

## COSO MODEL OF INTERNAL AUDIT CONTROL AND RISK MANAGEMENT

## შიდა აუდიტის კონტროლის და რისკის მართვის COSO მოდელი

**Tea Khorguashvili**

Doctor of Economic Sciences, Professor of Gori State University,  
Gori, Chavchavadze st., №53, 1400, Georgia,  
+995577251271, [tkhorguashvili@yahoo.com](mailto:tkhorguashvili@yahoo.com)  
<https://orcid.org/0000-0002-6119-1635>

**Natia Khorguashvili**

Doctor of Economic Sciences, Professor of European University,  
Tbilisi, 0141, Guramishvili Avenue 76, Georgia,  
+995591220233, [khorguashvili.natia@eu.edu.ge](mailto:khorguashvili.natia@eu.edu.ge)  
<https://orcid.org/0000-0002-7932-4678>

**Abstract:** The presented paper discusses the stages of formation and development of internal audit entities at the legislative level. It explains the essence, purpose and objectives of internal audit, as well as its mission at each stage of the implementation of state internal financial control, as the implementation of the system and proper functioning of internal audit in general is an important challenge for our country not only in fulfilling its commitments to European Union but as a lever which maintains proper functioning, and managing state funds lawfully, transparently, economically, efficiently and productively.

The paper also discusses the main purpose of the internal audit activity, what additional value can be created by the effective functioning of the internal audit entity in the institution, what challenges are in the process of its activities and the search for possible solutions.

**Keywords:** State internal control; Internal Audit; Risk management; Financial management

**თეა ხორგუაშვილი**

ეკონომიკის დოქტორი, გორის სახელმწიფო  
უნივერსიტეტის პროფესორი,  
ქ. გორი, ჭავჭავაძის ქ., №53, 1400, საქართველო,  
+995577251271, [tkhorguashvili@yahoo.com](mailto:tkhorguashvili@yahoo.com)  
<https://orcid.org/0000-0002-6119-1635>

**ნათია ხორგუაშვილი**

ეკონომიკის დოქტორი, ევროპის უნივერსიტეტის პროფესორი,  
თბილისი, გურამიშვილის გამზ. 76, 0141, საქართველო,  
+995591220233, [khorguashvili.natia@eu.edu.ge](mailto:khorguashvili.natia@eu.edu.ge)  
<https://orcid.org/0000-0002-7932-4678>

**აბსტრაქტი:** წინამდებარე ნაშრომში განხილულია შიდა აუდიტის სუბიექტების ჩამოყალიბებისა და განვითარების ეტაპები საკანონმდებლო დონეზე. შიდა აუდიტის არსი, მიზანი და ამოცანები, ასევე განმარტებულიან თუ რა მისია აკისრია მას სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვის თვითოეულ ეტაპზე, რადგან სისტემის სრულყოფილად დანერგვა და ასევე მისი ერთერთი შემადგენელი კომპონენტის - შიდა აუდიტის გამართულად ფუნქციონირება უზრუნველყოფს როგორც ევროკავშირთან ნაკისრი ვალდებულებების შესრულების წინაპირობას, ასევე მხარჯავი დაწესებულებების მიერ საბიუჯეტო სახსრების ეფექტიანად, ეკონომურად და მიზანმიმართულად ხარჯვის უზრუნველყოფას.

ნაშრომში ასევე განხილულია შიდა აუდიტის საქმიანობის ძირითადი დანიშნულება, თუ რა დამატებითი ღირებულების შექმნა შეუძლია დაწესებულებაში შიდა აუდიტის სუბიექტის ეფექტურად ფუნქციონირებას. რა გამოწვევები არსებობს მისი საქმიანობის პროცესში და მათი შესაძლო გადაჭრის გზების ძიება.

**საკვანძო სიტყვები:** სახელმწიფო შიდა კონტროლი; შიდა აუდიტი; რისკების მართვა; ფინანსური მართვა.

## შესავალი

აუდიტორების წინაშე ხშირად დგება საკითხი შეაფასონ, თუ რამდენად საიმედო და პროგნოზირებადია პრაქტიკაში არსებული ინდიკატორები დაწესებულების მოკლევადიან და გრძელვადიან პერსპექტივაში გამოსაყენებლად, რამეთუ ყველაზე სანდო და უტყუარი ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაცია ხშირ შემთხვევაში ყველა კითხვაზე ვერ იძლევა პასუხს, რადგან საბიუჯეტო დაწესებულებებს ცვალებად და არაპროგნოზირებად გარემოში უწევთ ფუნქციონირება.

