

საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი
ხელნაწერის უფლებით

იაშა მურვანიძე

ბულალტრული აღრიცხვისა და კონტროლის მეთოდის
სრულყოფის საკითხები საქართველოში

სადოქტორო პროგრამა ბიზნესის ადმინისტრირება
შიფრი 02

დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად
წარდგენილი დისერტაციის

ა ვ ტ ო რ ე ფ ე რ ა ტ ი

თბილისი
2018 წელი

სამუშაო შესრულებულია საქართველოს ტექნიკურ უნივერსიტეტში
ბიზნესტექნოლოგიების ფაკულტეტი
ბიზნესის ადმინისტრირების დეპარტამენტი

ხელმძღვანელი: ნინო ფაილოძე, პროფესორი

რეცენზენტები:

საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის

პროფესორი: ლევან გრიგალაშვილი

სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის

ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის დეკანი,

პროფესორი: დავით ჯალაღონია

დაცვა შედგება 2018 წლის "-----" -----, ----- საათზე
საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის -----
ბიზნესტექნოლოგიების ფაკულტეტის სადისერტაციო საბჭოს
კოლეგიის სხდომაზე, კორპუსი -----, აუდიტორია -----
მისამართი: 0175, თბილისი, კოსტავას 77.

დისერტაციის გაცნობა შეიძლება სტუ-ს ბიბლიოთეკაში,

ხოლო ავტორეფერატისა - ფაკულტეტის ვებ-გვერდზე

(www.gtu.ge)

სადისერტაციო საბჭოს მდივანი

ასოცირებული პროფესორი: ლია ბერიკაშვილი

Iasha Murvanidze

**Issues of Perfection of Accounting and Control Methodology in
Georgia**

Resume

Dissertation work-"Issues of Perfection of Accounting and Control Methodology in Georgia" consists of introduction, literature review, results and their discussion and the final part.

The introduction of dissertation work includes the relevance of the topic under research, the purpose and objectives of the study, the practical importance of research, scientific innovations, approbation of work and publications published on the topic of the dissertation.

The development of modern economy and market demands has led to the necessity of legislative basis and introduction of new control mechanisms.

The dissertation work-"Issues of Perfection of Accounting and Control Methodology in Georgia" discusses the legislative and normative acts of regulation of accounting and control, key issues of control in organizations' activity, issues of improvement for accounting and control regulation.

Studies show that structural and organizational arrangements of the state financial control fundamentally changed in recent years in Georgia. Establishment of the Treasury System in the Budget Process has been conducted, which put in the agenda the need of using new methods in checking of budget execution processes such as: thematic inspection, investigation, audit, economic dispute, etc.

Discussed the possibilities of using the experience of foreign countries in accounting and control. Despite the fact that foreign countries adopted universal principles and methods, every country has its own peculiarity, which, in turn, is conditioned by national legislation, historical practices, traditions and custom of the country. Discusses the classification of risks associated with accounting and control and mechanisms of their reduction. It discusses basic internal and external factors affecting the risk management activities of the institution. The expected risk determines the possibility of low indicators of financial results of activities in the organization. The risks are determined by the likelihood of suitability and in the event of the suitability they are determined by the level of impact on the capability indicator. These are the signs the assessment of which is required according to the principle of feedback. More precisely, we should pay more attention to the risks the probability of which are high. Consequently, the organization should not only identify risks, arrangement of the risks according to the priorities - in correspondence with the likelihood of suitability, to minimize the possibility of error, but the appropriate control measures should be taken to

maintain risk determination, assessment, monitoring and risk management and the implementation of reciprocal events against the revealed negative factors should be done. The implementation of these measures will affect the goals and objectives of the organization.

The goal of reporting establishment, within the frames of financial management and control system, is to provide reliable and timely information to the management of the institution about both, the implementation of the budget of individual program and successfulness of the program, and about establishment of financial management and control in the institution and the current condition, on the basis for which the timely and effective analysis of financial and operational results will be possible, also the promotion of the implementation of this instruction in practice, timely identification of defects, eradication and permanent perfection of the existing system will be achievable.

Internal audit is a consultative activity and not punitive. Internal audit subjects can not be engaged in inspection. Internal audit and the control must be sharply separated.

Based on the results we are able to conclude about how important financial control is for the country and society. Implementation of its results is very obligatory unlike the audit results. The audit results are of recommendatory character. Also discusses the issues of improvement of the united system of financial control.

The 2015-2017 survey report presented by us is an analysis of the condition and challenges of the internal financial control system and the hindering factors of its development. At the initial stage of the survey, a detailed scheme of selection has been made up, which included the organization selected for characterization of internal financial control, namely LEPL "Georgian Technical University" and "Black Sea International University". We have emphasized problems on one hand and best practices, on the other. We discussed issues that are equally problematic for both organizations.

The relevance of the topic of the dissertation is caused by problematic issues related to the control in the institutions. Successful business is impossible without finance control and management skills. Although the Audit Service has been set up, which replaced the Chamber of Control, a united system of control and monitoring of budget funds has not been established yet. Control, which is mainly undertaken by state structures, are characterized by the necessity of detecting and eliminating of violations. Whereas while the conclusion of the results of audit account of the financial accountancy, the issuance of recommendations and of negative feedback in case of certain circumstances is done.

In the final part of the Dissertation work-"Perfection of Accounting and Control Methods in Georgia"-the recommendations for solving of the raised problems are proposed; The research results and recommendations of specific concrete issues are given.

ნაშრომის ზოგადი დახასიათება

თანამედროვე ეკონომიკის განვითარებამ და ბაზრის მოთხოვნებმა განაპირობა საკანონმდებლო ბაზის აუცილებლობა და კონტროლის ახალი მექანიზმების შემოღება. განვითარებულ ქვეყნებში კონტროლის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან მექანიზმად ჩამოყალიბდა აუდიტი და სახელმწიფო აუდიტის სამსახურები. ამ წარმატებულმა პრაქტიკამ განაპირობა საქართველოშიც აუდიტის განვითარების ხელის შეწყობა. მიღებულ იქნა კანონი აუდიტის შესახებ, რომელმაც განასხვავა აუდიტის ჩატარების სავალდებულო და ნებაყოფლობითი სახეობები.

კონტროლი წარმოადგენს მეთოდს, რომელიც უზრუნველყოფს მართვის სტრუქტურების მიერ დასახული მიზნების განხორციელებას, ეკონომიკური რესურსების გამოყენების გაუმჯობესების მიმართულების დადგენას, ნაკლოვანებებისა და დარღვევების გამოვლენას და მათი შედეგების ანალიზს. შესაბამისად, მნიშვნელოვანია მისი როლი ორგანიზაციის წარმატებით ფუნქციონირებაში.

მართვის ყველა დონეზე კონტროლის მეშვეობით ხორციელდება ობიექტის ფუნქციონირების პროცესისა და მასთან დაკავშირებული გადაწყვეტილებების შესაბამისობის შემოწმება, რომელიც მისაღებია კონტროლის ყველა სუბიექტისათვის, მათი ინტერესებისა და საქმიანობის მასშტაბების მიუხედავად. კონტროლის ღონისძიებები უნდა იყოს ეფექტიანი და ამასთან ერთად მიმართული რისკების მინიმუმამდე დაყვანისაკენ. კონტროლის ღონისძიებები ეფექტიანია ჩაითვლება იმ შემთხვევაში, თუ იგი არის: შესაბამისი, თანმიმდევრულად განხორციელებადი, სრულყოფილი, დანახარჯების თვალსაზრისით ეფექტიანი და კონტროლის მიზნებთან უშუალოდ დაკავშირებული. ფინანსურმა კონტროლმა აუდიტისგან განსხვავებით სხვა ფუნქცია შეიძინა და ვითარდება აუდიტისგან განსხვავებული მიმართულებით. აუდიტი წარმოადგენს საწარმოს ეკონომიკური რესურსებისა და მათი ფორმირების წყაროების, სამეურნეო ფაქტების ცვლილებების შესახებ ინფორმაციის სანდოობის და სიზუსტის დადგენას. აუდიტი

გვამღევს საშუალებას განისაზღვროს სამეურნეო სუბიექტის ქონება, მთლიანი კაპიტალი, შემოსავლები, ხარჯები და საბოლოო ფინანსური შედეგის უტყუარობა. ფინანსური კონტროლი ხშირ შემთხვევაში წარმოდგენილია სახელმწიფო კონტროლის სახით. აუდიტს შეგვიძლია მივცეთ განსაზღვრება, როგორც ბიზნესის ექსპერტიზა, ხოლო ფინანსურ კონტროლს ახასიათებს რევიზიის ელემენტები, როგორც შემოწმების ეტაპზე, ასევე საბოლოო შედეგების და გადაწყვეტილებების მიღების ეტაპზე.

თემის აქტუალობა. საკვლევი თემის აქტუალობა განპირობებულია ბუღალტრული აღრიცხვისა და კონტროლის სისტემის სრულყოფის აუცილებლობით, რომელიც ერთერთი მნიშვნელოვანი ფაქტორია საქართველოსათვის, და ზოგადად გარდამავალი ეკონომიკის მქონე ქვეყნებისათვის.

