარმოს საქმიანობის სფეროს გათვალისწინებით მაღალი რისკის შემცველ ოპერაციებს, კერძოდ:

- საწარმოს ძირითად საქმიანობასთან დაკავშირებულ ოპერაციებს მოგების გადასახადის საგადასახადო ვალდებულების სისწორის განსაზღვრის მიზნით, როგორც ერთობლივი შემოსავლის, ასევე, გამოსაქვითი ხარჯების განსაზღვრის ნაწილში;
- ინვესტიციების განხორციელებას შვილობილ საწარმოებში;
- ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრას.

აღსანიშნავია, რომ კომერციულ ბანკთან მიმართებაში გამოვლენილი რისკის სფეროები, ძირითადად, განსხვავებულია წინა მაგალითების შემთხვევაში გამოვლენილი რისკის სფეროებისგან. აღნიშნული გამოწვეულია საქმიანობის სფეროდან, ასევე, მოგების გადასახადით დაბეგვრის განსხვავებული მოდელიდან გამომდინარე. საქმიანობის სფეროს გავლენა განსაკუთრებით იმ თვალსაზრისით არის მნიშვნელოვანი, რომ კომერციული ბანკის შემთხვევაში დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის და ჩასათვლელი თანხის სისწორის გადამოწმება არ არის რელევანტური პროცედურა, რადგანაც ბანკის

ძირითადი საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული ოპერაციები დღ-ისაგან გათავისუფლებულია ჩათვლის უფლების გარეშე. მოგების გადასახადით დაბეგვრის მოდელის გავლენა კი იკვეთება იმაში, რომ რისკის სფეროს წარმოადგენს გამოსაქვითი ხარჯების სისწორე, ამასთან, გაცემული სესხები და არარეზიდენტ პირებთან განხორციელებული ოპერაციები პირდაპირ არ წარმოშობს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს.

**განხილული მაგალითებიდან გამომდინარე, შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის ანალიზი საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის პროცესში ორი მიმართულებით არის სასარგებლო:**

- საქმიანობის სფეროს გათვალისწინებით, შესაძლებლობას იძლევა გამოვლინდეს პოტენციური რისკის სფეროები, რომელთა შესახებაც, შესაძლოა, საგადასახადო ორგანოს არ ჰქონდეს ინფორმაცია;
- შესაძლებლობას იძლევა შემცირდეს ძირითად პროცედურებზე დახარჯული დრო, რადგანაც თითოეული გამსხვილებული კატეგორიის მონაცემის ჯამური თანხის შედარების შედეგად თუ არ გამოვლინდება არსებითი სხვაობა, შესაძლებელია, შემცირდეს აუდიტის პროცესში განსახორციელებელი ძირითადი პროცედურების მოცულობა.

ამდენად, აღნიშნული ანალიზის პროცედურა საგადასახადო აუდიტის ეფექტიანობის ამაღლებას ხელს შეუწყობს 1.2. ქვეთავში განსაზღვრული ორივე მიმართულებით - კონკრეტულ აუდიტზე დახარჯული საათების შემცირების და დარიცხული საგადასახადო ვალდებულების გაზრდის თვალსაზრისით.

ამასთან, საყურადღებოა, რომ საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის საქართველოში არსებული პრაქტიკა, მსოფლიო ბანკის მიერ შემოთავაზებული რისკზე დაფუძნებული საგადასახადო აუდიტის მოდელის<sup>54</sup> მსგავსად, ითვალისწინებს საგადასახადო აუდიტთან დაკავშირებული რისკების განსაზღვრის ორეტაპიან მოდელს. კერძოდ:

---

<sup>54</sup> Risk-Based Tax Audits Approaches and Country Experiences, p.16, The World Bank, Washington, 2011

- შემოსავლების სამსახურის ანალიტიკური დეპარტამენტის შესაბამისი სტრუქტურული ერთეული<sup>55</sup> საგადასახადო შემოწმებების დაგეგმვის მიზნით უზრუნველყოფს საგადასახადო მონაცემთა ავტომატიზებული სისტემის და ერთიან ელექტრონულ საინფორმაციო ბაზებში არსებული ან/და სხვა მიღებული ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე გამოვლენილი რისკის მქონე გადასახადის გადამხდელების შესახებ აუდიტის დეპარტამენტისათვის ინფორმაციის წარდგენას;

- ამის შემდგომ, აუდიტის დეპარტამენტის შესაბამისი ერთეულები უზრუნველყოფენ საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვას და ჩატარებას.

ამდენად, რისკების იდენტიფიცირების პირველ ეტაპზე რისკის სფეროების შეუმჩნეველობის თავიდან აცილების მიზნით, შესაძლებელია ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციას და საგადასახადო დეკლარაციების ინფორმაციას შორის სხვაობების მისაღები ზღვარი (ასს-ების მიხედვით განსაზღვრული ასატანი უზუსტობის<sup>56</sup> იდენტური ზღვარი) უფრო დაბალ დონეზე დაწესდეს, ხოლო შემდგომ, მეორე ეტაპზე, საწარმოს საქმიანობის სფეროს, ოპერაციების შინაარსის და სხვა ინფორმაციის შეჯერების შედეგად შესაძლებელია აღნიშნული ზღვარი უფრო მაღალ ნიშნულამდე იქნეს აყვანილი, რაც განპირობებული იქნება იმ მოტივით, რომ არაარსებით სფეროებზე რესურსი არ დაიხარჯოს, ამასთან, უზრუნველყოფილი იყოს ისიც, რომ მნიშვნელოვანი რისკის სფერო გამორჩენილი არ იქნება.

---

<sup>55</sup> შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 2 ივნისის №2742 ბრძანებით დამტკიცებული საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – შემოსავლების სამსახურის ანალიტიკური დეპარტამენტის დებულება (დანართი N14), მუხლი 8, პუნქტი „გ“

<sup>56</sup> ასს 530, პ. 5.0

## 2.4. სანიმუშო მაჩვენებლების განსაზღვრა ფინანსური ანგარიშგების ანალიზის საშუალებით

წინა ქვეთავში განხილული რისკების იდენტიფიცირების პროცედურა შესაძლებელია განხორციელდეს მხოლოდ იმ საწარმოებთან მიმართებაში, რომელთაც წარდგენილი აქვთ შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგება. თუმცა, დღესდღეობით, ვინაიდან მეოთხე კატეგორიის საწარმოებს არ აქვთ ვალდებულება წარადგინონ ფინანსური ანგარიშგება, ამ კატეგორიის საწარმოების მიმართ ვერ განხორციელდება რისკების იდენტიფიცირების პროცედურა განხილული შემთხვევების მსგავსად. ამდენად, წარმოიშობა აუცილებლობა იმისა, რომ საგადასახადო ორგანოს გააჩნდეს გარკვეული შესადარისი ინფორმაცია, რომელსაც გამოიყენებს იმ საწარმოების საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის პროცესში, რომელთაც არ აქვთ წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგება ან მათ მიერ წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგება არ იქნა მიჩნეული სანდო წყაროდ.

შესადარისი ინფორმაციის არსებობის საჭიროება განსაკუთრებით იმ შემთხვევებში წარმოიშობა, როდესაც საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისთვის იყენებს არაპირდაპირ მეთოდს. სსკ-ით დადგენილია საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილება<sup>57</sup> საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას მესამე პირების შესადარისი ინფორმაციის გამოყენებასთან დაკავშირებით. ამასთან, არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრულ საგადასახადო ვალდებულებასთან დაკავშირებით საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოების მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების მიხედვით,<sup>58</sup> პრაქტიკაში საკმაოდ ხშირია შემთხვევები, როდესაც დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილება ითვალისწინებს საგადასახადო ორგანოსადმი დავალებას გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება განსაზღვროს მესამე პირების შესახებ არსებული სანდო (მაგალითად, მსგავსი საქმიანობის განმახორციელებელი პირების აუდიტებული ფასნამატი და ა.შ.) და

<sup>57</sup> სსკ, მუხლი 73, ნაწილი 5

<sup>58</sup> სსკ-ის 39-ე მუხლის მოთხოვნების დაცვით გამოქვეყნებული საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოების გადაწყვეტილებები იხილეთ შემდეგ მისამართებზე: [www.wiki.rs.ge](http://www.wiki.rs.ge) და <https://taxdisputes.gov.ge/4043>

პერიოდების, ასევე, საქმიანობის განხორციელების ადგილის მიხედვით შესადარისი ინფორმაციის გათვალისწინებით.

