

РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА
МИНИСТЕРСТВО ЗА ФИНАНСИИ

**НАСОКИ ЗА ПРИМЕНА НА
COSO ИНТЕГРИРАНАТА РАМКА ЗА ВНАТРЕШНА
КОНТРОЛА 2013**

Скопје, јуни 2014 година

Во 1992 година, Комитетот на спонзорирани организации на Treadway комисијата (COSO)¹ ја издаде првата Интегрирана рамка за внатрешна контрола. Првобитната рамка, изготвена од Pricewaterhouse Coopers (PwC) по барање на COSO, е широко прифатена од страна на организациите од целиот свет во процесот на дизајнирање, примена и спроведување на системите за внатрешна контрола, особено во однос на внатрешната контрола над финансиското известување.

На 14 мај 2013 година, COSO објави ажурирана *Интегрирана Рамка за внатрешна контрола* и поврзани илустративни документи. Овие публикации, изготвени од PwC по барање на COSO, вклучуваат:

1. **Интегрирана рамка за внатрешна контрола: Извршно резиме**, која претставува разјаснување на барањата на ефективната внатрешна контрола
2. **Интегрирана рамка за внатрешна контрола: Рамка и прилози**, која претставува ажурирање на контекстот за примена на внатрешната контрола на многу промени во деловните и работните средини
3. **Илустративни Алатки: Проценка на ефективноста на системот на внатрешна контрола**, која претставува проширување на нејзината примена со проширување на работните цели и целите на известување, и
4. **Внатрешна контрола над надворешното финансиско известување: компендиум на пристапи и примери**, што претставува пример за тоа како *Рамката* се однесува на надворешното финансиско известување.

Внатрешната контрола им помага на субјектите да ги постигнат важните цели и да ја одржат и подобрат ефикасноста. COSO *Интегрираната рамка за внатрешната контрола* овозможува на организациите ефективно и ефикасно да ги развијат системите за внатрешна контрола кои ќе ги прилагодат на промените во работењето и работната средина, ќе ги ублажат ризици на прифатливо ниво и ќе го поддржат стабилното донесување на одлуки и управување со организацијата.

Изградбата и функционирањето на ефикасен систем на внатрешна контрола може да биде предизвик. Ефективно и ефикасно секојдневно спроведување на таков систем може да биде тешко. Новите и брзо менувани модели на работа, поголемата употреба и зависност од технологијата, порастот на барањата на регулативата и контролата, глобализацијата, како и другите предизвици бараат сите системи на внатрешната контрола да бидат енергични во прилагодувањето кон промените во работењето, работните и регулаторните средини.

Ефикасниот систем на внатрешна контрола бара повеќе од ригорозно придржување кон политиките и процедурите: тоа бара употреба на проценка. Раководството и одборот на директори² ја користи проценката за да утврди колку контролата е доволна. Раководството и другите вработени секојдневно ја користат проценката за да ги изберат, развијат и распоредат контролите во субјектот. Раководството и внатрешните ревизори, покрај другите вработени, применуваат проценка за да ја следат и оценуваат ефикасноста на системот на внатрешна контрола.

Рамката помага раководството, одборот на директори и заинтересираните страни поврзани со субјектот, да не бидат премногу крути во спроведувањето на нивните надлежности поврзани со внатрешната

¹ Комитетот на спонзорски организации на Treadway комисија (COSO) е заедничка иницијатива на пет организации од приватниот сектор, основана во САД, посветена на воспоставување заеднички модел за внатрешна контрола врз основа на кој компаниите и организациите може да ги оценуваат нивните системи за контрола.

² Рамката го користи терминот "одбор на директори", кој ги опфаќа управните тело како, управниот одбор, одборот на доверители, генерални партнери, сопственикот или надзорен одбор.

контрола. Тоа се постигнува со обезбедување взаемно разбирање на она што претставува систем на внатрешна контрола и увид во тоа кога внатрешната контрола станува ефективно применлива.

За раководството и одборот на директори, *Рамката* обезбедува:

- Средства за примена на било кој вид внатрешна контрола во субјектот, без оглед на тоа дали се работи за реален или јавен сектор, на ниво на субјект, деловна единица, или функција
- Пристап базиран на принципи што обезбедува флексибилност и можност за проценка во креирањето, спроведувањето и извршувањето на внатрешно контролните принципи, кои може да се применат во субјектот, на работни и функционални нивоа
- Барања за ефикасен систем на внатрешна контрола со земање во предвид колку компонентите и принципите постојат и функционираат и како истите работат заедно
- Значењето на утврдувањето и анализирањето на ризиците и развојот и управувањето со соодветните одговори на ризиците, во рамки на прифатливи нивоа и со поголем фокус на мерки за спречување на измама.
- Можност за проширување на примената на внатрешната контрола освен во финансиското известување и во други форми на известување, активности и усогласени цели
- Можност да се елиминираат неефективните, непотребните или неефикасните контроли кои обезбедуваат минимална вредност во намалување на ризиците за постигнување на целите на субјектот

За надворешните заинтересирани страни на субјектот и другите кои имаат взаемно дејство со субјектот, спроведувањето на оваа *Рамка* обезбедува:

- Поголема доверба на одборот на директори ' врз системите за внатрешна контрола
- Поголема доверба во однос на постигнувањето на целите на субјектот
- Поголема доверба во способноста на организацијата да ги утврдува, анализира и одговора на ризикот и промените во деловните и работните средини
- Поголемо разбирање на барањата на ефикасниот систем на внатрешна контрола
- Поголемо разбирање дека преку употреба на процена, раководството може да биде способно да ги отстрани неефективните, непотребните или неефикасни контроли

Внатрешната контрола не е сериски процес, туку динамички и интегриран процес. *Рамката* се однесува на сите субјекти: големи, со средна големина, мали, профитни и непрофитни и органите на државната управа. Сепак, секоја организација може да избере поинаку да ја применува внатрешната контрола. На пример, кај помалите субјекти системот за внатрешна контрола може да биде помалку формален и помалку структуриран, но сепак да имаат ефективна внатрешна контрола.

Подолу се дадени дефиницијата на внатрешната контрола, категориите на целите и описот на потребните компоненти, поврзани принципи и барања на ефикасниот систем на внатрешна контрола. *Рамката*, исто така, вклучува дискусија за ограничувањата, односно причините зошто ниту еден систем на внатрешна контрола не може да биде совршен. Исто така, рамката нуди размислувања за тоа како различни страни може да ја користат истата.

Дефинирање на внатрешната контрола

Внатрешна контрола е дефинирана како што следува:

Внатрешната контрола е процес, извршен од одборот на директори, раководството и другите вработени во субјектот, со цел да се обезбеди разумно уверување во поглед на

постигнување на целите кои се однесуваат на работењето, известувањето и усогласеноста.

Оваа дефиниција одразува одредени основни концепти.

Внатрешната контрола е:

- насочена кон постигнување на целите во една или повеќе категории – активности, известување и усогласеност
- процес кој се состои од тековни задачи и активности – средство, а не цел сама за себе
- Извршена од луѓето - не само за прирачници за политики и процедури, системи и обрасци, туку за луѓето и активностите што тие ги преземаат на секое ниво во организацијата што влијае на внатрешната контрола
- Можност да се обезбеди разумно уверување - но не и апсолутна сигурност, на високото раководство и одборот на директори на субјектот
- Прилагодување на структурата на субјектот - флексибилна во примената во субјектот или за одредена подружница, сектор, деловна единица или деловен процес

Оваа дефиниција намерно е широка. Таа вклучува важни концепти кои се основни за тоа како организацијата да ја креира, спроведува и извршува внатрешната контрола, обезбедувајќи основа за примена во рамки на организациите кои работат во различни структури на субјект, индустрии и географски региони.

Цели

Рамката предвидува три категории на цели, кои овозможуваат организациите да се фокусираат на различни аспекти на внатрешната контрола:

- ***Работни цели*** – овие цели се однесуваат на ефикасноста и ефикасноста на активностите на субјектот, вклучувајќи ги и оперативните и финансиските цели во работењето и заштитата на средствата наспроти загубите.
- ***Цели за известување*** – овие цели се однесуваат на внатрешните и надворешните финансиски и не-финансиски известувања и може да опфатат веродостојност, навременост, транспарентност или други услови, како што е наведено во регулативата, прифатените стандарди или политики на субјектот.
- ***Цели на усогласеност*** – овие цели се однесуваат на почитување на законите и прописите кои се однесуваат на субјектот.

КОМПОНЕНТИ НА ВНАТРЕШНАТА КОНТРОЛА

Внатрешната контрола се состои од пет поврзани компоненти.

Контролна средина

Контролната средина е збир на стандарди, процеси и структури кои обезбедуваат основа за извршување на внатрешната контрола во организацијата. Одборот на директори и високото раководство го воспоставуваат тонот во однос на важноста на внатрешната контрола, вклучувајќи ги и стандардите на однесување. Раководството ги зајакнува очекувањата на различни нивоа на организацијата.

Контролната средина се состои од:

- интегритет и етички вредности на организацијата;
- показатели кои овозможуваат одборот на директори да ги извршува своите раководни и надзорни надлежности;

- организациска структура и давање на овластувања и одговорности;
- процес за привлекување, развој и задржување на компетентни поединци; и
- строгост околу ефикасноста на мерките, стимулациите и наградите за да ја преземе одговорноста за работењето.



Резултатите на контролната средина имаат силно влијание врз целокупниот систем на внатрешна контрола.

Проценка на ризик

Секој субјект се соочува со различни ризици од надворешни и внатрешни извори. Ризикот се дефинира како можност еден настан да се случи и негативно да влијае на постигнувањето на целите. Проценката на ризик вклучува динамичен и итеративен процес за утврдување и проценка на ризиците за постигнување на целите. Ризиците за постигнување на овие цели од целиот субјект се разгледуваат во однос на воспоставената толеранција (апетит) за ризик. Така, проценката на ризикот претставува основа за одредување како ќе се управува со ризиците.