კვლევის მიზანი და ამოცანები. სადისერტაციო ნაშრომის მიზანია ბუღალტრული აღრიცხვისა და კონტროლის მეთოდის სრულყოფის ისეთი გზების გამონახვა, რომლის დანერგვით ობიექტიურად შეფასდება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა და გააქტიურდება კონტროლი, რომელიც პირდაპირ კავშირშია სწორ და გამართულ ბუღალტრულ აღრიცხვასთან დაწესებულების მიზნების მისაღწევად და ამოცანების შესასრულებლად.

კვლევის ამოცანებია ყველა ის ქმედებები, რომლებიც უნდა შესრულდეს ამ მიზნის მისაღწევად, როგორცაა: ბუღალტრული აღრიცხვისა და კონტროლის რეგულირების სამართლებრივი ბაზის შეფასება, აღრიცხვასა და კონტროლთან დაკავშირებული რისკების კლასიფიკაცია და მათი შემცირების მექანიზმები, სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის გარემოს შეფასება, კონტროლის პრაქტიკის ანალიზი საქართველოში.

კვლევის ობიექტი. კვლევის ობიექტს წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვისა და კონტროლის მეთოდის სრულყოფასთან დაკავშირებული პრობლემური საკითხები ზოგადად, ხოლო კერძოდ, სსიპ „საქართველოს

ტექნიკური უნივერსიტეტის“ და შპს „შავი ზღვის საერთაშორისო უნივერსიტეტის“ ობიექტები.

კვლევის ძირითადი მეთოდები: სამეცნიერო ლიტერატურის, ქართველი და უცხოური მკვლევარების ნაშრომების ანალიზი და განზოგადება; სტატისტიკური მონაცემების, ინტერნეტის ქსელის მასალების შესწავლა და განზოგადება; აღწერის, განმარტებისა და პროგნოზის მეთოდები; კვლევის შედეგების დამუშავების მეთოდები და სხვა.

მეცნიერული სიახლე. სადისერტაციო ნაშრომის მეცნიერული სიახლე მდგომარეობს შემდეგში:

- განხორციელებულია კონტროლის საკანონმდებლო ბაზის შეფასება და შემოთავაზებულია მარეგულირებელი ნორმების სრულყოფის წინადადებები. დასაბუთებულია შიდა აუდიტთან და კონტროლთან დაკავშირებული ტერმინოლოგიის დახვეწისა და გამიჯვნის აუცილებლობა. უნდა აღმოიფხვრას კანონმდებლობასა და პრაქტიკაში გამოყენებულ ტერმინებს შორის არსებული განსხვავებები.
- დასაბუთებულია ორგანიზაციებში შიდა კონტროლის სისტემის აუცილებლობა და შემოთავაზებულია შიდა აუდიტის ფუნქციებისაგან მისი მკვეთრად გამიჯვნის საჭიროება. ასევე აუცილებელია განისაზღვროს კონტროლის სისტემის მდგომარეობის შედეგების შეფასების, ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის მონიტორინგის მნიშვნელობა და საჭიროება.
- ბუღალტრული აღრიცხვის სიზუსტისათვის დასაბუთებულია გამოვლენილ უარყოფით ფაქტორებზე რისკის განსაზღვრის, შეფასების, მონიტორინგის და რისკის დასაშვებ დონემდე შენარჩუნების მიზნით საპასუხო ღონისძიებების გატარების ვალდებულება. მოცემულია მათი გადაწყვეტის სავარაუდო გზები.
- გაცემული რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგი წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ბოლო ეტაპს. აუდიტორული საქმიანობის შედეგად გაცემული რეკომენდაციები და მისი შესრულების

მონიტორინგი კი არ არის მხოლოდ მნიშვნელოვანი, არამედ მნიშვნელოვანია რამდენად დროულად და სწორად განხორციელდება მათი შესრულება. **გამოთქმულია მოსაზრება** გაცემული რეკომენდაციების შესახებ **სავალდებულო წესით შესრულებასთან დაკავშირებით.**

ნაშრომის პრაქტიკული მნიშვნელობა. სადისერტაციო ნაშრომის პრაქტიკული მნიშვნელობა იმაში მდგომარეობს, რომ მასში წარმოდგენილი კვლევის შედეგები მნიშვნელოვნად შეუწყობს ხელს ბუღალტრული აღრიცხვისა და კონტროლის მეთოდის სრულყოფას საქართველოში. კვლევის შედეგები იძლევა თეორიულ ბაზას სადისერტაციო კვლევების შედეგად შემუშავებული წინადადებები და დასკვნები გამოყენებული იქნას რეკომენდაციების სახით ნორმატიული, საპროგნოზო და საპროგრამო ხასიათის დოკუმენტების შემუშავებისას. სადისერტაციო კვლევის შედეგები შეიძლება გამოყენებულ იქნას სალექციო მასალების მომზადებისას.

ნაშრომის მოცულობა და სტრუქტურა. სადისერტაციო ნაშრომი მოიცავს 113 გვერდს. იგი შედგება: შესავლის, ლიტერატურის მიმოხილვის, კვლევის შედეგები და მათი განსჯის და დასკვნითი ნაწილისგან. კვლევის შედეგები და განსჯის ნაწილი თავის მხრივ შედგება სამი თავის და 8 ქვეთავისაგან. ნაშრომში ჩართულია 6 ცხრილი და 9 ნახაზი. ნაშრომს თან ერთვის გამოყენებული ლიტერატურის სია.

ლიტერატურის მიმოხილვაში განხილულია ქართველი და უცხოელი ავტორების ნაშრომები, რომლებიც მნიშვნელოვანი იყო პრობლემების ცალკეული კვლევის თვალსაზრისით.

შედეგები და მათი განსჯა სამი თავისაგან შედგება.

სადისერტაციო ნაშრომის - „ბუღალტრული აღრიცხვისა და კონტროლის მეთოდის სრულყოფის საკითხები საქართველოში“ პირველ თავში **„ფინანსური კონტროლის განვითარება საქართველოში“** განხილულია ბუღალტრული აღრიცხვისა და კონტროლის რეგულირების საკანონმდებლო ნორმატიული აქტები, ფინანსური კონტროლის

განვითარების ეტაპები საქართველოში, კონტროლის ძირითადი საკითხები ორგანიზაციების საქმიანობაში, ბუღალტრული აღრიცხვისა და კონტროლის რეგულირების სამართლებრივი ბაზის ზოგადი მიმოხილვა.

კვლევები უჩვენებს, რომ საქართველოში ბოლო წლების განმავლობაში სახელმწიფო ფინანსურ კონტროლთან დაკავშირებით ძირეული ცვლილებები მოხდა. შეიცვალა მისი სტრუქტურული და ორგანიზაციული სახე. დაინერგა სახაზინო სისტემა, რამაც საბიუჯეტო პროცესში დღის წესრიგში დააყენა ბიუჯეტის შესრულების პროცესში კონტროლთან მიმართებაში ახალი მეთოდების გამოყენების აუცილებლობა, როგორცაა: თემატური შემოწმება, გამოძიება, აუდიტი, სამეურნეო დავა და ა.შ.

სადისერტაციო ნაშრომის მეორე თავში „**ბუღალტრული აღრიცხვისა და კონტროლის ანალიზი საქართველოში**“ განხილულია ბუღალტრულ აღრიცხვასა და კონტროლში საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილების გამოყენების შესაძლებლობანი.

მიუხედავად იმისა, რომ საზღვარგარეთის ქვეყნებში ჩამოყალიბდა საყოველთაოდ აღიარებული პრინციპები და მეთოდები, ყველა ქვეყანას გააჩნია საკუთარი თავისებურებანი, რომელიც თავის მხრივ განპირობებულია ნაციონალური კანონმდებლობით, ისტორიული პრაქტიკით, ქვეყანაში არსებული ტრადიციებითა და ჩვევებით.

ამავე თავში განხილულია აღრიცხვასა და კონტროლთან დაკავშირებული რისკების კლასიფიკაცია და მათი შემცირების მექანიზმები. განხილულია ის ძირითადი შიდა და გარე ფაქტორები, რაც გავლენას ახდენს დაწესებულების რისკის მართვის ღონისძიებებზე. მოსალოდნელი რისკი განსაზღვრავს ორგანიზაციაში საქმიანობის ფინანსური შედეგების დაბალი მაჩვენებლების შესაძლებლობას. რისკები განისაზღვრება მოხდენის ალბათობითა და მოხდენის შემთხვევაში, თუ რა გავლენას მოახდენს შესაძლებლობების მაჩვენებელზე. ეს ის ნიშნებია, რომლის შეფასება საჭიროა უკუკავშირის პრინციპის მიხედვით. კერძოდ,

მეტი ყურადღება უნდა დავუთმოთ რისკებს, რომლის მოხდენის ალბათობა მაღალია. შესაბამისად, ორგანიზაციაში უნდა განხორციელდეს არა მარტო რისკების იდენტიფიკაცია, რისკების დალაგება პრიორიტეტების მიხედვით - მოხდენის ალბათობის მიხედვით, რათა მინიმუმამდე დავიყვანოთ შეცდომის დაშვების ალბათობა, არამედ უნდა განხორციელდეს შესაბამისი კონტროლის ღონისძიებები რისკის განსაზღვრის, შეფასების, მონიტორინგის და რისკის მისაღებ დონეზე შენარჩუნების მიზნით და გატარდეს საპასუხო ღონისძიებები გამოვლენილ უარყოფითი ფაქტორებზე. აღნიშნული ღონისძიებების გატარება გავლენას მოახდენს ორგანიზაციის მიზნებისა და ამოცანების მიღწევაზე.