ამგვარ შესადარის ინფორმაციად შესაძლებელია განვიხილოთ თითოეული დარგის ძირითადი მონაწილე საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ნაწილების ჰორიზონტალური და ვერტიკალური ანალიზის<sup>59</sup> საშუალებით დადგენილი სანიმუშო მაჩვენებლები, რომლებიც კონკრეტული შესამოწმებელი საწარმოს ზომის, მდებარეობის და სხვა ძირითადი მახასიათებლების გათვალისწინებით დაკორექტირდება შესაბამისი პროფესიული განსჯის შედეგად.

ძირითადი სანიმუშო მაჩვენებლები შეიძლება იყოს შემდეგი:

- ფასნამატი;
- მოგების მარჟა;
- მზა პროდუქციის ბრუნვის რიცხვი;
- საწარმოო მარაგის ბრუნვის რიცხვი;
- ფულადი უსაფრთხოების ინტერვალი.

თითოეული მაჩვენებლის გამოსათვლელი ფორმულა და საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის პროცესში გამოყენების შესახებ განმარტება წარმოდგენილია ცხრილში N2.4.1.

**ცხრილი N2.4.1.<sup>60</sup> კოეფიციენტები და შესაბამისი განმარტებები გამოყენების შესახებ**

$\text{ფასნამატი} = \frac{\text{მოგება რეალიზაციიდან} * 100}{\text{რეალიზაციის სრული თვითღირებულება}}$	
<b>გამოყენება</b>	<p>ფასნამატის კოეფიციენტი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია საგადასახადო ვალდებულების არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრისას, როდესაც საბაზისო მონაცემად აიღება საწარმოს მიერ შექმნილი, თვითღირებულებაში შემავალი მასალები/ნედლეული. აღნიშნული კოეფიციენტის საშუალებით შეიძლება განისაზღვროს მიახლოებითი რეალიზაციის მოცულობა და შეუდარდეს დეკლარირებულ ერთობლივ შემოსავალს და დღგ-ით დასაბეგრ ბრუნვას.</p>

<sup>59</sup> ჭილაძე ი., ფინანსური ანალიზი, გვ. 62-64, თბილისი, 2017

<sup>60</sup> ცხრილში წარმოდგენილი კოეფიციენტების გამოსათვლელი ფორმულები აღებულია შემდეგი სახელმძღვანელოდან - ჭილაძე ი., ფინანსური ანალიზი, გვ. 24-27, თბილისი, 2017



$\text{მოგების მარჟა} = \frac{\text{მოგება რეალიზაციიდან} * 100\%}{\text{ამონაგები რეალიზაციიდან}}$	
<b>გამოყენება</b>	მოგების მარჟა შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ისეთ შემთხვევებში, როდესაც საჭიროა დეკლარირებული გამოსაქვითი ხარჯების სისწორის შემოწმება.
$\text{მზა პროდუქციის ბრუნვის რიცხვი} = \frac{\text{რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება}}{\text{მზა პროდუქციის საშუალო წლიური ნაშთი}}$	
<b>გამოყენება</b>	აღნიშნული კოეფიციენტი გამოსადეგია არაპირდაპირი მეთოდით საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას როგორც მზა პროდუქციის ბრუნვის რიცხვის და შესაბამისი ერთობლივი შემოსავლის/დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის, ასევე, მზა პროდუქციის საშუალო წლიური ნაშთის მოცულობის ლოგიკურობის შესაფასებლად.
$\text{საწარმოო მარაგის ბრუნვის რიცხვი} = \frac{\text{რეალიზაციის თვითღირებულება}}{\text{მარაგების საშუალო წლიური ნაშთი}}$	
<b>გამოყენება</b>	აღნიშნული კოეფიციენტი გამოსადეგია არაპირდაპირი მეთოდით საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას როგორც მარაგების ბრუნვის რიცხვის და შესაბამისი ერთობლივი შემოსავლის/დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის, ასევე, საშუალო წლიური ნაშთის მოცულობის ლოგიკურობის შესაფასებლად.
$\text{ფულადი უსაფრთხოების ინტერვალი} = \frac{\text{ფული} + \text{ფასიანი ქაღალდები} + \text{დებიტორები}}{\text{საშუალო დღიური ხარჯი}}$	
<b>გამოყენება</b>	კოეფიციენტი გამოსაყენებელია საწარმოს სალაროში არსებული ნაღდი ფულის ნაშთის ლოგიკურობის შესაფასებლად და შესაბამისად, არალოგიკური ნაშთის კვალიფიკაციის შეცვლის შედეგად გადახდის წყაროსთან დასაკავებელი საშემოსავლო გადასახადის გამოსაანგარიშებლად.

სანიმუშო მაჩვენებლების განსაზღვრის მაგალითისთვის განვიხილოთ საკვები პროდუქტებით და სხვა შერეული საქონლით მოვაჭრე საწარმოების ფასნამატის საშუალო (საბაზისო) კოეფიციენტის გამოთვლა (იხილეთ ცხრილი N2.4.2.).

ცხრილი N2.4.2.<sup>61</sup> ფასნამატის სანიმუშო მაჩვენებლის გაანგარიშების მაგალითი

	2017 წელი				2018 წელი			
საწარმოს დასახელება	შემოსავალი	რპთ	საერთო მოგება (2-3)	ფასნამატი % (4/3 * 100%)	შემოსავალი	რპთ	საერთო მოგება (6-7)	ფასნამატი % (8/7 * 100%)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
სს გუდვილი	113,834,000	(88,530,000)	25,304,000	29	128,049,000	(99,422,000)	28,627,000	29
სს ფუდმარტი	122,754,138	(97,065,782)	25,688,356	26	142,936,306	(112,470,846)	30,465,460	27
შპს მაჯიდ ალ ფუტაიმ ჰიპერმარკეტს ჯორჯია	370,975,000	(299,203,000)	71,772,000	24	454,775,000	(368,558,000)	86,217,000	23
შპს ორი ნაბიჯი	168,212,100	(139,988,707)	28,223,393	20	232,054,550	(201,188,349)	30,866,201	15
<b>დარგის საშუალო მაჩვენებელი*</b>				<b>25</b>				<b>24</b>
<b>დარგის საშუალო შეწონილი მაჩვენებელი**</b>				<b>24</b>				<b>23</b>

\*ოთხი კომპანიის ფასნამატების საშუალო არითმეტიკული  
 \*\*ოთხი კომპანიის ფასნამატების და შემოსავლების პროპორციის გათვალისწინებით გაანგარიშებული შეწონილი ფასნამატი

როგორც გამოთვლიდან ჩანს, საკვები პროდუქტებით და სხვა შერეული საქონლით საცალოდ ვაჭრობის დარგის უმსხვილესი კომპანიების ფასნამატები, საშუალო ფასნამატი და საშუალო შეწონილი ფასნამატი მნიშვნელოვნად არ განსხვავდება ერთმანეთისგან. შესაბამისად, გამოთვლის შედეგად მიღებული ფასნამატის სანიმუშო მაჩვენებლების გამოყენება შესაძლებელია ამავე საქმიანობის განმახორციელებელი სხვა პირების საგადასახადო ვალდებულებების სისწორის შემოწმების პროცესში. ამასთან,

<sup>61</sup> წარმოდგენილი საწარმოების შემოსავლის, რპთ-ის და საერთო მოგების შესახებ ინფორმაცია აღებულია ანგარიშგების ვებგვერდზე - <https://reportal.ge/> გამოქვეყნებული ფინანსური ანგარიშგებებიდან

ფასნამატის კოეფიციენტის გამოყენებისას გათვალისწინებულ უნდა იქნეს შესამოწმებელი საწარმოს მდებარეობა, ზომა, პროდუქციის ასორტიმენტი, მთლიან რეალიზაციაში თითოეული გამსხვილებული კატეგორიის პროდუქციის წილი და სხვა არსებითი ფაქტორები და შესაბამისად უნდა განხორციელდეს სანიმუშო მაჩვენებლის კორექტირება გარემოებების გათვალისწინებით, როგორც ზრდის, ასევე კლების მიმართულებით.

ცხრილში N2.4.1 განხილული კოეფიციენტები წარმოადგენს იმ ძირითად, საბაზისო მაჩვენებლებს, რომელთა გამოყენებითაც საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის პროცესში შესაძლებელი იქნება:

- შესამოწმებელი საწარმოს მიერ დეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულების მოსალოდნელ საგადასახადო ვალდებულებასთან შედარების გზით რისკის სფეროების განსაზღვრა;
- შემოწმების პროცესში შესადარისი ინფორმაციის მოძიების და ტესტირების დროის შემცირება;
- არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრული საგადასახადო ვალდებულების დასაბუთებულობის ხარისხის ამაღლება, რაც ხელს შეუწყობს აუდიტის მთლიან პროცესზე დახარჯული დროის (მათ შორის, საგადასახადო დავების ეტაპის გათვალისწინებით) და დარიცხული საგადასახადო დავალიანების ამოღების პერიოდის შემცირებას.