ორგანიზაციის გრძელვადიანი ე.წ „ჯანმრთელობა“ დამოკიდებულია არამხოლოდ ზედა მენეჯერული რგოლის ეფექტური ზედამხედველობით, არამედ გარკვეული ანგარიშმგებლობითი კონტროლის მექანიზმის არსებობით ქვედა მმართველობით რგოლებში, რომლის ამოცანაა რისკებზე ადეკვატური და დროული რეაგირება, რაც თავისთავად გამორიცხავს არაკეთილსინდისიერი მენეჯმენტის არსებობას ორგანიზაციის მართვაში.

აღნიშნული ინსტიტუციონალური მექანიზმების ერთობლიობა იწოდება შიდა კონტროლის გარემოს სახელწოდებით და მოიცავს დაწესებულების შიგნით მმართველობით უმაღლეს რგოლებში დამკვიდრებული შეხედულებების, მიდგომების, და წესების ერთობლიობას.

### შედეგები და დისკუსია

აღნიშნულ საკითხებთან დაკავშირებით მთელი რიგი კვლევის შედეგებს დაეფუძნა დღევანდელ მსოფლიოში კარგად ცნობილი შიდა კონტროლის სისტემატიზირებული მოდელი, რომელიც პირველად 1992 წელს გამოქვეყნდა აშშ-ში და ცნობილია ფასიანი ქაღალდების კომისიასთან არსებული სპონსორი ორგანიზაციების კომიტეტის COSO (COSO - committee of Sponsoring Organization) მოდელის სახელით. შემოკლებით - შიდა კონტროლის COSO მოდელი. 2013 წელს გამოქვეყნდა მოდელის განახლებული ვერსია. ამ მოდელს

ეფუძნება არაერთი საერთაშორისო სტანდარტი თუ ეროვნული (მათ შორის საქართველოს) კანონი. მას წარმატებით იყენებენ როგორც მენეჯერები, ასევე შიდა და გარე აუდიტორები.<sup>1</sup>

უნდა აღინიშნოს რომ, რომ COSO მოდელის ძირითადი ავტორები იყვენენ შიდა აუდიტორები, რომელთაც პრაქტიკულ გამოცდილებაზე დაყრდნობით აქვთ ინფორმაცია თუ რა ლეგალურ და არალეგალურ ბუღალტრულ ჩანაწერებს იყენებენ ქვედა რგოლის მენეჯერები იმისათვის რომ საკუთარი ინტერესებიდან გამომდინარე შეალამაზონ ან გააყალბონ ორგანიზაციის საქმიანობის ფინანსური ანგარიშგების შედეგები ისე, რომ ამას ზედა მმართველი რგოლის მენეჯერი ვერ გაიგებს ან თუ გაიგებს უკვე ძალიან გვიან. სწორედ ამის გამო აუდიტორები ფიქრობდნენ რომ ორგანიზაციაში უნდა არსებობდეს ინსტიტუციონალური კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც ყველა არსებული რისკის მიმართ გამოიჩინენ გრძელვადიან იმუნურობას.<sup>2</sup>

COSO მოდელის მიხედვით, ფინანსურ ანგარიშგების რისკების გარდა არსებობს სხვა მნიშვნელოვანი რისკების ჯგუფები, რამაც შესაძლოა არანაკლები ზიანი მიაყენოს ორგანიზაციას. მაშ შორისაა:

- რისკები როდესაც ორგანიზაციამ შეიძლება ვერ დააკმაყოფილოს მისი საქმიანობის მარეგლამენტირებელი ბაზის (მ.შ. ეთიკის კოდექსის, წესდების, შრომის შინაგანწესის) და სხვა მნიშვნელოვანი სახელშეკრულებო მოთხოვნები, რის გამო შესაძლოა წარმოიშვას ფინანსური ან რეპუტაციული დანაკარგები.

- რისკი-რომელიც გულისხმობს აქტივების არაკეთილსინდისიერ, არამიზნობრივ გამოყენებას, გასხვისებას ან დაკარგვას.

- რისკი- როდესაც ხდება პროცესების/ოპერაციების არასწორი დაგეგმვა/განხორციელება, რომელსაც არანაირი სარგებელი არ მოაქვს ორგანიზაციისათვის და თავისთავად ქმნიან ე.წ „ გაუმართლებელ, არამიზნობრივ“ ხარჯებს. ამ შემთხვევაში მენეჯმენტისათვის სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანია, რომ მას მალევე მიეწოდოს ინფორმაცია არსებული რეალური სურათის შესახებ.