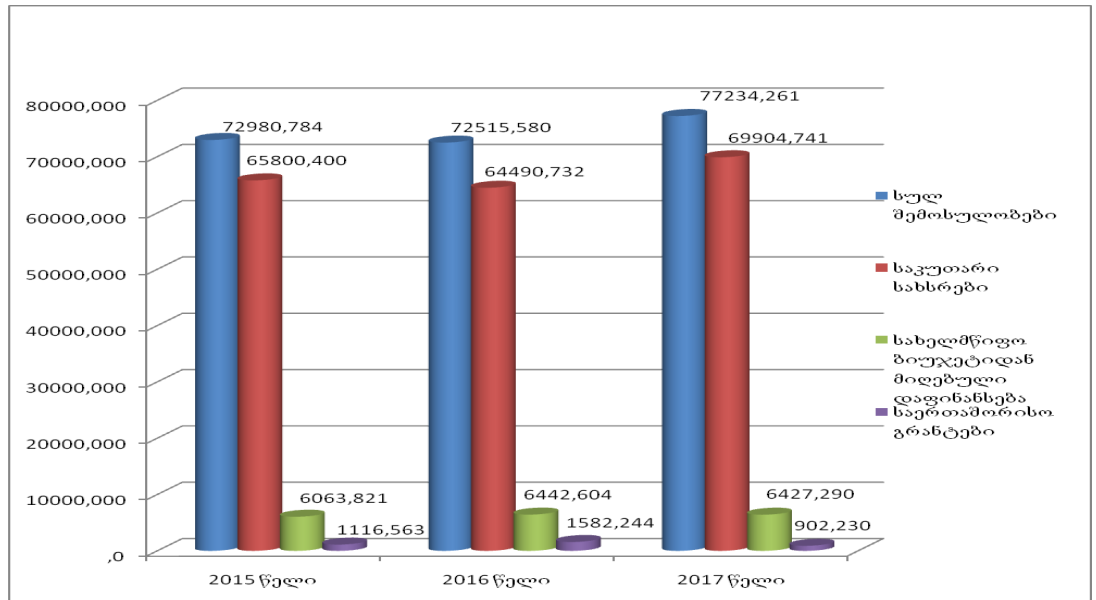
მეორე თავი ასევე მოიცავს კონტროლის გარემოს ანალიზს და შეფასებას. კვლევის საწყის ეტაპზე შევარჩიეთ დეტალური სქემა, რომელიც მოიცავს ფინანსური კონტროლის დასახასიათებლად შერჩეულ ორგანიზაციებს, კერძოდ სსიპ “საქართველოს ტექნიკურ უნივერსიტეტს” და შპს „შავი ზღვის საერთაშორისო უნივერსიტეტს“.

სსიპ “საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი” წარმოადგენს აკრედიტებულ „საგანმანათლებლო დაწესებულებას“ და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, სწავლის საფასურიდან მიღებული შემოსავალი განთავისუფლებულია დღგ-ს გადასახადისაგან. გარდა ამისა, უნივერსიტეტი ეწევა ისეთ ეკონომიკურ საქმიანობას, რომელიც ექვემდებარება დღგ-თი დაბეგვრას. კერძოდ, უნივერსიტეტი შემოსავალს ღებულობს შენობების იჯარიდან და იურიდიული პირებისგან, რომლებსაც ხელშეკრულების საფუძველზე, უნივერსიტეტის პროფესორ-მასწავლებლები, თავიანთი სპეციალობების მიხედვით უწევენ მომსახურებას.

სსიპ “საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის” ბიუჯეტის შემოსულობები ფორმირებულია სახელმწიფო ბიუჯეტის ასიგნებით, სამეცნიერო-კვლევითი გრანტების დაფინანსებით, კანონმდებლობით ნებადართული ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლებით,

საიდანაც შემოსავლის ძირითად წყაროს წარმოადგენს სწავლის საფასურიდან მიღებული შემოსავალი.

სსიპ “საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი” 2015-2017 წლების ნაერთი ბიუჯეტის შემოსულობები წარმოდგენილია დიაგრამის სახით. იხ. ნახ. 1.



ნახ. 1. 2015-2017 წლების ნაერთი ბიუჯეტის შემოსულობები

შპს „შავი ზღვის საერთაშორისო უნივერსიტეტი“ წარმოადგენს კერძო სტრუქტურას, რომელიც დაარსდა თურქეთის რესპუბლიკასა და საქართველოს შორის განათლების სფეროში დადებული მემორანდუმის ფარგლებში, 1995 წელს, საქართველოს მინისტრთა კაბინეტის დადგენილებისა და საქართველოს განათლების სამინისტროს მიერ გაცემული ლიცენზიის საფუძველზე. შავი ზღვის საერთაშორისო უნივერსიტეტი ორიენტირებულია ხარისხიანი განათლებაზე, განსაკუთრებულ მნიშვნელობას ანიჭებს გამოყენებით კვლევებს, ინოვაციებს, ინტერნაციონალიზაციასა და უწყვეტ განათლებას, ისწრაფვის შეინარჩუნოს ადგილობრივ და საერთაშორისო ბაზარზე კურსდამთავრებულთა დასაქმების მაღალი მაჩვენებელი და წვლილი შეიტანოს სამოქალაქო საზოგადოებისა და დემოკრატიის განვითარებაში. კომპანიის საქმიანობის ძირითად საგანს წარმოადგენს უმაღლესი საგანმანათლებლო საქმიანობა.

ორგანიზაციაში მნიშვნელოვანია ფინანსურ პოლიტიკასთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობების გადანაწილება, ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის დადგენა. ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის მიზანია უზრუნველყოს ორგანიზაციაში დასახული მისიითა და ხედვით განსაზღვრული პრიორიტეტების მიღწევისათვის, შესაბამისი ფინანსური რესურსების მართლზომიერი და ეფექტური გამოყენება იმ აქტივობების განსახორციელებლად, რაც განისაზღვრება ორგანიზაციის სამოქმედო გეგმით.

ცენტრალური/სტრუქტურული ერთეულის ბიუჯეტიდან გახარჯული/შემოსული თანხების მართლზომიერების შემოწმების მიზნით შესაძლოა კონტროლი ხორციელდებოდეს როგორც შიდა, ასევე გარე მექანიზმების გამოყენებით, საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად.

ფინანსური რესურსების ბრუნვის კონტროლის შემოწმების შიდა მექანიზმები არის:

ყოველთვიურად ბუღალტერიის მიერ კომპანიის მიერ გახარჯული და შემოსული თანხის კლასიფიცირება. დადგენა რა ტიპის აქტივობისათვის მოხდა თანხის გახარჯვა, რა წყაროდან მოხდა თანხის შემოსვლა და წარდგენა ადმინისტრაციის ხელმძღვანელთან;

ადმინისტრაციის ხელმძღვანელი დახარჯული/შემოსული თანხების შესაბამისობას დაგეგმილ ბიუჯეტთან შეაფასებს, შედარების აქტს მოამზადებს და განსახილველად წარუდგენს დირექტორს;

დირექტორი აფასებს შედარების აქტში მოცემულ ინფორმაციას და საჭიროების შემთხვევაში, ბრძანებით ახდენს ბიუჯეტის კომპონენტებს შორის გადანაცვლებას.

ფინანსური რესურსების ბრუნვის კონტროლის შემოწმების გარე მექანიზმები არის:

ბუღალტერია ყოველი საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე, ავსებს და წარადგენს შემოსავლების სამსახურის ელექტრონულ ვებ-

გვერდზე საოპერაციო თვის საშემოსავლო, მოგების, განაცემთა ინფორმაცი-
ისა, დღგ-ს ან და ორგანიზაციის ტიპის მიხედვით საჭირო დეკლარაციებს;

დაქირავებული აუდიტორული კომპანია შესაძლოა ყოველკვირეუ-
ლად/ყოველთვიურად/ყოველწლიურად ამოწმებდეს ბუღალტერიის მიერ
განხორციელებული ფინანსური აქტივობების მართლზომიერებას და მის
შესაბამისობას ცენტრალური/სტრუქტურული ერთეულების ბიუჯეტებში
ასახულ ხარჯვით ნაწილთან, ასევე ამზადებდეს შესაბამის დასკვნას.

ნაშრომში წარმოდგენილია პრობლემები, მასთან დაკავშირებული
რისკები და რეკომენდაციები ორივე უნივერსიტეტისათვის:

- **პრობლემა 1.** დაწესებულებაში ხშირია თვეების მიხედვით
ჩაბარებული დეკლარაციების დაზუსტება. აღნიშნული დაზუსტება
კანონდარღვევას არ წარმოადგენს, მაგრამ ფაქტი გამოწვეულია იმ
გარემოებით, რომ ხელშეკრულებით შესრულებულ სამუშაოებზე
პირველადი დოკუმენტაცია (ხელშეკრულება, მიღება-ჩაბარების აქტი)
ბუღალტერიას მიეწოდება დაგვიანებით, რის გამოც, ოპერაციები ასახვას
ვერ ჰპოვებს შესაბამის პერიოდში და ბუღალტერია იძულებულია
მოახდინოს დეკლარაციის დაზუსტება.