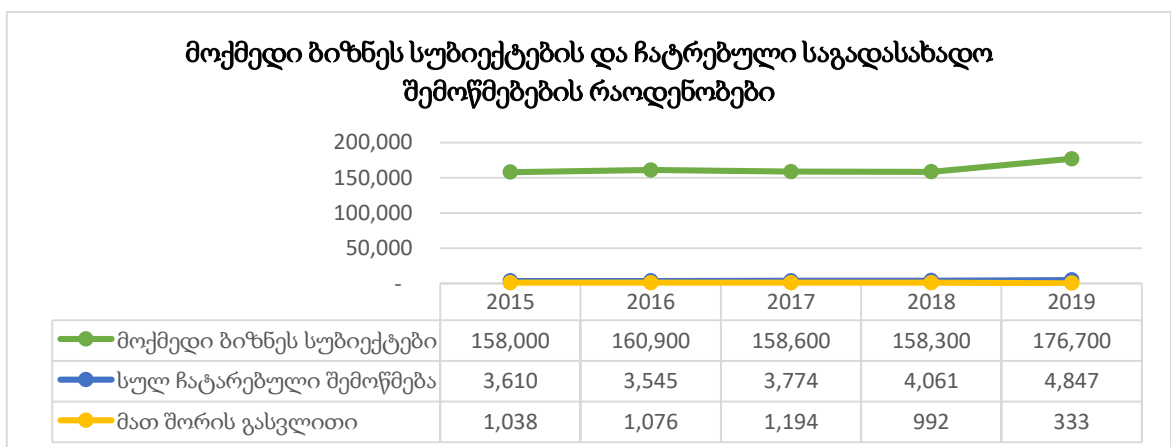
## თავი 3. საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის პროცესთან დაკავშირებით არსებული გამოწვევები და პროცესის სრულყოფის მიმართულებები

### 3.1. საგადასახადო აუდიტის ეფექტიანობის შეფასება

როგორც უკვე აღინიშნა, TADAT-ით შეფასების ანგარიშის მიხედვით, რომელიც ეხება საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრაციის 2016 წელს განხორციელებულ შეფასებას, საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვასთან დაკავშირებულ კრიტერიუმში შემოსავლების სამსახურს მიენიჭა დაბალი, C შეფასება. აღნიშნული შეფასება მოიცავდა 2016 წლამდე პერიოდების მიხედვით განხორციელებული საქმიანობის შედეგებს. თუმცა, ამ შეფასების მიუხედავად, შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოქვეყნებულ წლიურ ანგარიშებში წარმოდგენილი სტატისტიკური ინფორმაციის საფუძველზე შეიძლება ითქვას, რომ ამ მიმართულებით არსებული მდგომარეობა შესამჩნევად არ გაუმჯობესებულა.

გრაფიკზე N3.1.1 წარმოდგენილია შემოსავლების სამსახურის მიერ წლების მიხედვით ჩატარებული საგადასახადო შემოწმებების რაოდენობის და შესაბამის პერიოდებში მოქმედი ბიზნეს სუბიექტების რაოდენობის შედარება.

**გრაფიკი N3.1.1.<sup>62</sup> მოქმედი ბიზნეს სუბიექტების და ჩატარებული საგადასახადო შემოწმებების რაოდენობები**



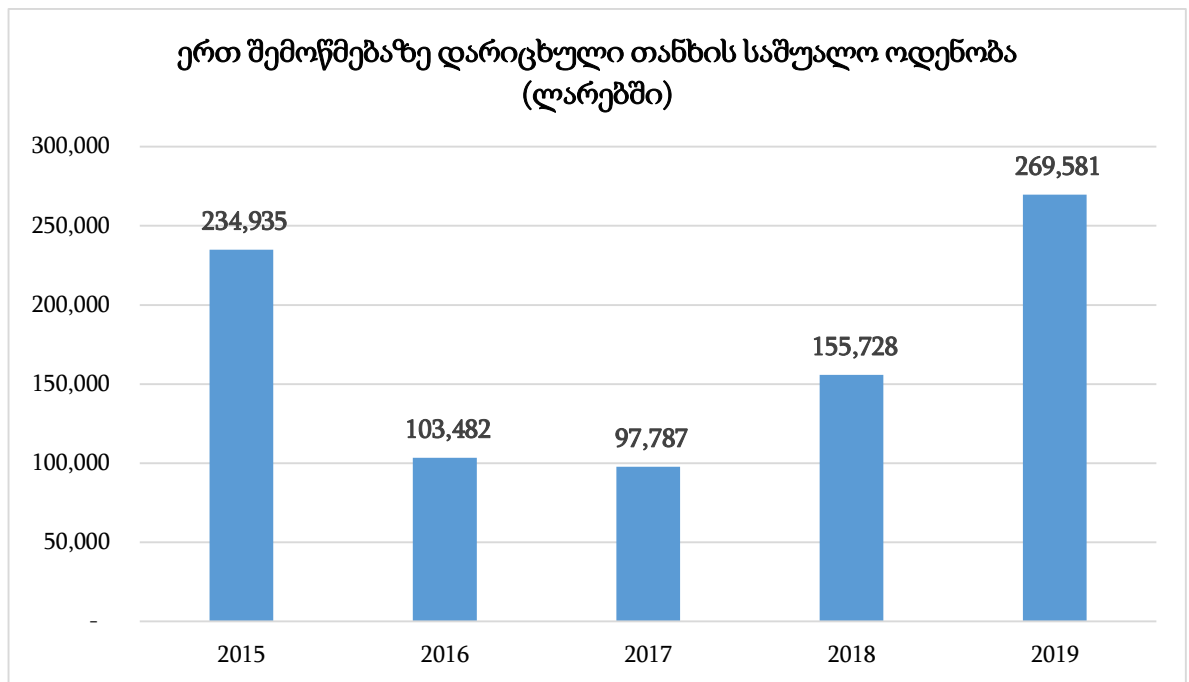
<sup>62</sup> წყარო: შემოსავლების სამსახურის წლიური ანგარიშები, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებგვერდი <https://www.rs.ge/4905> და ბიზნეს რეგისტრი, საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის ოფიციალური ვებგვერდი <https://www.geostat.ge/ka/modules/categories/64/biznes-registri/>

როგორც გრაფიკიდან ჩანს, მოქმედი ბიზნეს სუბიექტების მიმართ ჩატარებული საგადასახადო შემოწმებებით დაფარვა მთლიანი შემოწმებების ჭრილში ყოველწლიურად დაახლოებით 2.5%-ს შეადგენს, მათ შორის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება კი 1%-ზე ნაკლებ მოქმედ გადამხდელს უტარდება.

აღნიშნულ მონაცემს თუ განვიხილავთ ჩატარებულ ერთ შემოწმებაზე საშუალოდ გაანგარიშებულ დამატებით დარიცხულ საგადასახადო ვალდებულებებთან ერთად, რაც საკმაოდ დიდ თანხას შეადგენს, გამოდის, რომ არსებითი მოცულობის თანხები კონტროლს მიღმა რჩება, რაც მთლიანობაში საგადასახადო აუდიტის, როგორც კონტროლის საშუალების არასათანადო ფუნქციონირებაზე მიუთითებს.

ერთ შემოწმებაზე გაანგარიშებული დამატებით დარიცხული საგადასახადო ვალდებულებების შესახებ მონაცემები წარმოდგენილია დიაგრამაზე N3.1.1.

