

საბადასახადო აუდიტის ზოგიერთი ასპექტი

ევროპული ინტეგრაცია და
საქართველო

ეკონომიკისა და ბიზნესის
აქტუალური პრობლემები
გლობალიზაციის
თანამედროვე პირობებში

საერთაშორისო სამეცნიერო-
პრაქტიკული კონფერენცია

მაკროეკონომიკა, ფინანსები
და ინვესტიციები

ნაზი გვარამია

ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი,
სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი

ნაწული ქიციანიშვილი

ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი,
სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი

საკვანძო სიტყვები:

საბადასახადო აუდიტი, აუდიტორულ საქმიანობაზე ზედამხედველობა, საბადასახადო მონიტორინგი

თანამედროვე ეკონომიკურ ურთიერთობებში აუდიტორული საქმიანობა მართვის ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს ელემენტს წარმოადგენს. კერძო მენარმეობის და კაპიტალის ბაზრის მზარდმა განვითარებამ, ეკონომიკური სუბიექტების სწრაფვამ თვითრეგულაციისაკენ, მესაკუთრეთა და კრედიტორთა დაბანდებული სახსრების დაცვის გარანტიის მოთხოვნებმა წარმოშვეს აუცილებლობა, ჩამოყალიბებულიყო და განვითარებულიყო აუდიტორული საქმიანობის სისტემა, რაც, ცხადია, თავის მხრივ ეკონომიკურ აღმავლობას უზრუნველყოფს. ყველა სახის აუდიტი წარმოადგენს სპეციფიკურ სისტემას, რომელიც საშუალებას გვაძლევს გაკეთდეს დასკვნა კომპანიის საქმიანობის ეფექტურობის ხარისხა და მისი სრულყოფის გზებზე. როგორც ცნობილია, აუდიტს ყოფენ ორ სახედ: გარე და შიდა აუდიტი. ამავე დროს “აუდიტის” ცნებას აკავშირებენ ისეთ შემთხვევებთან, რომელსაც ახორციელებენ ეკონომიკური სუბიექტის მესაკუთრეებისაგან, აქციონერებისაგან და სააღმსრულებლო ორგანოებისაგან სრულიად დამოუკიდებელი აუდიტორები ანგარიშგების სარწმუნოობაზე

ობიექტური აზრის გამოხატვის მიზნით. გარე აუდიტი უნდა ჩატარდეს დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ, მისი დამოუკიდებლობა კი განისაზღვება როგორც საკანონმდებლო, ასევე ეთიკის ნორმებით. აუდიტორის წინაშე არსებული მიზნებისა და ამოცანების მიხედვით გარე აუდიტი იყოფა სავალდებულო და საინიციატივო აუდიტად. სავალდებულო აუდიტი ტარდება იმ შემთხვევაში, როცა მისი ვადები და მოცულობა განსაზღვრულია საკანონმდებლო აქტებით. საინიციატივო აუდიტი კი ტარდება ნებისმიერ დროს იმ მოცულობით, რომელიც განისაზღვრება კომპანიის მოთხოვნით გაფორმებული ხელშეკრულების ფარგლებში. სავალდებულო აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორის წინაშეა ერთადერთი მიზანი-შესამოწმებელი ბუღალტრული ანგარიშგების არსებითი ასპექტების უტყუარობის შესახებ აზრის ფორმირება და შემდგომ გამოსატყუარება. ამ პროცესში აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს შუალედური ამოცანები: განსაზღვროს კომპანიის მიერ განხორციელებული გარიგებების შესაბამისობა კანონმდებლობასთან, შეამოწმოს საგადაამხდელო-საანგარიშსწორებო დოკუმენტები, საგადასახადო ანგარიშსწორე-

სამეცნიერო-პრაქტიკული ჟურნალი

ბები და ა.შ. საინიციატივო აუდიტის პროცესში კი აუდიტორის წინაშე დგას კონკრეტული ამოცანა, რომელიც ემსახურება ხელშეკრულებით განსაზღვრული მიზნის მიღწევას. ასეთი ამოცანები შეიძლება იყოს: კონსულტაციები, ფინანსური მდგრადობის ანალიზი, მიმოხილვითი შემოწმება, ანგარიშსწორებათა შემოწმება და ა. შ. ამ დროს დასახული მიზნები შეიძლება იყოს მრავალმხრივი: გამოვლენილ ნაკლოვანებათა აღმოფხვრა, პერსონალის სწავლება, სტრატეგიული დაგეგმვა, აქტივების უზრუნველყოფის შემოწმება და სხვა.

ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე, აუდიტორული საქმიანობის როლი ეკონომიკურ საქმიანობაში საკმაოდ აქტუალურია და შესაბამისად, ინტერესს იწვევს საკითხი იმის თაობაზე, თუ როგორ ვითარდება აღნიშნული სფერო მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყანაში, როგორ ხორციელდება თანამედროვე ეტაპზე აუდიტორული საქმიანობის რეგულირება საქართველოში, მათ შორის, საგადასახადო აუდიტის, როგორ არის განსაზღვრული ასევე საჯარო ზედამხედველობის მიზანი ამ სფეროში. ჩვენს სამეცნიერო ნაშრომში სწორედ აღნიშნულ საკითხებს დავუთმობთ ყურადღებას.

აღსანიშნავია, რომ დღესდღეობით მსოფლიოში აუდიტორულ საქმიანობაზე ზედამხედველობის მრავალგვარი სისტემა არსებობს, რომელთა დახვეწა, ცხადია, მუდმივად მიმდინარეობს ისეთი მიზეზების გამო, როგორცაა წარუმატებელი ფინანსური ანგარიშგებები, თვითრეგულირებად სისტემებში აღმოჩენილი სისუსტეები, ახალი კანონმდებლობის მოთხოვნები და სხვა. ისტორიულად, აუდიტორულ საქმიანობაზე ზედამხედველობა თვითრეგულირების ფორმას იღებდა. ასეთი მიდგომების დროს ხშირად გამოიყენებოდა ექსპერტული მიმოხილვა კომპანიის საქმიანობის გარე შეფასების პარალელურად, რომელსაც სხვა პრაქტიკოსი პროფესიონალები ასრულებდნენ და შესაბამის ანგარიშს წარუდგენდნენ თვითრეგულირებადი კომპანიის საბჭოს. უკანასკნელ პერიოდში რეგულირების სისტემები განვითარდა დამოუკიდებელ ზედამხედველობაზე გაზრდილი მოთხოვნის შესაბამისად, რამაც განაპირობა ეროვნული რეგულატორების ჩამოყალიბების ტენდენცია უფრო თანმიმდევრული და გლობალური მასშტაბებით.

ამერიკის შეერთებულ შტატებში 1977 წლიდან სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა

ამერიკული ინსტიტუტი (AICPA) ხელმძღვანელობდა ფასიანი ქაღალდების კომისიის (SEC) პრაქტიკის განყოფილებას (SECPS), რომელიც იყო თვითრეგულირებადი ორგანო ფასიანი ქაღალდების კომისიაში რეგისტრირებული აუდიტორული კომპანიების საქმიანობაზე ზედამხედველობისათვის. აღნიშნული სტრუქტურა ატარებდა აუდიტის სამუშაოების პერიოდულ ექსპერტულ შეფასებებს ნაკლოვანებათა გამოსავლენად და შესაბამისად, მათ აღმოსაფხვრელად, რაც ცხადია, მნიშვნელოვნად უწყობდა ხელს აუდიტორულ კომპანიებს. ამერიკის შეერთებულ შტატებში 2002 წელს კომპანიების ბუღალტრულ აღრიცხვაზე ზედამხედველობის საზოგადოებრივი საბჭო გახდა აუდიტის პროფესიის ზედამხედველობის ძირითადი ორგანო. საბჭოს შემადგენლობა განისაზღვრება საბჭოსა და მისი თანამშრომლებისაგან, რომელთა როლი რიგ სხვა საკითხებთან ერთად რეგულარული აუდიტორული ინსპექციების ჩატარებით შემოიფარგლება. აღნიშნული ტენდენცია გაძლიერდა ევროკავშირის მე-8 (სავალდებულო აუდიტის) დირექტივის მიღების შემდეგ 2006 წლის ივნისში. იგი შეეხება სავალდებულო აუდიტის ჩატარების, საჯარო ზედამხედველობისა და ხარისხის უზრუნველყოფის საკითხებს. მე-8 დირექტივა ხელს უწყობს და შესაბამისობაში მოჰყავს სავალდებულო აუდიტის საკითხები ევროკავშირის მასშტაბით და ადგენს აუდიტორულ საქმიანობაზე საჯარო ზედამხედველობისა და ხარისხის უზრუნველყოფის პრინციპებს.