შედეგი. ორგანიზაციას ერიცხება გადასახადის საურავი გადასახდე-
ლი თანხის გადაუხდელობისათვის საგადასახადო კანონმდებლობით დად-
გენილ ვადაში. გადასახადის თანხა არის სხვაობა ზედმეტად გადახდილი
გადასახადების ჯამსა და იმ საგადასახადო ვალდებულებებს შორის, რომე-
ლიც გადასახადის გადამხდელის მიერ არ შესრულებულა. საურავი შეად-
გენს 0.05 პროცენტს. გადასახადის გადახდის ვადის გადაცილების შემთხვე-
ვაში გადასახადის გადახდის დღე ვადაგადაცილებულ დღედ ითვლება.

რეკომენდაცია. უნივერსიტეტის ყველა სტრუქტურის თანამშრო-
მელმა უნდა შეასრულოს თავისი ვალდებულება საქართველოს ფინანსთა
მინისტრის N429 ბრძანების მე-5 მუხლის დაცვით, რომელიც
ითვალისწინებს დადგენილი ფორმით და წესით დოკუმენტების წარდგენას
ბუღალტერიაში. აგრეთვე, იხელმძღვანელონ ამავე ბრძანების მე-9 მუხლით,

რომლითაც პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტები შედგენილი უნდა იქნეს ეკონომიკური მოვლენების მოხდენის მომენტში, ხოლო, თუ ეს შეუძლებელია, უშუალოდ მისი დამთავრებისთანავე აღრიცხვაში ასახვის მიზნით, ბუღალტერიას უნდა გადაეცეს არუგვიანეს მომდევნო დღისა.

სსიპ “საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის“ და შპს „შავი ზღვის საერთაშორისო უნივერსიტეტის“ პრობლემა-1-ის ანალიზი მოცემულია ცხრილ 1-ში.

	სსიპ “საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი“	შპს „შავი ზღვის საერთაშორისო უნივერსიტეტი“
პრობლემა	დაწესებულებაში ხშირია თვეების მიხედვით ჩაბარებული დეკლარაციების დაზუსტება.	დაწესებულებაში ხშირია თვეების მიხედვით ჩაბარებული დეკლარაციების დაზუსტება.
რისკი	ორგანიზაციას ერიცხება საურავი გადაუხდელი გადასახადის თანხის 0,05 პროცენტი ყოველი ვადაგადაცილებული დღისათვის.	ორგანიზაციას ერიცხება საურავი გადაუხდელი გადასახადის თანხის 0,05 პროცენტი ყოველი ვადაგადაცილებული დღისათვის.
რეკომენდაცია	უნივერსიტეტის ყველა სტრუქტურის თანამშრომელმა შეასრულოს თავისი ვალდებულება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის N429 ბრძანების მე-5 მუხლის დაცვით	უნივერსიტეტის ყველა სტრუქტურის თანამშრომელმა შეასრულოს თავისი ვალდებულება საქართველოს კანონი #5386 „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ დაცვით

ცხრილი 1. სსიპ “საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის“ და შპს „შავი ზღვის საერთაშორისო უნივერსიტეტის“ პრობლემა-1-ის ანალიზი

- **პრობლემა 2.** საწვავის გაცემისა და ჩამოწერის საკითხებთან დაკავშირებით. რიგ ავტოსატრანსპორტო საშუალებათა მფლობელებთან (უნივერსიტეტის თანამშრომლები) გაფორმებულია **თხოვების ხელშეკრულებები**, რომელიც ადასტურებს, რომ დაქირავებული ფიზიკური პირის ავტოსატრანსპორტო საშუალება გამოყენებული იქნება საწარმოო დანიშნულებით. ავტოსატრანსპორტო საშუალებაზე გამოწერილია **საგზურის ფურცე-**

ლი და საწვავის ჩამოწერა ხორციელდება ავტომანქანის გარბენის მიხედვით, 100 კმ.-ზე საწვავის ხარჯის ნორმებიდან გამომდინარე. ავტოსატრანსპორტო საშუალებაზე გამოსაწერი საგზურის ფურცლის შაბლონის ფორმა, რომელსაც იყენებენ სსიპ „საქართველოს ტექნიკურ უნივერსიტეტში“ შემუშავებულ იქნა სტუ-ს აღრიცხვა-ანგარიშგების დეპარტამენტში. იხ. ნახაზი 2.

- **რისკი.** თხოვების ხელშეკრულება და საგზურის ფურცლები, რომლებიც წარმოადგენენ ხარჯებში საწვავის ჩამოწერის საფუძველს, ადასტურებენ ა/მანქანის გადაადგილებას, მაგრამ ვერ ადასტურებენ ავტოსატრანსპორტო საშუალების ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენების ფაქტს და აღნიშნული დოკუმენტების საფუძველზე, საწვავის ხარჯში გატარება მოგების გადასახადის გაანგარიშების დროს, საგადასახადო რისკის მატარებელია. შესაბამისად, უნივერსიტეტის მიერ არ არის დაცული საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 18 აპრილის N230 ბრძანებით დამტკიცებული „ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებულ ძირითად საშუალებებზე გახარჯული საწვავის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვის წესი“. აღნიშნული ბრძანების მე-4 მუხლის (გახარჯული საწვავის ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენების დადასტურება) პირველი პუნქტის შესაბამისად, დოკუმენტების შექმნის მიზანია დოკუმენტურად დადასტურდეს, რომ წესების დაცვით შეძენილი და გახარჯული საწვავის რაოდენობა უკავშირდება ეკონომიკურ საქმიანობას. ხოლო, მე-2 პუნქტის თანახმად, ავტომანქანის გარბენის მიხედვით ბენზინის ჩამოწერაზე, სააღრიცხვო პოლიტიკაში გათვალისწინებულია „საგზაო ფურცელი“, რომელიც არის კონკრეტულ ავტოსატრანსპორტო საშუალებაზე გაწერილი დოკუმენტი, რომელიც ადგენს მხოლოდ ავტოსანტრასპორტო საშუალების მოძრაობის მარშრუტს, მაგრამ ამ დოკუმენტით ვერ ხერხდება კონკრეტული სატრანსპორტო ერთეულის ეკონომიკურ საქმიანობაში ჩართულობის დადგენა.

ორგანიზაცია: _____ გაცემის თარიღი: “___” _____ წ.
 მისამართი: _____ გამცემის ხელმოწერა: _____
 ბეჭედი ან შტამპი: _____

ავტომობილის საგზურის ფურცელი №

საგზურის მოქმედების ვადა: “-----”-დან – “-----”-მდე წ.

ავტომობილის მარკა: _____ სპიდომეტრის ჩვენება გასვლისას:

	კმ
--	----

 სახელმწიფო №: _____ სპიდომეტრის ჩვენება მოსვლისას:

	კმ
--	----

 მძღოლის ს.გ.: _____ გარბენი:

	კმ
--	----

 მიზანი: _____

№	გასვლის ადგილი	გასვლის თარიღი	დანიშნულების ადგილი (მისამართი)	გარბენი კმ-ში	შენიშვნა
1.					
2.					
3.					
4.					
5.					
6.					
7.					
8.					
9.					
10.					
11.					
12.					
13.					
14.					
15.					

სულ გარბენი

ხელმოწერა: მექანიკოსი
 მძღოლი:

საწვავის ჩამოწერა:

საწვავის ჩამოწერის პერიოდი	გარბენი კმ-ში	საწვავ-ხარჯვის ნორმა 100 კმ-ზე	დახარჯული საწვავი ლიტრებში	ერთი ლიტრი საწვავის ფასი	ჩამოწერილი საწვავის ლიტრებულდება ღირებულება	მძღოლზე გაცემული საწვავი ლიტრებში	ნაშთი გრ (4-7)
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
ბარდამაშ. ნაშთი							

ხელმოწერა:

ნახ. 2. ავტომობილის საგზურის ფურცელი და საწვავის ჩამოწერა

უნდა ავლნიშნოთ, რომ ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მფლობელებთან, რომლებიც არიან დაქირავებული ფიზიკური პირები, გაფორმებულია უსასყიდლო თხოვების ხელშეკრულებები. თუ ვერ

დავადასტურეთ ავტოსატრანსპორტო საშუალებების სამსახურებრივ საქმიანობაში გამოყენება (ხელშეკრულებით, საგზურის ფურცლით არ დასტურდება), მაშინ საგადასახადო რისკი წარმოიქმნება, როგორც საშემოსავლო, ასევე დღგ-ს გადასახადში. კერძოდ:

1. სსკ-ის 82-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ჭ“ პუნქტის საფუძველზე, „ფიზიკური პირი საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვისაგან თავისუფლდება ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ თანამშრომლისათვის სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულებისას პირად მფლობელობაში არსებული ავტომობილისათვის საწვავის უსასყიდლოდ გადაცემით მიღებული სარგებელი.“ განმარტებიდან ირკვევა, რომ თუ ვერ დავადასტურეთ ავტომანქანის სამსახურებრივ საქმიანობაში გამოყენება, მაშინ დაქირავებულ ფიზიკურ პირზე უსასყიდლოდ გადაცემული საწვავის საბაზრო ღირებულება, მას ჩაეთვლება სარგებლად და დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადის 20%-იანი განაკვეთით;