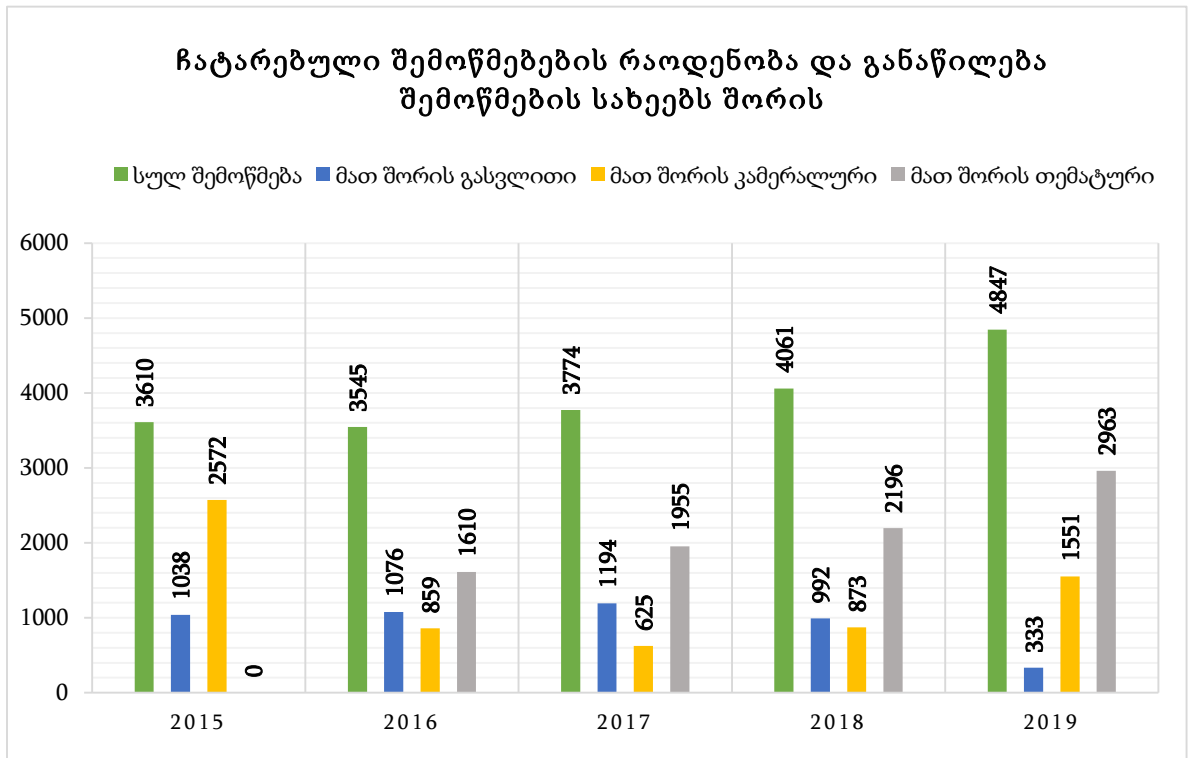
**დიაგრამა N3.1.1.<sup>63</sup> ერთ შემოწმებაზე დარიცხული თანხის საშუალო ოდენობის მაჩვენებელი**



<sup>63</sup> წარმოდგენილი გაანგარიშებები ეფუძნება შემოსავლების სამსახურის წლიურ ანგარიშებში ასახულ სატისტიკურ ინფორმაციას, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებგვერდი <https://www.rs.ge/4905>

დიაგრამაზე N3.1.2 წარმოდგენილია ჩატარებული საგადასახადო აუდიტების განაწილება სახეების მიხედვით, მათ შორის თემატური კამერალური შემოწმება წარმოდგენილია როგორც ცალკე სახე.

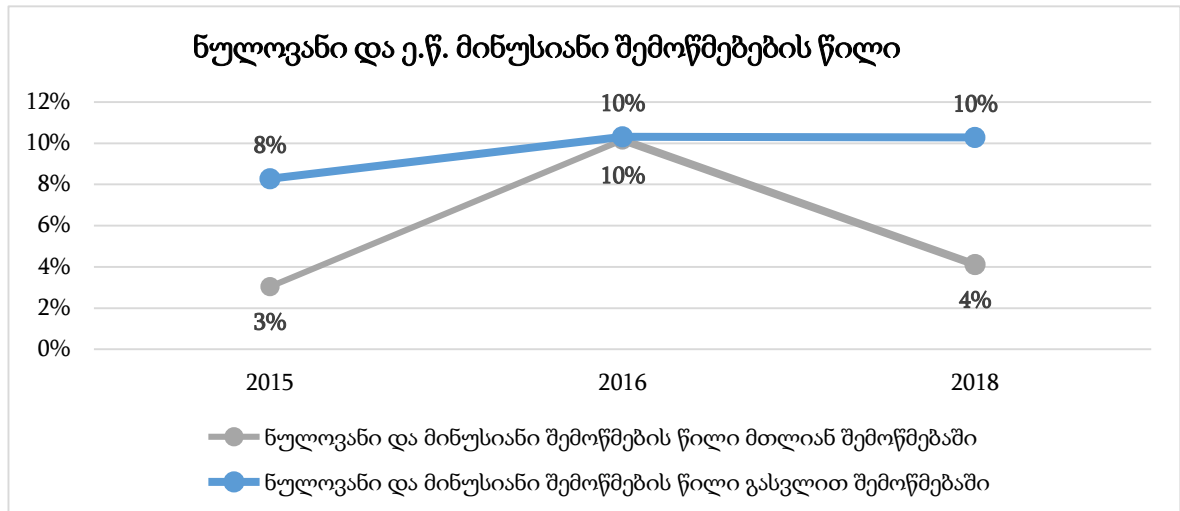
დიაგრამა N3.1.2.<sup>64</sup> ჩატარებული შემოწმებების განაწილება შემოწმების სახეებს შორის



საყურადღებოა გასვლითი საგადასახადო შემოწმებების წილის შემცირების ტენდენცია, რაც, გარკვეულწილად შეიძლება აიხსნას ნაბაყოფლობითი კანონშესაბამისობის ფარგლებში პრევენციული ხასიათის ღონისძიებების წინ წამოწევით. თუმცა, შესაძლოა ამის მიზეზი იყოს ასევე არსებული პრაქტიკული გამოცდილება, რომელიც გასვლითი საგადასახადო შემოწმებების არაეფექტიანობაზე მიუთითებს. ამის ნათელი დასტურია გრაფიკი N3.1.2-სა და დიაგრამა N3.1.3-ზე წარმოდგენილი მონაცემები.

<sup>64</sup> წყარო: შემოსავლების სამსახურის წლიური ანგარიშები, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებგვერდი <https://www.rs.ge/4905>

**გრაფიკი N3.1.2.<sup>65</sup> ნულოვანი და ე.წ. მინუსიანი შემოწმებების წილი სულ ჩატარებულ შემოწმებებთან მიმართებაში**



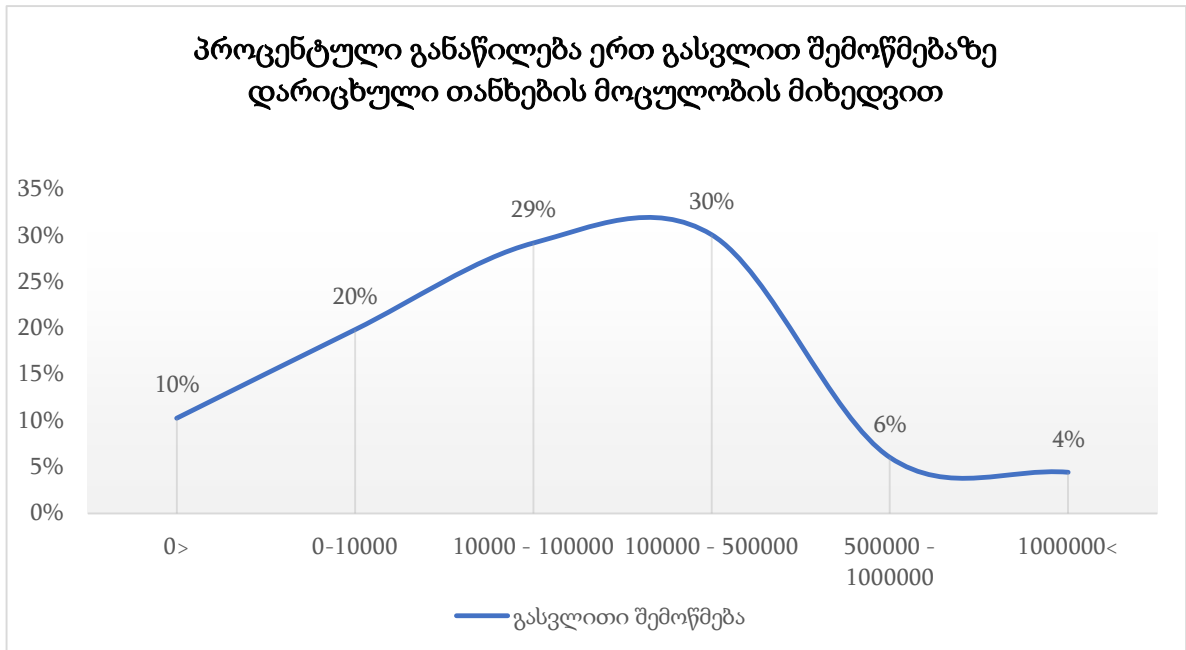
გრაფიკი N3.1.2-ზე ასახული მონაცემების მიხედვით, შესაბამის წლებში ჩატარებული საგადასახადო შემოწმებების 3-10% დასრულდა ნულოვანი ან უარყოფითი დარიცხვით. ნულოვანი დარიცხვა ნიშნავს შემთხვევას, როდესაც საგადასახადო შემოწმების შედეგად დამატებით დასარიცხი საგადასახადო ვალდებულება არ გამოვლენილა, ხოლო უარყოფითი დარიცხვა - ე.წ. მინუსიანი დარიცხვა, გულისხმობს საგადასახადო შემოწმების შედეგად საგადასახადო ორგანოს დისკრეციული<sup>66</sup> უფლებამოსილების ფარგლებში დეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულების შემცირებას იმის გათვალისწინებით, რომ გადამხდელს არასწორად, ზედმეტად ჰქონდა დეკლარირებული გადასახადები.