გამომდინარე იქიდან რომ კონტროლი არის ორგანიზაციის საქმიანობის რეგულირების პროცესი, რომელიც ხორციელდება იმისათვის, რომ შედეგიანობის სამიზნე ელემენტები შენარჩუნებული იქნას დასაშვებ ზღვრებში, გამოყოფენ შიდა კონტროლის და რისკის მართვის COSO მოდელის 5 ძირითად კომპონენტს.<sup>3</sup>

**ზემოთაღნიშნული კონტროლის კომპონენტის ელემენტებია:**

- **კონტროლის გარემო.** ორგანიზაციის ადმინისტრაციის მაღალ რგოლებში არსებული ატმოსფერო, მმართველობისა და მართვის სტილი, ორგანიზაციული სტრუქტურა, პერსონალის სწავლება, მოტივირება.

- **რისკის შეფასება.** ორგანიზაციის წინაშე არსებული რისკების გამოვლენა, მათი ზემოქმედებისა და ალბათობის განსაზღვრა, რისკის მიმართ

<sup>1</sup>წყარო <https://bm.ge/ka/article/shexvedris-adgili---auditis-komiteti/14834>

მიდგომების შემუშავება და რისკის კონტროლის ღონისძიებები, რისკის ანგარიშგება.

- **კონტროლი და რეგულირება.** ავტორიზაცია, პასუხისმგებლობის გამიჯვნა, ვერიფიკაცია, რეკონსილაცია, ოპერაციული საქმიანობის მიმოხილვა, მონიტორინგი, დაშვების კონტროლი.

- **ინფორმაცია და მისი მიწოდება.** შიდაორგანიზაციული საჭიროებისათვის ინფორმაციის (დოკუმენტაციის) აღრიცხვა/ რეგისტრაცია და დროულად და სრულად სწორ მისამართზე მიწოდება;

- **მონიტორინგი.** პროცესებში ინტეგრირებული და მისგან დამოუკიდებელი ზედამხედველობა (მაგ. შიდა აუდიტი).

აღნიშნული კონტროლის ელემენტების გათვალისწინებით შიდა კონტროლის როლები და პასუხისმგებლობები გადანაწილებულია შემდეგნაირად :

**ზედა რგოლის მენეჯმენტი-** შიდა კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბება და გამართულად ფუნქციონირება არის დაწესებულების ხელმძღვანელების პასუხისმგებლობა, რომლის საშუალებითაც უნდა იქნეს მიღწეული დაწესებულების მიზნები საბიუჯეტო სახსრების კანონიერი, გამჭვირვალე, ეკონომიური, ეფექტიანი და პროდუქტიული გამოყენებით.

**ორგანიზაციის თანამშრომლები.** შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტურად ფუნქციონირება წარმოადგენს ყველა მათგანის პირდაპირ ან არაპირდაპირ პასუხისმგებლობას (მაგ. შიდაგანაწესის დარღვევის ფაქტის დაფიქსირება და ინფორმირება);

**შიდა აუდიტი** აფასებს შიდა კონტროლის სისტემას და თავისი წვლილი შეაქვს მის ეფექტურობის გაზრდაში დამოუკიდებელი შეფასებისა და რეკომენდაციის (კონსულტაციების) გაწევის გზით;

**გარე აუდიტი აფასებს** და იძლევა რეკომენდაციებს შიდა კონტროლის თაობაზე, ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგების შედგენისა და წარდგენის კონტექსტში.

#### **დასკვნები და რეკომენდაციები**

საჯარო სექტორში ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის დანერგვის ეტაპებისა და ფუნქციონირების შეფასებას, მარწმუნებელი საქმიანობის ფარგლებში, ახორციელებენ შიდა აუდიტის სუბიექტები. კვლევის ძირითადი მიზანი იყო შიდა აუდიტორების მიერ განხორციელებული საქმიანობის პროცესში მათი დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის დონის განსაზღვრა, ანალიზი და შეფასება, რის შემდეგაც ვეცადეთ დაგვედგინა რა დონეზე ხდება მათ მიერ დაწესებულებაში ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ადეკვატურობისა და ეფექტიანობის შეფასება.