2. თუ ავტომანქანის გამოყენება სამსახურებრივ საქმიანობაში არ დასტურდება, დაქირავებულზე გაცემული საწვავი, სსკ-ის 103-ე მუხლის საფუძველზე განიხილება, როგორც ფიზიკური პირის სარგებელი. პირის მიერ სხვა პირისგან ქონების ან სარგებლის მიღების შემთხვევაში, ერთობლივ შემოსავალში შესატანი ქონების ან სარგებლის ღირებულება განისაზღვრება ამ კოდექსის 101-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი წესით. აღნიშნულ შემთხვევაში, უნივერსიტეტმა უნდა ისარგებლოს 101-ე მუხლის მე-4 ნაწილით. ასევე, ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით. მე-4 ნაწილი განმარტავს, რომ „ამ მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული თანხა მოიცავს აქციზს, დამატებული ღირებულების გადასახადს და სხვა გადასახადებს, რომელიც უნდა გადაიხადოს დამქირავებელმა.“ ჩვენს შემთხვევაში, დაქირავებულზე უსასყიდლოდ (კომპენსაციის გარეშე) გადაცემული საწვავის ღირებულება, რომლის სამსახურებრივ საქმიანობაში გამოყენება არ დასტურდება, დაქირავებით მუშაობას არ უკავშირდება და ექვემდებარება დღგ-თი დაბეგვრას. 101-ე მუხლის მე-2 ნაწილის

საფუძველზე, საქონლის კომპენსაციის გარეშე მიწოდებისას, საქონლის ღირებულება განისაზღვრება საბაზრო ფასით. ზემოთ მოყვანილი არგუმენტების გათვალისწინებით, თუ ავტომანქანის სამსახურებრივ საქმიანობაში გამოყენება არ დასტურდება, ავტომანქანის მფლობელზე გადაცემული საწვავის საბაზრო ღირებულება დაექვემდებარება დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას.

შპს „შავი ზღვის საერთაშორისო უნივერსიტეტი“ გახარჯული საწვავის დოკუმენტურად დადასტურება ხდება მხოლოდ საწვავის აღრიცხვის ფორმის შევსებით, რომელიც დასტურდება ხელმოწერებით. იხ. ნახ. 3.

საწვავის აღრიცხვის ფორმა

ევრო დიზელი

ტალონის გატანის თარიღი	რაოდენობა	ზომ. ერთ.	ტალონის გატანის სახელი და გვარი	დანიშნულება	გატანის ხელმოწერა	პასუხისმგებელი პირის ხელმოწერა

ნახ.3. საწვავის აღრიცხვის ფორმა

რეკომენდაცია. ა/მანქანების უნივერსიტეტის ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენება შეიძლება დაადასტუროს ავტომანქანის მფლობელზე მივლინების ბრძანებამ, ან ხელმძღვანელის მითითებით რაიმე დავალების შესრულებამ, რომელიც ასევე დოკუმენტურად დადასტურებული უნდა იყოს.

სსიპ “საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის“ და შპს „შავი ზღვის საერთაშორისო უნივერსიტეტის“ პრობლემა-2-ის ანალიზი მოცემულია ცხრილ 2-ში.

	სსიპ “საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი“	შპს „შავი ზღვის საერთაშორისო უნივერსიტეტი“
პრობლემა	საწვავის გაცემისა და ჩამოწერის საკითხები	საწვავის გაცემისა და ჩამოწერის საკითხები
რისკი	საგადასახადო რისკი, რომელიც წარმოიქმნება, როგორც საშემოსავლო, ასევე დღგ-ს გადასახადში	საგადასახადო რისკი, რომელიც წარმოიქმნება, როგორც საშემოსავლო, ასევე დღგ-ს გადასახადში
რეკომენდაცია	ა/მანქანების ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენება დადასტურდეს მივლინების ბრძანებით, ან ხელმძღვანელის მითითებით, რომელიც დოკუმენტურად დასტურდება.	ა/მანქანების ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენება დადასტურდეს მივლინების ბრძანებით, ან ხელმძღვანელის მითითებით, რომელიც დოკუმენტურად დასტურდება.

ცხრილი 2. სსიპ “საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის“ და შპს „შავი ზღვის საერთაშორისო უნივერსიტეტის“ პრობლემა-2-ის ანალიზი

• **პრობლემა 3.** საკითხი სტუდენტების სწავლის საფასურის გადახდასთან დაკავშირებით მოითხოვს დარეგულირებას და გადაწყვეტას. სტუდენტთა ნაწილს, რომლებიც ვერ იხდიან სასწავლო წლის გადასახადს, უჩერდებათ სტუდენტის სტატუსი.

პრობლემის შედეგი. ფასიანი სწავლებიდან შემოსავლების შემცირება. სტუდენტის სტატუსის შეჩერება საკმაოდ ხანგრძლივი პროცედურაა, რომელიც მოიცავს: ფაკულტეტებიდან წარმოდგენილ დოკუმენტაციას, რომელსაც თან უნდა ერთვოდეს მონაცემები დავალიანების წარმოშობის თარიღების ჩვენებით; საბიუჯეტო ცვლილებებს, რომელსაც თან ერთვის ფაკულტეტების დეკანების მოხსენებითი ბარათები და ფაკულტეტის საბჭოს გადაწყვეტილებები, სტუდენტის სტატუსის შეჩერების გამო შემოსავლების შემცირების თაობაზე; უნივერსიტეტის ადმინისტრაციის მიერ კონტროლი ფაკულტეტების მიერ შემოსავლების დროული

მობილიზაციისა და გადაუხდელ გადასახადზე ღონისძიებების გატარების თვალსაზრისით. მთელი ეს პროცედურა, გარდა იმისა რომ მოითხოვს მეტ ადამიანურ რესურსებს და დამატებით დროს, ასევე ხშირად ბევრ გაუგებრობასა და რისკის ფაქტორთან არის დაკავშირებული.

რეკომენდაცია. სტუდენტებისათვის სწავლის წლიური გადასახადი გაიყოს ორ ნაწილად. ორივე სემესტრის დასაწყისში სწავლის საფასურის გადახდის დოკუმენტის (ბანკის ამონაწერი) წარდგენის შემდეგ გაფორმდეს ხელშეკრულება სტუდენტთან, რაც მას მისცემს სწავლის გაგრძელების საშუალებას და თავიდან ააცილებს დამატებით პრობლემებს.

ასევე განვიხილოთ საკითხები, რომლებიც კონკრეტული ორგანიზაციისათვის არის პრობლემური:

პრობლემა 4. ფასთა კვლევის ეტაპზე, შემსყიდველი ორგანიზაციის ინტერესებს განსაზღვრავს ორი კომპონენტი: ა) მაღალი ხარისხის საქონლის შეძენა ბ) სახელმწიფო სახსრების ეკონომიური ხარჯვა. ტენდერი ცხადდება ამ ორი უმნიშვნელოვანესი ფაქტორის გათვალისწინებით გამოვლენილი მაღალი ხარისხობრივი მაჩვენებლების მქონე საქონლის ფასის მითითებით. ანუ, ფასთა კვლევის პროცესში შემსყიდველი ირჩევს მისთვის მისაღები ბრენდის საქონელს შესაბამისი ფასით.

პრობლემის შედეგი. ტენდერის გამოცხადებისას, შემსყიდველი ორგანიზაცია მოკლებულია შესაძლებლობას, მიუთითოს შესყიდვის ობიექტის ისეთი პარამეტრები, რომლებიც უზრუნველყოფს მის ხარისხს: წარმოშობის ქვეყანა, მწარმოებელი ფირმა და მოდელი. ძირითადად ხდება ტენდერში მონაწილე პრეტენდენტების იმავე ტექნიკური პარამეტრების, ნაკლებად ხარისხიანი, შესაბამისად მნიშვნელოვნად ნაკლები ღირებულების საქონლის შეთავაზება. შედეგად, ფასის შემცირება ხდება ხარისხის ხარჯზე, რაც ზიანს აყენებს შემსყიდველის და შესაბამისად, სახელმწიფო ინტერესებს.

რეკომენდაცია. ტენდერის გამოცხადებისას, შემსყიდველს მიეცეს შესაძლებლობა, თავად განსაზღვროს შესყიდვის ობიექტის არა მხოლოდ

ტექნიკური პარამეტრები, არამედ, ბაზარზე არსებული ხარისხის ნიშნის მქონე ბრენდები, რითაც იგი თავს აარიდებს რისკებს, შეიძინოს მისთვის არასასურველი პროდუქცია მხოლოდ დაბალი ღირებულების გამო.

აღნიშნული პრობლემა არ ეხება შპს „შავი ზღვის საერთაშორისო უნივერსიტეტს“, რადგან მათზე არ ვრცელდება საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“.