აღნიშნული მონაცემები განსაკუთრებით თვალშისაცემია გასვლით საგადასახადო შემოწმებებთან მიმართებაში (8-10%), რაც კიდევ ერთხელ მიუთითებს აუდიტის დაგეგმვის პროცესში, ამ შემთხვევაში განსაკუთრებით დადგეგმვის პირველ ეტაპზე (ანალიტიკური დეპარტამენტის მიერ შესამოწმებელი გადამხდელების გამოვლენა), რისკების იდენტიფიცირების გაუმართავი პროცედურის არსებობაზე.

<sup>65</sup> წყარო: შემოსავლების სამსახურის წლიური ანგარიშები (2017 და 2019 წლების შესაბამისი მონაცემები არ არის საჯაროდ გამოქვეყნებული), სსიპ შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებგვერდი <https://www.rs.ge/4905>

<sup>66</sup> დისკრეცია (discretion) - ამა თუ იმ საკითხის გადაწყვეტა სახელმწიფო ორგანოების ან თანამდებობის პირების მიერ საკუთარი შეხედულებისამებრ (ასათიანი რ., თანამედროვე ეკონომიკის ენციკლოპედიური ლექსიკონი, 2012).

**დიაგრამა N3.1.3.<sup>67</sup> პროცენტული განაწილება ერთ გასვლით შემოწმებაზე დარიცხული თანხების მოცულობის მიხედვით**



დიაგრამაზე N3.1.3 წარმოდგენილი მრუდი ასახავს ჩატარებული გასვლითი შემოწმებების პროცენტულ განაწილებას ერთ შემოწმებაზე დარიცხული თანხების ოდენობის მიხედვით. მრუდის მიხედვით იკვეთება, რომ ამ სახის შემოწმებების დაახლოებით 30%-ს შედეგად მოჰყვა 10 000 ლარზე ნაკლები დამატებით დარიცხული საგადასახადო ვალდებულება ან ნულოვანი/მინუსიანი შედეგი. გასათვალისწინებელია, რომ გასვლით შემოწმებასთან დაკავშირებული დანახარჯები საკმაოდ მაღალია შემოწმების ამ სახის მასშტაბიდან გამომდინარე. წარმოდგენილი მონაცემების მიხედვით შეიძლება დავასკვნათ, რომ გასვლითი შემოწმებები თავისი მასშტაბის და დანიშნულების გათვალისწინებით, არაეფექტიანად იგეგმება.

გასათვალისწინებელია ისიც, რომ ერთ კონკრეტულ არაეფექტიან საგადასახადო აუდიტს ახლავს როგორც აშკარა დანახარჯები,<sup>68</sup> ასევე, ახლავს ალტერნატიული

<sup>67</sup> წყარო: შემოსავლების სამსახურის წლიური ანგარიშები, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებგვერდი <https://www.rs.ge/4905>

<sup>68</sup> **აშკარა დანახარჯი** (explicit expense) - დანახარჯი, რომელიც აშკარა (ფულადი) გადასახდელის ფორმას იღებს და ხმარდება წარმოების ფაქტორებისა და შუალედური პროდუქტის მიწოდებას. მას მიეკუთვნება თანამშრომელთა ხელფასი, მენეჯერთა გასამრჯელო, სატრანსპორტო ხარჯები და სხვა (ასათიანი რ., თანამედროვე ეკონომიკის ენციკლოპედიური ლექსიკონი, 2012)



დანახარჯები,<sup>69</sup> რაც გულისხმობს დროითი რესურსის მოცდენის გამო სხვა, რისკიანი გადამხდელების შემოწმების შეუძლებლობას, რასაც შედეგად დაუდეკლარირებელი საგადასახადო ვალდებულების ვერ გამოვლენა და შესაბამისად, საბიუჯეტო დანაკარგები მოჰყვება.

---

<sup>69</sup> ალტერნატიული დანახარჯი (opportunity cost) - ხელიდან გაშვებული შესაძლებლობების დანახარჯი (დირებულება), იმ საქონლის და მომსახურების ალტერნატიული დანახარჯი, რომელთა დათმობა აუცილებელია მოცემული საქონლისა და მომსახურების საწარმოებლად ან შესაძენად (ასათიანი რ., თანამედროვე ეკონომიკის ენციკლოპედიური ლექსიკონი, 2012)

### 3.2. საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის პროცესის სრულყოფის მიმართულებები

როგორც წარმოდგენილი კვლევის შედეგები მიუთითებს, ჩვენს ქვეყანაში საგადასახადო აუდიტი, მთლიანობაში, არაეფექტიანად ტარდება. არსებული მდგომარეობა სხვა შესაძლო მიზეზებთან ერთად განპირობებულია დაგეგმვის ეტაპზე რისკების არასწორად განსაზღვრით, რასაც შედეგად მოჰყვება რესურსების ფუჭად ხარჯვა. ამდენად, მნიშვნელოვანია აუდიტის პროცესის სრულყოფა სწორედ საწყისი, დაგეგმვის ეტაპიდან დაიწყოს.

წინამდებარე ნაშრომის მიზნიდან და ამ მიზნის შესაბამისი ამოცანებიდან გამომდინარე, შესაძლებელია ჩამოვყალიბოთ აღნიშნული პრობლემის გადაჭრასთან დაკავშირებული შემდეგი რეკომენდაციები:

- საგადასახადო აუდიტის პროცესში დაგეგმვის პირველ ეტაპზე მიზანშეწონილია რისკების შესაფასებელ პროგრამაში მოხდეს საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების ანალიზის პროცედურის ინტეგრირება იმგვარად, რომ აღნიშნული პროცედურა ითვალისწინებდეს მაღალი რისკის სფეროების გამოვლენას, ამასთან, ასატანი უზუსტობები განისაზღვროს იმ დონეზე, რომ არ მოხდეს მნიშვნელოვანი რისკების ყურადღების მიღმა დატოვება.

- საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის პროცესის მეორე ეტაპზე მიზანშეწონილია ფინანსური ანგარიშგების ანალიზის პროცედურის დანერგვა. ამასთან, აღნიშნული პროცედურა უნდა ითვალისწინებდეს რაოდენობრივთან ერთად ხარისხობრივი ინფორმაციის ანალიზის გათვალისწინებით რისკის სფეროების იმგვარ შეფასებას, რომ არაარსებით სფეროებზე რესურსის დახარჯვა არ მოხდეს, ამასთან, შეუმჩნეველი არ დარჩეს არცერთი მნიშვნელოვანი რისკის შემცველი სფერო.

- ვინაიდან საჯაროდ ხელმისაწვდომია იმ მსხვილი საწარმოების ფინანსური ანგარიშგებები, რომლებიც დარგის ძირითად მონაწილეებს წარმოადგენენ და ამდენად, ქმნიან დარგის საქმიანობის შესახებ ზოგად ფონს, მიზანშეწონილია, ამგავრი გადამხდელების ფინანსური ანგარიშგებების შემადგენელი ნაწილების ვერტიკალური და ჰორიზონტალური ანალიზის საფუძველზე განისაზღვროს ცალკეული დარგებისთვის კონკრეტულ საგადასახადო ვალდებულებასთან დაკავშირებული

სანიმუშო მაჩვენებლები. მაგალითად, ფასნამატი, მოგების მარჟა, მარაგების ბრუნვის კოეფიციენტი და ა.შ. აღნიშნული სანიმუშო მაჩვენებლები საშუალებას მისცემს შემოწმების განმახორციელებელ პირს აუდიტის დაგეგმვის პროცესში გამოიყენოს ეს მაჩვენებლები ისეთ გადამხდელებთან მიმართებაში, რომელთაც არ აქვთ ვალდებულება წარადგინონ ფინანსური ანგარიშგება, ან მათ მიერ წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგება არ არის აუდიტირებული და შესაბამისად, სანდოობის დაბალი დონე ახასიათებს.