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის დანერგვა საქართველოს საჯარო სექტორში წინააღმდეგობრივი, კომპლექსური და რთული აღმოჩნდა, რადგან ეს რეფორმა თავის მხრივ ასევე მოითხოვს საბიუჯეტო ორგანიზაციებში ორგანიზაციული კულტურის შეცვლას.<sup>4</sup> მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოში სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის დანერგვა უკვე მეთოთხმეტე წელია მიმდინარეობს, მნიშვნელოვანი შედეგები საბიუჯეტო სახსრების ეფექტიანად, პროდუქტიულად და ეკონომიურად განკარგვის მიმართულებით, ჯერჯერობით

არ არის სახეზე. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმის გამოწვევებთან დაკავშირებით, რაშიც მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტის როლი, გამოიკვეთა რამდენიმე მნიშვნელოვანი ტენდენცია, მათ შორის: დღემდე პრობლემად რჩება ორგანიზაციაში დაბალი ცნობიერება სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის შესახებ, შესაბამისად არ არის ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მხარდაჭერა ორგანიზაციაში სისტემის დანერგვაზე, რაც თავისთავად რეფორმის განხორციელებას მნიშვნელოვანად აფერხებს. დღემდე გამოწვევაა შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობის ხარისხის დონე.

### გამოყენებული ლიტერატურა:

- ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო“ საჯარო სექტორის შიდა აუდიტორებისათვის. (2022). საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტი. [https://pdf.usaid.gov/pdf\\_docs/PA00Z8ZF.pdf](https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PA00Z8ZF.pdf)
- “აუდიტის სახელმძღვანელო“ საჯარო სექტორის შიდა აუდიტორებისათვის. (2019). გამომცემლობა „უნივერსალი“. <https://pifc.gov.ge/files/ShowFiles?id=75d4bc98-ed2f-4bca-afb3-49fa6a2fdde8>
- „სისტემური აუდიტის სახელმძღვანელო“ (2015). თბილისი: სახელმძღვანელო გამოცემულია GIZ (Deutsche Gesellschaft fur Internationale Zusammenarbeit) პროგრამის „საჯარო ფინანსების მართვა სამხრეთ კავკასიაში“ მხარდაჭერით.
- სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის (ჰარმონიზაციის ცენტი./ <https://pifc.gov.ge/>  
Ministry of Finance of Georgia. [www.mof.gov.ge](http://www.mof.gov.ge)  
Ministry of Economy and Sustainable Development of Georgia. [www.economy.gov.ge](http://www.economy.gov.ge)  
Ministry of IDPs, Labor, and Social Protection from the Occupied Territories of Georgia. [www.moh.gov.ge](http://www.moh.gov.ge)
- All in a day's work, IIA, A LOOK AT THE VARIED RESPONSIBILITIES OF INTERNAL AUDITORS <https://www.theiia.org/globalassets/documents/about-us/about-the-profession/all-in-a-days-work.pdf>  
<https://bm.ge/ka/article/shexvedris-adgili---auditis-komiteti/14834>

### References:

- epekt'ianobis audit'is sakhelmdzghvanelo“ sajaro sekt'oris shida audit'orebisatvis. (2022). sakartvelos pinansta saminst'ros sakhelmts'ipo shida k'ont'rolis dep'art'ament'i. [https://pdf.usaid.gov/pdf\\_docs/PA00Z8ZF.pdf](https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PA00Z8ZF.pdf)
- “audit'is sakhelmdzghvanelo“ sajaro sekt'oris shida audit'orebisatvis. (2019). gamomtsemloba „universali“. <https://pifc.gov.ge/files/ShowFiles?id=75d4bc98-ed2f-4bca-afb3-49fa6a2fdde8>

„sist'emuri audit'is sakhelmdzghvanelo“ (2015). tbilisi: sakhelmdzghvanelo gamotsemulia GIZ (Deutsche Gesellschaft fur Internationale Zusammenarbeit) p'rogramis „sajaro pinansebis martva samkhret k'avk'asiashi” mkhardach'erit.

sakhelmts'ipo shida pinansuri k'ont'rolis (harmonizatsiis tsent'i./ <https://pifc.gov.ge/>

Ministry of Finance of Georgia. [www.mof.gov.ge](http://www.mof.gov.ge)

Ministry of Economy and Sustainable Development of Georgia. [www.economy.gov.ge](http://www.economy.gov.ge)

Ministry of IDPs, Labor, and Social Protection from the Occupied Territories of Georgia. [www.moh.gov.ge](http://www.moh.gov.ge)

All in a day's work, IIA, A LOOK AT THE VARIED RESPONSIBILITIES OF INTERNAL AUDITORS <https://www.theiia.org/globalassets/documents/about-us/about-the-profession/all-in-a-days-work.pdf>

<https://bm.ge/ka/article/shexvedris-adgili---auditis-komiteti/14834>