პრობლემა 5. საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის მიხედვითაც უნივერსიტეტს ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებით დაერიცხა საგადასახადო ვალდებულება. უნივერსიტეტისთვის პრობლემას წარმოადგენს საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობების ღირებულებაზე დღგ-ის თანხის დარიცხვა. თანხები ფაქტიურად არ წარმოადგენს ბიუჯეტში გადაუხდელ თანხებს. შემოწმებით დაფიქსირებულია სადავო ფორმალური და არა შინაარსობრივი დარღვევები, რაც წარმოადგენს არა გადასახადის შემცირების "გასწორებას" და "სამართლიანობას", არამედ არაპროპორციულ დამატებით დარიცხვას. ფორმალური პირობების დაუცველობის გამო წართმეულია მათი ჩათვლის შესაძლებლობა და კვლავ ხელმეორედ იბეგრება დღგ-ით.

რისკი. დავალიანებად დაფიქსირებული თანხების გადახდა საფრთხეს უქმნის ქვეყანაში ინვესტიციების შემდგომ განხორციელებას.

უნივერსიტეტის მიერ მობილიზებული თანხებით დავალიანების დაფარვის შემთხვევაში განხორციელდება ხარჯების მკვეთრი შემცირება, რაც ნიშნავს ადმინისტრაციულ-სამეცნიერო პერსონალისა და ლექტორების რაოდენობის შემცირებას, ასევე დარჩენილთათვის ხელფასების შემცირებას, სტუდენტთათვის განსაზღვრული ღონისძიებების და სწავლებისათვის საჭირო პირობების გაუარესებას. დარიცხული საურავები დამატებით პრობლემებს ქმნის და უნივერსიტეტისათვის ფერხდება სამომავლო პროგნოზების გაკეთება.

აღნიშნული, განვითარების ნაცვლად გამოიწვევს უნივერსიტეტის პრესტიჟის მომენტალურ დაცემას, მოხდება სტუდენტთა გადინება და შესაბამისად თანხებიც ვერ იქნება მობილიზებული.

რეკომენდაცია. საკითხი, არაორდინალურობიდან გამომდინარე, შესწავლილი უნდა იქნეს განსაკუთრებული გულისყურით და დროულად, ფაქტობრივად ბიუჯეტს თანხები არ დაკლებია, რაც გათვალისწინებულ უნდა იქნას შესაბამისი ორგანოების მიერ.

აღნიშნული პრობლემა ეხება მხოლოდ შპს „შავი ზღვის საერთაშორისო უნივერსიტეტს“, თუმცა იგივე პრობლემა სხვა ორგანიზაციასაც შეიძლება წარმოქმნოდა.

პრობლემა 6. თანამშრომელთა სამუშაო და აღრიცხვის სისტემის არ არსებობა, რომელიც კონტროლის სისტემის სისუსტეზე მიუთითებს.

რისკი. იწვევს გარკვეულ პრობლემებს (მაგალითად, დანამატის გაცემასთან დაკავშირებით).

რეკომენდაცია. აღრიცხვის სისტემის შემუშავება და კონტროლის სისტემის გაძლიერება.

აღნიშნული პრობლემა ეხება მხოლოდ ტექნიკურ უნივერსიტეტს.

სტუ-ში წარმოქმნილი პრობლემები, მასთან დაკავშირებული რისკები და რეკომენდაციები სპეციფიკურია სახელმწიფო სექტორისათვის (საკანონმდებლო ჩარჩოები, ზემდგომი ორგანოების მოთხოვნები და სხვა). იგივე პრობლემები გაანალიზებულია და მოცემულია შესაბამისი რეკომენდაციები შპს „შავი ზღვის საერთაშორისო უნივერსიტეტი“-სათვის.

ნაშრომში ასევე წარმოდგენილია გვაქვს ის განსხვავებები, რაც გამოიკვეთა საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად სსიპ “საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის“ და შპს „შავი ზღვის საერთაშორისო უნივერსიტეტის“ კვლევების საფუძველზე. იხ. ცხრილი №3.

სსიპ „საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი“	შპს „შავი ზღვის საერთაშორისო უნივერსიტეტი“
სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვა	კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვა
მოგების გადასახადების დეკლარაციების ჩაბარება შემოსავლების სამსახურში ხორციელდება სსკ-ის მოთხოვნათა დაცვით.	ბუღალტერია ყოველი საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე, ავსებს და წარადგენს შემოსავლების სამსახურის ელექტრონულ ვებ-გვერდზე საოპერაციო თვის საშემოსავლო, მოგების, განაცემთა ინფორმაციისა, დღგ-ს ან და ორგანიზაციის ტიპის მიხედვით საჭირო დეკლარაციებს; 2017 წლიდან ამოქმედდა ესტონური მოდელი - ახალი მოგების გადასახადი. „ესტონური მოდელი“ ითვალისწინებს დაბეგვრას არა მოგების მიღებისთანავე, არამედ მოგების განაწილებისას.
საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ ვრცელდება იმ ორგანიზაციებზე, რომლებიც განსაზღვრულია ამავე კანონის მე-3 მუხლის, 1-ლი პუნქტის, ბ ქვეპუნქტით.	არ ვრცელდება საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“
მოქმედებს სახელმწიფო სტიპენდიების დაფინანსების პროგრამა. საქართველოს განათლებისა და მეცნიერების მინისტრის 2017 წლის 13 იანვრის N81; 27 აპრილის N375 და 29 ნოემბრის N1039 ბრძანებების საფუძველზე დამტკიცდა „სახელმწიფო სტიპენდიები სტუდენტებს“ პროგრამა	არ მოქმედებს სახელმწიფო სტიპენდიების დაფინანსების პროგრამა. პროგრამაში ჩართულია ის უმაღლესი საგანმანათლებლო დაწესებულებები, რომელთა დამფუძნებლად განსაზღვრულია სახელმწიფო, რომელსაც წარმოადგენს საქართველოს განათლებისა და მეცნიერების სამინისტრო
მოქმედებს საგანმანათლებლო და სამეცნიერო ინფრასტრუქტურის განვითარების პროგრამა	არ მოქმედებს საგანმანათლებლო და სამეცნიერო ინფრასტრუქტურის განვითარების პროგრამა
მოქმედებს შიდა აუდიტის სამსახური, რომელიც წარმოადგენს უნივერსიტეტის სისტემაში შემავალ აუდიტის განმახორციელებელ სტრუქტურულ ერთეულს	უნივერსიტეტის სტრუქტურაში არ არსებობს აუდიტის სამსახურის სტრუქტურული ერთეული, ხელშეკრულება არის გაფორმებული კერძო აუდიტორულ კომპანიასთან

ცხრილი №3. განსხვავებები სსიპ „საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტსა“ და შპს „შავი ზღვის საერთაშორისო უნივერსიტეტს“ შორის

სადისერტაციო ნაშრომის მესამე თავში „აღრიცხვისა და კონტროლის ეფექტიანობის სრულყოფის საკითხები“ განხილულია ბუღალტრული

აღრიცხვისა და კონტროლის სისტემის გაუმჯობესების საკითხები. 2015 წლის 18 დეკემბერს, საქართველოს კანონში „სახელმწიფოს შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ შეტანილ იქნა ცვლილებები, სადაც განისაზღვრა საკითხები ფინანსური კონტროლის სისტემის მეთოდოლოგიის სტანდარტების შემუშავებასა და დანერგვასთან დაკავშირებით. ფინანსთა სამინისტროს მიერ შემუშავებული ღონისძიებები და გეგმები გაწერილია განვითარების გეგმაში, ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის შემუშავებასთან დაკავშირებით.

შიდა აუდიტი საკონსულტაციო საქმიანობაა და არა სადამსჯელო. შიდა აუდიტის სუბიექტები არ შეიძლება ინსპექტირებით იყვნენ დაკავებული. მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტის ფუნქციები და კონტროლის ფუნქციები ერთმანეთისაგან მკვეთრად გაიმიჯნოს.

მესამე თავში ასევე განხილულია ფინანსური კონტროლის ერთიანი სისტემის სრულყოფის მექანიზმი. დაწესებულებაში შიდა აუდიტის ფაქტობრივად არ არსებობის შემთხვევაში მაღალი რისკის ქვეშ დგება საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის მიზნობრიობა და მისი კანონიერება. შიდა აუდიტორულ ანგარიშებსა და დასკვნებში შემოწმების შედეგად რაიმე პროცესის თუ პრაქტიკის გაუმჯობესების შესახებ რეკომენდაციის არ არსებობა მიუთითებს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისუსტეზე. შიდა აუდიტის სუბიექტს უნდა ჰქონდეს ინფორმაცია იმასთან დაკავშირებით თუ რა სააღრიცხვო პოლიტიკას იყენებს დაწესებულება.

ჩვენს მიერ წარმოდგენილი 2015-2017 წლების კვლევის ანგარიში შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის მდგომარეობის და გამოწვევების და მისი განვითარების ხელისშემშლელი ფაქტორების ანალიზს წარმოადგენს. კვლევის საწყის ეტაპზე შედგა შერჩევის დეტალური სქემა, რომელიც მოიცავდა შიდა ფინანსური კონტროლის დასახასიათებლად შერჩეულ ორგანიზაციას, კერძოდ სსიპ „საქართველოს ტექნიკურ უნივერსიტეტს“ და შპს „შავი ზღვის საერთაშორისო უნივერსიტეტს“. განვიხილეთ, ერთის მხრივ ის პრობლემები, რომლებიც საერთო იყო ორივე

უნივერსიტეტისათვის და ასევე სპეციფიკური იყო კონკრეტული მათგანისათვის, მეორეს მხრივ გამოკვეთილია საუკეთესო პრაქტიკა.