- იმის გათვალისწინებით, რომ ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის ანალიზიც გარკვეულ რესურსს და კვალიფიკაციას მოითხოვს, ამასთან, ადამიანის მიერ წარმართულ პროცესში შედარებით მაღალია შეუმჩნევლობის რისკი<sup>70</sup> მაღალ დონეზე დაპროექტებული პროგრამული უზრუნველყოფის საშუალებით/მონაწილეობით წარმართულ პროცესთან შედარებით, მიზანშეწონილია, ფინანსური ანგარიშგების ანალიზის პროცედურა ნაწილობრივ პროგრამული უზრუნველყოფის საშუალებით განხორციელდეს, რაც შეამცირებს როგორც ადამიანური რესურსის დანახარჯს, ასევე, შემუმჩნევლობის გამო მნიშვნელოვანი რისკის ყურადღების მიღმა დატოვების ალბათობას.

- ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი ინფორმაციის ანალიზი სსკ-ის დებულებების ცოდნასთან ერთად მოითხოვს ფასს-ების სიღრმისეულ ცოდნას, რაც შედარებით დაბალი კვალიფიკაციის აუდიტორებისთვის, მოსალოდნელია, რომ ვერ იქნება დამახასიათებელი. ამდენად, იმისათვის, რომ ყველა აუდიტორს შეეძლოს ფინანსური ანგარიშგების ანალიზის პროცედურის განხორციელება, მიზანშეწონილია, საგადასახადო ორგანოს მიერ შემუშავდეს პრაქტიკული სახელმძღვანელო მითითება, რომლის გამოყენებითაც მარტივად შეძლებს აუდიტორი საგადასახადო დეკლარაციაში წარდგენილი ნებისმიერი მონაცემის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილ შესაბამის მონაცემთან შედარებას. აღნიშნული დაზოგავს შედარებით მაღალი კვალიფიკაციის პერსონალის დროით რესურსს და საგადასახადო ორგანოს შესამღებლობას მისცემს ეს რესურსი სხვა, უფრო რისკიანი სფეროებისკენ მიმართოს.

---

<sup>70</sup> ასს 200, პ.13.ე

## დასკვნა

საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის პროცესში, ისევე, როგორც ფინანსური აუდიტის შემთხვევაში, მნიშვნელოვანია რესურსების განაწილება მოხდეს იმგვარად, რომ მიმართულ იქნეს არსებითი უზუსტობის რისკის სფეროებზე, რამაც ხელი უნდა შეუწყოს აუდიტის ეფექტიანად ჩატარებას. საგადასახადო აუდიტის ეფექტიანობა განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია იმის გამო, რომ იგი ემსახურება საბიუჯეტო შემოსავლების მობილიზებას, ამასთან, აუდიტის პროცესთან დაკავშირებული ხარჯები სწორედ ამ ბიუჯეტიდან ფინანსდება, რაც სახელმწიფოს სხვა ხარჯების დაფინანსების საშუალებას ზღუდავს.

საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის პროცესში რისკების იდენტიფიცირების სრულყოფილი პროცედურის არსებობა მნიშვნელოვანია იმის გათვალისწინებითაც, რომ არაეფექტიანი ერთი აუდიტი გარდა აშკარა დანახარჯებისა, გულისხმობს ალტერნატიულ დანახარჯსაც, რომელიც სხვა, მაღალი რისკის მატარებელი საწარმოს აუდიტის ჩატარების შესაძლებლობის ხელიდან გაშვებაში გამოიხატება შეზღუდული ადამიანური რესურსის არასათანადო გადანაწილების გამო.

ეფექტიანობის ამაღლების ამოსავალ წერტილად შესაძლებელია განვიხილოთ აუდიტის დაგეგმვის პროცესი, რადგანაც იგი წარმოადგენს მთლიანი პროცესის მიმართულების განმსაზღვრელს. შესაბამისად, აუცილებელია საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის პროცესში ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ინფორმაციის სისტემური მიდგომით გაანალიზება, რათა თვიდან იქნას აცილებული რესურსების არაეფექტიანი ხარჯვა და ამასთან, სრულყოფილად იქნას განსაზღვრული რისკიანი სფეროები.

შეიძლება ითქვას, რომ ნაშრომში წარმოდგენილი კვლევით სრულად იქნა მიღწეული ნაშრომის მიზანი საგადასახადო აუდიტის ეფექტიანობის ამაღლების გზების განსაზღვრასთან მიმართებაში, რომელიც უკავშირდებოდა აუდიტის დაგეგმვის პროცესს და ამ პროცესში ფინანსური ანგარიშგების ანალიზის როლს. ამასთან, შემოთავაზებულია პრობლემის გადაჭრის მიმართულებით გასატარებელი ღონისძიებების შესახებ შესაბამისი წინადადებები.

გარდა ამისა, მოცემული კვლევის ფარგლებში საკვლევ საგანს არ წარმოადგენდა, თუმცა, განხილული საკითხებიდან გამომდინარე, გამოიკვეთა ასევე მთლიანად საგადასახადო აუდიტის პროცესის ეფექტიანობის ამაღლებასთან დაკავშირებული გზების განსაზღვრის საჭიროება, რაც შემდგომი კვლევის საგანს წარმოადგენს. ვინაიდან საგადასახადო აუდიტის სრული პროცესი დაგეგმვის გარდა მოიცავს განხორციელების და შედეგების შეჯამების პროცესებს, საგადასახადო აუდიტის მთლიანი პროცესის ეფექტიანობის ამაღლებასთან დაკავშირებით მიზანშეწონილია იმ გზების განსაზღვრა, რომლებმაც ხელი უნდა შეუწყოს აუდიტის დაგეგმვის პროცესის შემდეგ განსახორციელებელი პროცედურების ეფექტიანობის ამაღლებას.

## გამოყენებული ლიტერატურის ჩამონათვალი

### ნორმატიული აქტები და სტანდარტები:

1. ასს 300 - ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა. ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2018 წლის გამოცემა, I ტომი, IAASB, თარგმანი, თბილისი, 2019;
2. ასს 500 - აუდიტორული მტკიცებულება. ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2018 წლის გამოცემა, I ტომი, IAASB, თარგმანი, თბილისი, 2019;
3. ასს 520 - ანალიზური პროცედურები. ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2018 წლის გამოცემა, I ტომი, IAASB, თარგმანი, თბილისი, 2019;
4. ასს 530 - აუდიტორული შერჩევა. ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, სხვა მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო დოკუმენტების ცნობარი, 2018 წლის გამოცემა, I ტომი, IAASB, თარგმანი, თბილისი, 2019;
5. გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია, თბილისი, 2010;
6. ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებით განსაზღვრული საგადასახადო შეღავათით სარგებლობისა და არარეზიდენტისათვის საქართველოში გადახდილი გადასახადის დაბრუნების წესის დამტკიცების შესახებ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 28 დეკემბრის ბრძანება №633, თბილისი, 2011;

7. საქართველოს კანონი ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ, N5386-III, საქართველოს პარლამენტი, ქუთაისი, 2016 (2020 წლის 22 ივნისისთვის მოქმედი რედაქცია);
8. საქართველოს კანონი საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, №3591–III, საქართველოს პარლამენტი, თბილისი, 2010 (2020 წლის 22 ივნისისთვის მოქმედი რედაქცია);
9. საქართველოს კანონი შემოსავლების სამსახურის შესახებ, №2666–II, საქართველოს პარლამენტი, თბილისი, 2010 (2020 წლის 22 ივნისისთვის მოქმედი რედაქცია);
10. საქართველოს ორგანული კანონი სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ, №880–რს, საქართველოს პარლამენტი, თბილისი, 2008 (2020 წლის 22 ივნისისთვის მოქმედი რედაქცია);
11. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 28 იანვრის №34 ბრძანება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის საპროცენტო განაკვეთების დამტკიცების თაობაზე, თბილისი, 2011;
12. საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – შემოსავლების სამსახურის სტრუქტურული ერთეულების დებულების დამტკიცების თაობაზე შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 2 ივნისის ბრძანება №2742, თბილისი, 2011;
13. ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები, IASB, თარგმანი, თბილისი, 2019, <https://saras.gov.ge/ka/Ifrs>;
14. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები, IASB, თარგმანი, თბილისი, 2019, <https://saras.gov.ge/ka/Ifrs>;

**სამეცნიერო ლიტერატურა და სახელმძღვანელოები:**

15. ასათიანი რ., თანამედროვე ეკონომიკის ენციკლოპედიური ლექსიკონი, გამომცემლობა „სიახლე“, თბილისი, 2012;
16. ნადარაია ლ, როგავა ზ., რუხაძე კ, ბოლქვაძე ბ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, წიგნი I, თბილისი, 2012;
17. ნადარაია ლ, როგავა ზ., რუხაძე კ, ბოლქვაძე ბ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, წიგნი II, თბილისი, 2012;