კაპიტალის ბაზრის უფრო ეფექტური ფუნქციონირებისათვის ფინანსური ანგარიშგების სისტემაში მონაწილე თითოეული დაინტერესებული პირი გონივრულად უნდა მოქმედებდეს. მიუხედავად იმისა, რომ კაპიტალის ბაზრებზე აუდიტორები დაინტერესებული მხარეების მხოლოდ ერთი ჯგუფია, ისინი გადამწყვეტ როლს ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების სანდოობის უზრუნველყოფაში, კერძოდ, ხარისხიან აუდიტს შეუძლია პირდაპირ გამოიწვიოს ფინანსური ანგარიშგების პროცესის და ზოგადად, კაპიტალის ბაზრის სისტემის მიმართ საზოგადოების ნდობის ამაღლება. აუდიტორულ საქმიანობაზე ზედამხედველობა მნიშვნელოვანი საშუალებაა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის გასაუმჯობესებლად. დამოუკიდებელი ზედამხედველობა დაინერგა მსოფლიოს მზ-

არდი კაპიტალის ქვეყნებში და ბევრ ქვეყანაში ამჟამადაც მიმდინარეობს ეს პროცესი. საჯარო ზედამხედველობის პირობებში კომპანიებს, რომელთაც სურთ კლიენტებს შესთავაზონ გარკვეული ტიპის აუდიტორული მომსახურება (საზოგადოდ, სავალდებულო აუდიტი ან საფონდო ბირჟებზე კოტირებული კომპანიების აუდიტი), მოეთხოვება დარეგისტრირდნენ მათი პროფესიისაგან დამოუკიდებელ ორგანოში. ამრიგად, რეგისტრაცია და შესაბამისად მისი შენარჩუნება წარმოადგენს აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების წინაპირობებს. ამ ორგანოს წევრების დანიშვნა გამჭვირვალე პროცესი უნდა იყოს, რათა უზრუნველყოს კვალიფიციური პირების შერჩევა, რომლებიც საზოგადოებრივ ინტერესებს მოემსახურებიან.

საგადასახადო აუდიტის ცნებაში იგულისხმება სახელმწიფო საგადასახადო ორგანოების თუ სახელმწიფოსგან ნებადართული პირების მიერ ნებისმიერი გადასახადის გადამხდელის შემოწმება, კონტროლი და მონიტორინგი. იგი უკავშირდება მხოლოდ დაბეგვრისა და ეკონომიკურ ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილების შემოწმების ასპექტებს. ისტორიულად დამოუკიდებელი აუდიტორების გამოჩენა ცხადია დაკავშირებულია არა საგადასახადო აუდიტთან, არამედ ზოგადად აუდიტთან. ოფიციალურად აუდიტის წარმოშობის თარიღად ითვლება 1844 წ. როდესაც ინგლისში მიიღეს კანონი სააქციო საზოგადოებების შესახებ, რის საფუძველზეც სააქციო საზოგადოებებს უნდა მოენიჭათ დამოუკიდებელი პირი, რომელიც ყოველწლიურად წარმოადგენდა ამ საწარმოს შესახებ შესაბამის ფინანსურ დასკვნას, რაც თავისთავად განიხილებოდა როგორც სააქციო საზოგადოების მენეჯმენტის ყოველწლიური ანგარიშგების ფორმა აქციის მფლობელების მიმართ.

საგადასახადო აუდიტი გულისხმობს არა დამოუკიდებელ აუდიტორულ სარეკომენდაციო ხასიათის შემოწმებას, არამედ გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო კონტროლს, რომელსაც შეიძლება სახელმწიფო იძულების ფორმა ჰქონდეს. თანმედროვე ეტაპზე საქართველოში საგადასახადო აუდიტი, როგორც ეკონომიკური მეცნიერების ერთ-ერთი მიმართულება, ცალკე, დამოუკიდებელ ასპექტად არ განიხილება და ანალოგიურია ამ კუთხით უცხოური პრაქტიკაც. საგადასახადო აუდიტი მოიცავს საგადასახადო კონტროლსა და მონ-

იტორინგს. აქედან გამომდინარე, საგადასახადო აუდიტის შესწავლის საგანია გადასახადის გადამხდელთა და სახელმწიფოს შორის საგადასახადო ურთიერთობათა კონტროლი და პრევენცია სახელმწიფოსა და მის მიერ უფლებამოსილ პირთა მიერ, რაც, ცხადია, დაკავშირებულია გადასახადის გადამხდელ პირთა მიერ გადასახადის გაანგარიშებასთან, გადახდასთან და ამ პროცესში დაბეგვრის სუბიექტებსა და სახელმწიფოს შორის წარმოქმნილ სამართლებრივ ურთიერთობებთან. ამასთან ერთად საგადასახადო აუდიტი მოიცავს სახელმწიფოს მიერ დაბეგვრის სუბიექტის იძულებას, გადაიხადოს კუთვნილი გადასახადები, მასთან დაკავშირებული ჯარიმები და საურავები.