კვლევამ შემდეგი ძირითადი პრობლემები გამოავლინა:

- ზემდგომი ორგანოების მხრიდან მათთვის გადაგზავნილ საქმის მასა-ლებზე რეაგირების განუსაზღვრელი დროით დაყოვნება;
- მხარჯავი დაწესებულებების მიერ ბიუჯეტის ზოგადი ფორმულირებებით დაგეგმვა პირდაპირ განაპირობებს შიდა აუდიტის არა ეფექტურობას: როცა დაწესებულებამ არ იცის რა ღონისძიებებით და საშუალებებით აპირებს მიზნების მიღწევას, ან როგორ გაზომავს შუალედურ და საბოლოო შედეგებს;
- ორგანიზაციის წინაშე არსებული რისკების გამოკვეთა და შეფასება, კონტროლის ღონისძიებების განსაზღვრა, შიდა აუდიტის სამსახურის ფუნქციებში შედის. ორგანიზაციებში, რომელთაც შიდა აუდიტის სტრუქტურული ერთეული არ გააჩნიათ, ეს პრობლემა თავისთავად არსებობს. თუმცა საუკეთესო მხარჯავი დაწესებულებების შიდა აუდიტის სტრუქტურულ ერთეულებსაც ამ კუთხით არანაკლები პრობლემები აქვთ;
- არ არსებობს რისკების სია, ორგანიზაციის სტრუქტურულ ერთეულებს შორის კოორდინაცია, მათი ჩართულობა რისკის ღონის განსაზღვრის პროცესში;
- დაწესებულების სტრუქტურულ ქვედანაყოფებს არა აქვთ პასუხისმგებლობა გაატარონ შესაბამისი კონტროლის ღონისძიებები გამოვლენილ უარყოფით ფაქტორებზე;
- კადრების მონაცვლეობა, შემადგენლობის პერიოდული განახლება; მოვალეობების გადაფარვის შემთხვევები, ადამიანური რესურსების მართვის სფეროში დასაქმებულთა როტაცია, ეს სტრუქტურული ერთეულები რისკების დაახლოებით 50%-ს ვერ ხედავენ.

უარყოფითი იმ გარემოებაში, რომ „ძველი“ კადრები საქმდებიან ან აგრძელებენ მუშაობას ცუდი არაფერია. ნებისმიერი პირის

მრავალწლიანი გამოცდილება შეუფასებელია ამა თუ იმ სამუშაოს ეფექტურად შესრულებისათვის. სრული პასუხისმგებლობა მათ მართლზომიერ პროფესიულ საქმიანობაზე ერთერთ მნიშვნელოვან რისკს წარმოადგენს. თუმცა შემადგენლობის როტაცია რისკია, მაგრამ აუცილებელი, რომელიც საბოლოო შედეგით ფასდება;

- დაწესებულებების დებიტორ-კრედიტორების მიერ საკუთარი ვალდებულებების შეუსრულებლობა ან სათანადოდ შეუსრულებლობა, დაწესებულებების უმეტესობის პრობლემაა;
- როგორც სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის, ისე საზოგადოდ ფინანსური ანგარიშვალდებულების მარეგულირებელი კანონმდებლობის ხარვეზი. მაგალითად, გრანტის სახსრებით შეძენილი ქონება საკუთრებაში რჩებათ გრანტის მიმღებ პირებს, წამყვან/თანამონაწილე ორგანიზაციას ან/და ფიზიკურ პირს/პირთა ჯგუფს, მათ შორის გაფორმებული ხელშეკრულების მიხედვით. უნივერსიტეტის პრაქტიკა ამ საკითხებთან დაკავშირებით გვიჩვენებს იმას, რომ პროექტის თანხებით შეძენილი ქონება უნივერსიტეტის მიერ პროექტის დასრულებამდე აიღება შემოსავალში და აისახება ბალანსზე. რაც თავის მხრივ შეუძლებელს ხდის სწორ აღრიცხვას.

რაც შეეხება საუკეთესო პრაქტიკას, შეიძლება მივაკუთვნოთ:

- მონიტორინგის განახორციელება შესრულებულ სამუშაოზე, დაკისრებულ მოვალეობაზე. სახელშეკრულებო ვალდებულებების შესრულების მონიტორინგი პრინციპულობის და ზრუნვის კარგი მაგალითია;
- ბალანსიდან ხანდაზმული უიმედო დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებების ჩამოწერა, მათ ამოსაღებად და დასაფარად სრულყოფილი ღონისძიებების გატარება;
- ზედმეტად ანაზღაურებული თანხების კონტროლი და უკან დაბრუნება;
- დროულად და შეუფერხებლად ხელფასების გაცემა და სხვა ფულადი სახსრების გადარიცხვა ანგარიშებიდან;

- საწყობის პერმანენტული შემოწმება. ექსპლუატაციისათვის უვარგისი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ჩამოწერა. ბალანსზე რიცხული ძირითადი აქტივების და მცირეფასიანი ინვენტარის აღწერა. ინვენტარიზაციის მდგომარეობის სრული შეფასება.

ორგანიზაციების მდგომარეობის შესაფასებლად გამოვიყენეთ SWOT ანალიზის მეთოდი, რომლის მეშვეობითაც ჩვენი შესაძლებლობების და საქმიანი გარემოს შესწავლა არის შესაძლებელი. იხ. ცხრილი 4.

შიდა გარემო	
ძლიერი მხარეები - Strengths	სუსტი მხარეები - Weaknesses
ინტერნეტით უზრუნველყოფა	სტუდენტების სწავლის საფასურის გადახდა
მატერიალურ-ტექნიკური ბაზა	ადამიანური რესურსების გადამზადება მათი განვითარებისათვის
მდიდარი საბიბლიოთეკო წიგნადი ფონდი	თანამშრომელთა სამუშაო და აღრიცხვის სისტემის მოწესრიგება
გარე ფაქტორები	
შესაძლებლობები - Opportunities	საფრთხეები, რისკები - Threats
კვალიფიციური პერსონალის მომზადება შესაბამის შრომის ბაზარზე კონკურენტუნარიანობის მიზნით	სტუდენტების სწავლის საფასურის გადახდასთან დაკავშირებით ზომების გამკაცრება, რაც გამოიწვევს სტუდენტთა რაოდენობის შემცირებას
უახლესი მატერიალურ-ტექნიკური ბაზის განვითარების მზარდი შესაძლებლობა	ქვეყანაში ცუდი ეკონომიკური მდგომარეობა
უცხოური გამოცდილების გაცნობა და სტაჟირება ევროპის წამყვან უნივერსიტეტებში	გაუთვალისწინებელი გარე ფაქტორები

ცხრილი 4. SWOT-ანალიზი ორგანიზაციების მდგომარეობის

შესაფასებლად

SWOT-ანალიზის გაკეთების დროს განვიხილეთ წარმოდგენილი ორგანიზაციების ძლიერი და სუსტი მხარეები, ასევე ის შესაძლებლობები და რისკები, რომლებიც ორგანიზაციის წინაშე დგას. ორგანიზაციისთვის მნიშვნელოვანია ძლიერი მხარეების შენარჩუნება, სუსტი მხარეების გამოსწორება, რისკების თავიდან აცილება, შესაძლებლობების ეფექტურად გამოყენება.

დასკვნა

ფინანსური გამჭვირვალობისა და ეკონომიკური ზრდის ხელშეწყობის მიზნით სუბიექტთა ანგარიშგებისა და აუდიტის მარეგულირებელი შესაბამისი ევროკავშირის დირექტივების მოთხოვნებთან მიახლოებით 2016 წელს შემოღებულმა კანონმა „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“, მნიშვნელოვნად შეცვალა საქართველოში აუდიტის სტანდარტები და დაგვანახა, თუ რაოდენ მნიშვნელოვანი ხდება ეს სფერო სახელმწიფოსათვის.

ორგანიზაციების საქმიანობის სწორად დაგეგმვა და ხარჯვის ეფექტიანობაზე კონტროლის განხორციელება შესაძლებელია მათ ფინანსურ მდგომარეობაზე და შედეგებზე სრულყოფილი ინფორმაციის არსებობით, რაც შესაძლებელია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენებით.

სადისერტაციო ნაშრომში **განხილულია და ჩამოყალიბებულია** ის პრობლემები და ნაკლოვანებები, რომელიც ახასიათებს საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვასა და კონტროლის მექანიზმს. განხორციელებული კვლევის საფუძველზე გაკეთებულია დასკვნები და შემოთავაზებულია შესაბამისი რეკომენდაციები.