18. როგავა ზ, ამილახვარი ზ., საგადასახადო სამართალი, გამომცემლობა იურისტების სამყარო, თბილისი, 2013;
19. როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, წიგნი II, გამომცემლობა იურისტების სამყარო, თბილისი, 2017;
20. საბაური ლ., აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, თბილისი, 2016;
21. სისტემური აუდიტის სახელმძღვანელო, ჰარმონიზაციის ცენტრი, თბილისი, 2015;
22. ურიდია გ., საგადასახადო აუდიტი, გამომცემლობა "მერიდიანი", თბილისი, 2012;
23. ფინანსური ანგარიშგება F7, ACCA, თარგმანი, ბაფ, თბილისი, 2018;
24. ჭილაძე ი., ფინანსური ანალიზი, თბილისი, 2017;
25. ხარაბაძე ე., ფინანსური აღრიცხვა (მე-2 დონე), ლექციების კურსი, თბილისი, 2018;

**ოფიციალური ინფორმაცია:**

26. ბიუჯეტის ანალიტიკური მონაცემები, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ოფიციალური ვებგვერდი [https://mof.ge/biujetis\\_analitikuri\\_monacemebi](https://mof.ge/biujetis_analitikuri_monacemebi), (22.06.2020);
27. საგადასახადო ვალდებულებების ნებაყოფილობითი შესრულების სტრატეგია 2015-2016, სსიპ შემოსავლების სამსახური, თბილისი, 2015, [https://www.rs.ge/common/get\\_doc.aspx?doc\\_id=9571](https://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?doc_id=9571);
28. სტატისტიკური ინფორმაცია ბიზნეს სუბიექტების შესახებ, საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახური, [www.geostat.ge/ka/modules/categories/64/biznes-registri](http://www.geostat.ge/ka/modules/categories/64/biznes-registri). (22.06.2020);
29. შემოსავლების სამსახურის სტრატეგია 2017-2020, სსიპ შემოსავლების სამსახური, თბილისი, [https://www.rs.ge/common/get\\_doc.aspx?id=9923](https://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?id=9923);
30. შემოსავლების სამსახურის წლიური ანგარიშები 2015-2019 წლები, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებგვერდი, <https://www.rs.ge/4905>;

**უცხოენოვანი ლიტერატურა:**

31. ADVANCED AUDIT AND ASSURANCE P7, ACCA , BPP Learning Media Ltd, London, 2016;



32. FIELD GUIDE, TADAT Secretariat, IMF, Washington, 2015, [https://www.tadat.org/assets/files/IMF\\_TADAT-FieldGuide\\_web.pdf](https://www.tadat.org/assets/files/IMF_TADAT-FieldGuide_web.pdf);
33. Georgia - TADAT Performance Assessment Report, IMF, Fiscal Affairs Department, Washington, 2016, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2016/cr16283.pdf>;
34. Guidance Note: Guidance on Test Procedures for Tax Audit Assurance, OECD, 2010, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/technologies/45045414.pdf>;
35. INFORMATION NOTE - Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches, OECD, 2006, <https://www.oecd.org/tax/administration/37589900.pdf>;
36. Revenue Administration: Taxpayer Audit—Development of Effective Plans, IMF, Washington, 2010, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1003.pdf>;
37. Risk-Based Tax Audits Approaches and Country Experiences, The World Bank, Washington, 2011;
38. Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to Improve the Efficiency and Effectiveness of Indirect Income Measurement Methods, OECD, 2006, <https://www.oecd.org/tax/administration/37590009.pdf>;
39. The Dictionary of public policy and administration, Shafritz, J. M., Westview Press, Boulder, Colorado, 2004.

# დანართი

დანართი N1

ცხრილი N2.3.7.<sup>71</sup> საანალიზო საწარმო 3. კომერციული ბანკის სრული შემოსავლის ანგარიშგება

მოგების ან ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება (ათასი ლარი)				
		2018	2017	განმარტება
▲	ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდით გაანგარიშებული საპროცენტო შემოსავალი	98,708	78,628	უნდა შეუდარდეს დეკლარებული ერთობლივი შემოსავლის შესაბამის კომპონენტს
▲	საპროცენტო და მსგავსი ხარჯი	-43,509	-32,641	უნდა შეუდარდეს გამოსაქვითი ხარჯების შესაბამის კომპონენტს
	საპროცენტო და მსგავსი შემოსავლის წმინდა მარჯა	55,199	45,987	პირდაპირ არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
▲	საკრედიტო ზარალის რეზერვი	-966	-1,976	უნდა შეუდარდეს გამოსაქვითი ხარჯების შესაბამის კომპონენტს
	საპროცენტო და მსგავსი შემოსავლის წმინდა მარჯა საკრედიტო ზარალის რეზერვის შემდეგ	54,233	44,011	პირდაპირ არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
▲	საკომისიო შემოსავალი	6,695	5,007	უნდა შეუდარდეს დეკლარებული ერთობლივი შემოსავლის შესაბამის კომპონენტს
	საკომისიო ხარჯი	-2,490	-2,238	უნდა შეუდარდეს გამოსაქვითი ხარჯების შესაბამის კომპონენტს
	მოგებას გამოკლებული ფინ. წარმოებულებით გამოწვ. დანაკ.	-	-184	პირდაპირ არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	მოგებას გამოკლ. უცხ. ვალუტ. ვაჭრ.გამოწვ. დანაკარგები	4,467	4,114	პირდაპირ არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	უცხ. ვალუტ. გადაანგარიშ. მოგებას გამოკლ. დანაკარგები	-283	-229	პირდაპირ არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	კრედიტთან დაკავშ. ვალდებულ. რეზერვი	206	-198	პირდაპირ არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	სხვა საოპერაციო შემოსავალი	3,712	676	უნდა შეუდარდეს დეკლარებული ერთობლივი შემოსავლის შესაბამის კომპონენტს
	ადმინისტრ. და სხვა საოპ. ხარჯები	-25,470	-19,278	უნდა შეუდარდეს გამოსაქვითი ხარჯების შესაბამის კომპონენტს
■	მოგება დაბეგვრამდე	41,070	31,681	უნდა შეუდარდეს დეკლარირებულ დასაბეგრ მოგებას
	მოგების გადასახადის ხარჯი	-5,195	-1,742	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	წლის მოგება	35,875	29,939	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	სხვა სრული შემოსავალი / (ზარალი):			
	წლის განმავლობაში წარ. მოგებას გამოკლებული დანაკარგები		-85	პირდაპირ არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს, ამასთან, არაარსებითი თანხაა

<sup>71</sup> ცხრილში წარმოდგენილი მონაცემები, გარდა განმარტების სვეტში წარმოდგენილი ინფორმაციისა, აღებულია ანგარიშგების ვებგვერდზე - <https://reportal.ge/> გამოქვეყნებული შესაბამისი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგებიდან

მუხლები, რომლებიც არ გადაკლასიფიცირდება მოგებაში ან ზარალში:			
შენობა-ნაგებობების და მოწყობილობის გადაფასება	1,052	-	პირდაპირ არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
წლის სხვა სრული შემოსავალი / (ზარალი)	1,052	-85	პირდაპირ არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
წლის მთლიანი სრული შემოსავალი	36,927	29,854	პირდაპირ არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს

**შენიშვნა:** ▲ სიმბოლო აღნიშნავს მაღალი რისკის სფეროს, ■ სიმბოლო აღნიშნავს დაბალი რისკის, მაგრამ საყურადღებო სფეროს

**ცხრილი N2.3.8.<sup>72</sup> საანალიზო საწარმო 3. კომერციული ბანკის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება**

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება (ათასი ლარი)				
		2018	2017	განმარტება
	აქტივები			
	ფული და ფულის ეკვივალენტები	130,272	139,577	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	სავალდ. რეზ. საქ.ერ. ბანკში	170,443	130,824	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	მოთხოვნები სხვა ბანკ. მიმართ	-	15,094	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	ინვესტიციები სავალო ფას. ქაღ.	175,690	-	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	ინვესტიციები საემისიო ფას. ქაღ.	63		არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
<span style="color: blue;">■</span>	ინვესტიციები შვილ. კომპ.	10,096	8,097	შესაძლოა წარმოშვას მოგების გადასახადით და დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტი (სსკ-ის 151-ე მუხლის გათვალისწინებით)
	კლიენტებზე გაც. სესხები და ავანს.	900,803	757,874	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	სარეალიზ. საინვესტ. ფას. ქაღ.	-	63	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	ამორტ.ღირ. აღრიც. ობლიგაციები	-	143,903	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
<span style="color: blue;">■</span>	საინვესტიციო ქონება	1,037	400	უნდა შეუდარდეს ქონების გადასახადის დეკლარირებულ მონაცემებს
	მოგების გად. მიმდ. ავანსი	-	183	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	დაზღვ. და სხვა ფინ. აქტივები	5,066	1,429	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
<span style="color: red;">▲</span>	სხვა აქტივები	15,031	14,019	რისკის სფეროა და უნდა შეუდარდეს ქონების გადასახადის დეკლარირებულ მონაცემებს, რადაგანაც, შესაძლოა ამ კატეგორიაში კლასიფიცირებული აქტივები შინაარსის გათვალისწინებით წარმოადგენდეს ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს
	არამატერიალური აქტივები	1,364	861	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
<span style="color: blue;">■</span>	შენობა-ნაგ. და მოწყობ.	26,421	21,888	უნდა შეუდარდეს ქონების გადასახადის დეკლარირებულ მონაცემებს