საქართველოში აუდიტის ჩატარების სამართლებრივი საფუძვლები განისაზღვრება საქართველოს კანონით “ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ”, რომელიც ადგენს ჩვენს ქვეყანაში ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების, წარდგენის და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების სამართლებრივ საფუძვლებს. შესაბამისად, ამ კანონის მიზანია ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სამართლებრივ საფუძვლების, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების პირობებისა და წესების განსაზღვრა. საქართველოში აუდიტი ტარდება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) შესაბამისად.

საგადასახადო აუდიტი, როგორც წესი, არ არის ნებაყოფლობითი საგადასახადო შემოწმება, თუმცა იგი შეიძლება ჩატარდეს გადასახადის გადამხდელის ინიციატივით. აქედან გამომდინარე, საგადასახადო აუდიტის ჩატარების ბაზა საგადასახადო ალიცხვას ეფუძნება. ამ მიმართულებით მნიშვნელოვანია ასევე საგადასახადო რისკების სისტემის გამოყენება. საგადასახადო რისკი განისაზღვრება როგორც საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობის დიდი ალბათობა. საგადასახადო ორგანოში მუშავდება გადასახადის გადამხდელთა შესახებ ინფორმაცია და განისაზღვრება რისკის კრიტერიუმები, რომლებიც განსხვავებული შინაარსის მატარებელია. ასე მაგალითად, გადამხდელის მიერ დოკუმენტების გაყალბება, საეჭვო გარიგებები, საგადასახადო დეკლარაციების ან ანგარიშ-ფაქტურების ხშირი კორექტირების ფაქტები და ა. შ. შესამოწმე-

ბელი პირების გამოვლენა ხდება ელექტრონულად (პროგრამულად), მაღალი საგადასახადო რისკების მონაცემების მატარებელი ნიშნით და შესაბამისი რისკის ქულების მითითებით.

აუდიტორი ვალდებულია, დაიცვას საგადასახადო კანონმდებლობა ყველა ასპექტში. მან უნდა დაიცვას დამკვეთის ინტერესები, ამავე დროს შეგნებულად არ უნდა დამალოს მისი შემოსავლები, აღკვეთოს საგადასახადო სამსახურის შეცდომაში შეყვანის და დამკვეთის მიერ გადასახადებისათვის თავის არიდების მცდელობა. აუდიტორს შეუძლია შეწყვიტოს საქმიანობა იმ ანგარიშგების შემონებისას, რომელშიც აღმოჩენილია მცდარი ინფორმაცია, ან ადგილი აქვს ინფორმაციის გამოტოვებას

ან დაფარვას. საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების, გადასახადების გაანგარიშებასა და გადახდაში შეცდომების აღმოჩენისას აუდიტორი ვალდებულია, ამის თაობაზე წერილობით აცნობოს დამკვეთის ადმინისტრაციას, სამეთვალყურეო საბჭოს და მისცეს მათ რეკომენდაციები აღმოჩენილი დარღვევებისა და შეცდომების გასწორების შესახებ.

ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე, უაღრესად მნიშვნელოვანია საგადასახადო აუდიტის საკითხებისადმი ჯეროვანი ყურადღების დათმობა და ცხადია, მისი შემდგომი სრულყოფა ქვეყნის ეკონომიკური მდგომარეობის გაჯანსაღების მიმართულებით.

გამოყენებული ლიტერატურა:

<ol style="list-style-type: none"> 1. ურიდია, გ. (2012). საგადასახადო აუდიტი. თბილისი. 2. ყამარაული, ს., ჩოკოლაშვილი, მ., 3. ყამარაული, ლ. (2010). გადასახადები და დაბეგვრა. თბილისი. 4. ვერულიძე, ვ. (2008). გადასახადები და საგადასახადო დაბეგვრა, სახელმძღვანელო. თბილისი. 5. მონტგომერი, რ. (2006). აუდიტი. თბილისი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. 	<ol style="list-style-type: none"> 6. საქართველოს კანონი ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ. 2012 წ. 29 ივნისი. 7. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წ. 31 დეკემბრის ბრძანება №5568 საგადასახადო აუდიტის სახელმძღვანელოს დამტკიცების თაობაზე. 8. http://rs.ge/ 9. http://sao.ge/
---	--

Some Aspects of the Taxation Audit

Nazi Gvaramia

Doctor of Economics,
Sokhumi State University Associate Professor

Nanuli Dzimtseishvili

Doctor of Economics,
Sokhumi State University Associate Professor

Key words:

TAX AUDIT, AUDITOR OVERSIGHT, MONITORING TAX

Summary

The paper highlights the key issues, which are at the present stage in our country in general audit, namely the taxation audit on the legislative and practical levels. The paper studies the taxation audit role and importance in economic relations, its important issues and peculiarities. The paper also focuses on the auditor's professional responsibility and ethics important aspects, as provided in legislation.