- საჭიროა დაზუსტდეს კანონმდებლობასა და პრაქტიკაში გამოყენებულ ტერმინებს შორის არსებული განსხვავებები და უფრო ნათლად და კონკრეტულად ჩამოყალიბდეს მათი განმარტება. შესაბამისად გამოთქმულია მოსაზრება მარეგულირებელი ნორმების დახვეწასთან დაკავშირებით. საქართველოს კანონმდებლობით მკაცრად უნდა განისაზღვროს შიდა აუდიტთან და კონტროლთან დაკავშირებული ტერმინოლოგია და მათი მნიშვნელობები.

- მოცემულია კონტროლის საკანონმდებლო ბაზის შეფასება, კონტროლის ინსტრუმენტების და ძირითადი ასპექტების დახასიათება და **დასაბუთებულია** შიდა კონტროლის სისტემის აუცილებლობა, რაც უზრუნველყოფს დაწესებულების მიზნების მიღწევასას სახსრების

კანონიერ, გამჭვირვალე, ეკონომიურ, ეფექტიან და პროდუქტიულ გამოყენებას; ბუღალტრული აღრიცხვისა და კონტროლის სისტემის შესაძლებლობების გაძლიერებისათვის ნაჩვენებია, რომ აუცილებელია საქართველოს ნორმატიული აქტების დახვეწა და მისი სრული შესაბამისობა საერთაშორისო სტანდარტებთან - INTOSAI (The International Organization of Supreme Audit Institutions)-თან და IIA (The Institute of Internal Auditors)-თან. ასევე აუცილებელია INTOSAI-ის სტანდარტების შესაბამისად ბუღალტრული აღრიცხვისა და კონტროლის სისტემის შესაძლებლობების პრაქტიკაში დანერგვა, საზოგადოების ნდობის ხარისხის ამაღლება, მჭიდრო თანამშრომლობის დამყარება საერთაშორისო ორგანიზაციებთან.

- შემოთავაზებულია შიდა აუდიტის და კონტროლის ფუნქციების მკვეთრად გამიჯვნის აუცილებლობა. კრიტიკულად არის შეფასებული კონტროლის და საბიუჯეტო სახსრების მონიტორინგის ერთიანი სისტემა. უნდა განისაზღვროს კონტროლის სისტემის მდგომარეობის შედეგების შეფასების, ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის მონიტორინგის მნიშვნელობა და საჭიროება.

- დასაბუთებულია დაწესებულების მიერ განხორციელებული ყველა ოპერაციის სრულად, ზუსტად, დროულად და რეგულარულად აღრიცხვისათვის რისკების მართვის აუცილებლობა და ჩამოყალიბებულია მათი გადაჭრის გზები; ჩვენი რეკომენდაცია არის რისკების მინიმუმისათვის ორგანიზაცია დეტალურად ახორციელებდეს რისკის წინასწარ გამოვლენას, შეფასებას, მონიტორინგს, მომხდარი რისკების გამომწვევი ფაქტორების ანალიზს და შესაბამისი რისკის კონტროლის ღონისძიებებს, რომელიც კონკრეტულად უნდა იყოს გაწერილი შიდა აუდიტის სამსახურის ფუნქციებში;

- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ანგარიშის შედეგების დადების დროს ხდება რეკომენდაციების გაცემა. გაცემული რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგი წარმოადგენს აუდიტის ბოლო ეტაპს, რომლის დროსაც სახელმწიფო აუდიტის სამსახური განიხილავს წინასწარ დადგენილი ვადების მიხედვით აუდიტის ობიექტის მიერ

რეკომენდაციების შესრულების მიმდინარეობას. დაყენებულია საკითხი იმის შესახებ, რომ აუდიტორული საქმიანობის შედეგად გაცემული რეკომენდაციები და მისი შესრულების მონიტორინგი კი არ არის მხოლოდ მნიშვნელოვანი, არამედ მნიშვნელოვანია რამდენად დროულად და სწორად განხორციელდება მათი შესრულება. გამოთქმულია მოსაზრება გაცემული რეკომენდაციების შესახებ სავალდებულო წესით შესრულებასთან დაკავშირებით.

მიგვაჩნია, რომ ანგარიშში წარმოდგენილი კვლევის მიგნებებზე და რეკომენდაციებზე შესაბამისი სამსახურების რეაგირება მნიშვნელოვანია, რაც ხელს შეუწყობს ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარებას და მისი ხელისშემშლელი მიზეზების აღმოფხვრას.

წარმატებული ბიზნესი შეუძლებელია ფინანსების კონტროლისა და მართვის უნარის გარეშე. მიუხედავად იმისა რომ ჩამოყალიბდა აუდიტის სამსახური, რომელმაც ჩაანაცვლა კონტროლის პალატა, არ არის ჩამოყალიბებული ერთიანი სისტემა კონტროლის და საბიუჯეტო სახსრების მონიტორინგის. კონტროლს, რომელსაც ძირითადად ანხორციელებს სახელმწიფო სტრუქტურები, ახასიათებს დარღვევების გამოვლენის და აღმოფხვრის აუცილებლობა. ხოლო ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ანგარიშის შედეგების დადების დროს ხდება რეკომენდაციების და გარკვეული გარემოებების შემთხვევაში უარყოფითი მოსაზრებების გაცემა.

კონტროლის შესრულების რა ტექნოლოგია შეიძლება გამოვიყენოთ მართვის სხვადასხვა სფეროში? როგორ შეიძლება დავიცვათ ორგანიზაცია პრობლემებისაგან? რა სირთულებები არის მოსალოდნელი მუშაობის პროცესში? როგორ შეიძლება დავიცვათ კომპანიის ფინანსური ანგარიშგება? ეს ის საკითხებია, რის გადაწყვეტასაც შევეცადეთ ჩვენს სადისერტაციო ნაშრომში. ვთვლით, რომ საჭიროა ამ სფეროში პრიორიტეტული პროექტების შექმნა და შექმნილ გარემოში ინოვაციური გადაწყვეტილებების მხარდაჭერა.

აპრობაცია. სადისერტაციო ნაშრომის ძირითადი საკითხები მოხსენებების სახით გაშუქდა საერთაშორისო-სამეცნიერო კონფერენციებზე. დისერტაციის თემატიკის მიხედვით გამოქვეყნებულია სამეცნიერო შრომები:

1. ი. მურვანიძე, „აღრიცხვასა და კონტროლთან დაკავშირებული რისკების კლასიფიკაცია და მათი შემცირების მექანიზმები“, ყოველკვარტალური რეფერირებადი და რეცენზირებადი საერთაშორისო სამეცნიერო ჟურნალი, №3, 2016წ. <http://www.iec.gtu.ge>. გვ. 236-239.
2. ი. მურვანიძე, ”ინფორმაციული სისტემების როლი ფინანსურ აღრიცხვასა და კონტროლში“, ყოველკვარტალური რეფერირებადი და რეცენზირებადი საერთაშორისო სამეცნიერო ჟურნალი, №3, 2016 წ. <http://www.iec.gtu.ge> გვ. 297-301.
3. I.Murvanidze, „The Issues Regarding the Refinement of Effective Management of the Company“, International Journal of Business and Economic Affairs (IJBEA) 2(3), 206-210 (2017) DOI: 10.24088/IJBEA-2017-23005 ISSN: 2519-9986. p.206-210.
4. I.Murvanidze, „The Analysis of Urban Import-Export Operations“, Proportion & Urbanism & Environment. 2017. Lisbon, Portugal. 2017. Lisbon, Portugal. Within the framework of the project TEMPUS RETHINKe (Reform of Education Thru International Knowledge Exchange), p. 85-91.

სადისერტაციო კვლევის ძირითადი შედეგები მოხსენდა:

5. ი. მურვანიძე, ”კომპანიების სტრატეგიული მართვის სრულყოფის პრიორიტეტები“, საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია „გლობალიზაცია და ბიზნესის თანამედროვე გამოწვევები“ 19-20 მაისი, 2017. თბილისი. <http://www.gtu.ge/publishhouse>. გვ. 157-161.
6. ი. მურვანიძე, „ბიზნესის როლი უმაღლესი განათლების ინტერნაციონალიზაციაში საქართველოში“, საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია „უმაღლესი განათლების ინტერნაციონალიზაცია, სტრატეგიები და გამოწვევები“, ოქტომბერი, თბილისი, 2017. საგრანტო

პროექტის „განათლების რეფორმა ცოდნის საერთაშორისო გაცვლის საშუალებით“ ფარგლებში. გვ.27-32. <http://www.gtu.ge/publishhouse>.

7. ი. მურვანიძე, „ფინანსური კონტროლის ძირითადი ასპექტები ორგანიზაციების საქმიანობაში“, საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია „გლობალიზაცია და ბიზნესის თანამედროვე გამოწვევები“ 25-26 მაისი, 2018. თბილისი. <http://www.gtu.ge/publishhouse>.

დისერტაციის თემაზე სტუ-ს ბიზნესტექნოლოგიების ფაკულტეტის ბიზნესის ადმინისტრირების დეპარტამენტის საგამოცდო კომისიაში დაცულ იქნა სამი კოლოკვიუმი:

1. ბუღალტრული აღრიცხვისა და კონტროლის რეგულირების საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტები (23.02.2017);
2. აღრიცხვისა და კონტროლის ანალიზი საქართველოში (13.07.2017);
3. ბუღალტრული აღრიცხვისა და კონტროლის სისტემის შემუშავება (23.02.2018).