<sup>72</sup> ცხრილში წარმოდგენილი მონაცემები, გარდა განმარტების სვეტში წარმოდგენილი ინფორმაციისა, აღებულია ანგარიშგების ვებგვერდზე - <https://reportal.ge/> გამოქვეყნებული შესაბამისი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგებიდან

▲	სარეალიზ. გრძელვად. აქტივები	4,016	1,928	რისკის სფეროა და უნდა შეუდარდეს ქონების გადასახადის დეკლარირებულ მონაცემებს, რადაგანაც, შესაძლოა ამ კატეგორიაში კლასიფიცირებული აქტივები შინაარსის გათვალისწინებით წარმოადგენდეს ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს ან წინააღმდეგ შემთხვევაში, შესაძლოა წარმოადგენდეს მოგების გადასახადის დეკლარაციაში ასახვას დაქვემდებარებულ მარაგებს
	მთლიანი აქტივები	1,436,045	1,236,140	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	ვალდებულებები			
	ვალდებულ. სხვა ბანკ. მიმართ	100,196	59,982	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	კლიენტთა ანგარიშები	734,262	682,318	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	სხვა ნასესხები სახსრები	345,782	270,280	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	დაზღვევა და სხვა ფინ. ვალდ.	1,822	7,674	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	მოგ.გადას.მიმდ.ვალდებულება	1,374	-	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	გადავადებული მოგ.გად.ვალდ.	1,664	152	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	ვალდ.და ხარჯ. რეზერვები	374	346	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	სხვა ვალდებულებები	2,410	1,854	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	მთლიანი ვალდებულებები	1,187,884	1,022,606	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	კაპიტალი			
	სააქციო კაპიტალი	16,057	16,057	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	საემისიო შემოსავალი	74,923	74,923	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	გაუნაწილებელი მოგება	146,558	113,316	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	წილობრ.ინსტრ.გადახდის რეზერვი	1,339	851	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	შენობა-ნაგ. გადაფას.რეზ.	9,284	8,233	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	სარეალიზ. ფას. ქაღ.გადაფას. რეზ.		154	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	მთლიანი კაპიტალი	248,161	213,534	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	მთლიანი ვალდებულ. და კაპიტალი	1,436,045	1,236,140	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს

შენიშვნა: სიმბოლო ▲ აღნიშნავს მაღალი რისკის სფეროს, სიმბოლო ■ აღნიშნავს დაბალი რისკის, მაგრამ საყურადღებო სფეროს

**ცხრილი N2.3.9.<sup>73</sup> საანალიზო საწარმო 3. კომერციული ბანკის ფულადი ნაკადების მოძრაობის ანგარიშგება**

<b>ფულადი ნაკადების მოძრაობის ანგარიშგება (ათასი ლარი)</b>				
		<b>2018</b>	<b>2017</b>	<b>განმარტება</b>
	<b>ფულადი ნაკ. მოძრ.საოპერაც.საქმ.</b>			
	მიღებული საპროცენტო შემოსავალი	93,462	74,545	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	გადახდილი პროცენტი	-42,129	33,527)	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	მიღებული საკომისიოები	6,695	5,007	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	გადახდილი საკომისიოები	-2,490	-2,238	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	ანგარიშსწ.ფინ.წარმოებულებიდან	-	-184	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	უცხ.ვალ.ვაჭრობიდან მიღ. შემოს.	4,467	4,287	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	სხვა მიღ.საოპერაც.შემოსავალი	3,712	676	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	დასაკუთრ.ქონებ.რეალიზაც.მიღ.შემოს.	6,543	1,614	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
▲	გადახდილი თანამშრომ.ხარჯ.	-13,818	-11,013	უნდა შეუდარდეს საშემოსავლო გადასახადის დეკლარირებულ მონაცემებს
■	გადახდ.ადმინისტრ. და სხვა საოპერაც. ხარჯები	-8,963	-7,046	შესაძლოა შეუდარდეს საშემოსავლო გადასახადის დეკლარირებულ მონაცემებს
	გადახდილი მოგების გადასახადი	-2,343	-3,705	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>ფულადი ნაკად. მოძრ. საოპერაც. საქმ. საოპერაციო აქტივებისა და ვალდებულ. ცვლილებებამდე</b>	<b>45,136</b>	<b>28,416</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	წმინდა (ზრდა)/შემცირება:-			
	- მოთხოვნები სხვა ბანკების მიმართ	-20,780	-35,398	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	- კლიენტებზე გაც. სესხები და ავანსები	-134,031	-187,244	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	- სხვა ფინანსური აქტივები	-26,374	-13,079	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	- სხვა აქტივები	-843	-1,733	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	წმინდა ზრდა/(შემცირება):			
	- ვალდებულებები სხვა ბანკების მიმართ	18,003	5,876	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	- კლიენტთა ანგარიშები	40,110	118,240	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	- სხვა ფინანსური ვალდებულებები	-6,003	5,481	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	- სხვა ვალდებულებები	19,827	-46	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>საოპერაციო საქმიანობაში გამოყენებული წმინდა ფული</b>	<b>-64,955</b>	<b>-79,487</b>	
	<b>ფულადი ნაკ. მოძრ. საინვესტიციო საქმიანობიდან</b>			
	ფულის ინექცია შვილობილ კომპანიაში	-2,000	-4,300	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
■	შენობა-ნაგ.და მოწყობ.შესყიდვა	-5,164	-2,034	შესაძლოა შეუდარდეს ქონების გადასახადის დეკლარირებულ მონაცემებში ცვლილებას წლების კრილში

<sup>73</sup> ცხრილში წარმოდგენილი მონაცემები, გარდა განმარტების სვეტში წარმოდგენილი ინფორმაციისა, აღებულია ანგარიშგების ვებგვერდზე - <https://reportal.ge/> გამოქვეყნებული შესაბამისი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგებიდან

■	საინვესტიც.ქონ. შესყიდვა	-637	-	შესაძლოა შეუდარდეს ქონების გადასახადის დეკლარირებულ მონაცემებში ცვლილებას წლების კრილში
■	საინვესტ.ქონ.რეალიზ.მიღ.შემოს.	-	65	შესაძლოა შეუდარდეს ქონების გადასახადის დეკლარირებულ მონაცემებში ცვლილებას წლების კრილში
	არამატერიალ.აქტივების შესყიდვა	-742	-490	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	არამატ.აქტ.რეალიზ.მიღ.შემოს.	15	43	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>საინვესტიციო საქმიანობაში გამოყენებული წმინდა ფული</b>	<b>-8,528</b>	<b>-6,716</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	ფულ.ნაკ.მოდრ.ფინანს.საქმიანობიდან სხვა ნასესხ.სახსრ.მიღ.შემოს.	262,622	678,868	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	სხვა ნასესხ.სახს.დაფარვები	-195,944	-530,118	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	გადახდილი დივიდენდები	-2,989	-2,545	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	<b>წმინდა ფული ფინანსური საქმიანობიდან</b>	<b>63,689</b>	<b>146,205</b>	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	გაცვლითი კურსის ცვლილების ეფექტი ფულზე და ფულის ეკვივალენტებზე	489	5,889	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	ფულის და ფულის ეკვივალენტების წმინდა ზრდა/(შემცირება)	-9,305	65,891	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	ფული და ფულის ეკვივალენტები წლის დასაწყისში	139,577	73,686	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს
	ფული და ფულის ეკვივალენტები წლის ბოლოს	130,272	139,577	არ უკავშირდება არცერთ გადასახადს

*შენიშვნა: სიმბოლო ▲ აღნიშნავს მაღალი რისკის სფეროს, სიმბოლო ■ აღნიშნავს დაბალი რისკის, მაგრამ საყურადღებო სფეროს*

**Ivane Javakhishvili Tbilisi State University**  
**Faculty of Economics and Business**

Ana Gegia

**The role of financial reporting analysis in the planning  
process of tax audit**

Master's thesis is written to obtain a master's academic degree in Business  
Administration

Supervisor: Professor Levan Sabauri

Tbilisi

2020