Предуслов за проценка на ризикот е воспоставување на цели, поврзани во различни нивоа на субјектот. Раководството ги одредува целите во категории поврзани со активностите, известувањето и усогласеноста со доволна јасност да бидат способни да можат да ги утврдуваат и анализираат ризиците за тие цели. Раководството, исто така, ја зема во предвид соодветноста на целите за субјектот. Проценката на ризик, исто така, бара, раководството да го земе во предвид влијанието на можните промени во надворешната средина и во рамки на својот работен модел, што може да ја направи внатрешната контрола неефикасна.

Контролни активности

Контролните активности се дејствија воспоставени преку политиките и процедурите кои помагаат во обезбедување дека насоките на раководството за намалување на ризиците за постигнување на целите се спроведуваат. Контролните активности се вршат на сите нивоа на субјектот, во различни фази во рамки на работните процеси и преку технолошката средина. Тие можат да бидат превентивни или детективни по природа и може да опфатат голем број на рачни и автоматски активности како што се овластувањата и одобренјата, проверките, усогласувањата и прегледувањето на ефикасноста на работењето. Поделбата на должностите вообичаено се воспоставува на избрани и развиени контролни активности. Кога поделбата на должностите не се практикува раководството избира и воспоставува алтернативни контролни активности.

Информации и комуникација

Информациите се потребни субјектот да спроведува внатрешната контрола со цел поддршка на остварувањето на целите. Раководството добива или генерира и употребува релевантни и квалитетни информации од внатрешни и надворешни извори за поддршка на функционирањето на другите компоненти на внатрешната контрола. Комуникацијата е постојан, итеративен/повторлив процес на обезбедување, споделување и добивање на потребни информации. Внатрешната комуникација е средство со кое информациите се шират во рамки на организацијата, што одат нагоре, надолу и низ субјектот. Таа им овозможува на вработените да добиваат јасна порака од повисокото раководство дека контролните одговорности мора да бидат сфатени сериозно. Надворешната комуникација е двојна: таа овозможува влезна комуникација на релевантни надворешни информации и таа обезбедува информации за надворешните страни, како одговор на барањата и очекувањата.

Мониторинг активности

Тековните проценки, посебните проценки или некоја комбинација од двете, се користат за утврдување дали секоја од петте компоненти на внатрешната контрола, постои и функционира и дали вклучува контроли за остварување на принципите во рамките на секоја компонента. Тековните проценки, вградени во работните процеси на различни нивоа на субјектот, обезбедуваат навремени информации. Посебните проценки, спроведени периодично, ќе се разликуваат во обем и фреквенција во зависност од проценката на ризици, ефективната на тековните проценки и другите размислувања на раководството. Наодите се проценуваат според критериумите утврдени од регулаторите, признати тела за воспоставување на стандарди или раководството и одборот на директори, а за недостатоците се известуваат раководството и одборот на директори како што е соодветно.

Однос на целите и компонентите

Постои директна врска помеѓу целите, кои субјектот се стреми да ги постигне, компонентите, кои претставуваат она што е потребно за постигнување на целите и организациската структура на субјектот (организациони единици, правни субјекти и други). Односите може да бидат претставени во форма на коцка.

- Трите категории на цели – работните цели, целите за известување и целите за усогласеност се претставени со колони.
- Петте компоненти се претставени со редови.
- Организациската структура на субјектот е претставена со третата димензија.

Компоненти и принципи

Рамката постави седумнаесет принципи кои претставуваат основни концепти поврзани со секоја компонента. Поради тоа што овие принципи се преземени директно од компонентите, субјектот може да постигне ефективна внатрешна контрола, со примена на сите принципи. Сите принципи се применуваат на работните цели, целите за известување и целите за усогласеност. Принципите ги поддржуваат компонентите на внатрешната контрола кои се наведени подолу.

Контролна средина

1	Организацијата покажува посветеност на интегритетот и етичките вредности
2	Одборот на директори покажува независност од раководството и врши надзор на развојот и спроведувањето на внатрешната контрола
3	Раководството со бордот воспоставува, надзор, структури, линии на известување и соодветни овластувања и одговорности во извршувањето на целите
4	Организацијата покажува посветеност за привлекување, развивање и задржување на компетентни вработени во согласност со целите
5	Организацијата ги држи поединците одговорни за нивната одговорност во внатрешната контрола во согласност со целите

Проценка на ризик

6	Организацијата ги одредува целите доволно јасно што овозможува утврдување и проценка на
---	---

	ризиците кои се однесуваат на целите
7	Организацијата ги утврдува ризиците за постигнување на нејзините цели во рамки на субјектот и ги анализира ризиците како основа за одредување на начинот на кој треба да се управува со ризиците
8	Организацијата ја зема во предвид можноста за измама при проценката на ризиците за постигнување на целите
9	Организацијата ги утврдува и проценува промените кои би можеле да имаат значително влијание на системот на внатрешна контрола

Контролни активности

10	Организацијата ги избира и развива контролните активности кои придонесуваат за намалување на ризиците на прифатливо ниво заради постигнување на целите
11	Организацијата избира и развива општи контролни активности преку технологијата за поддршка на постигнувањето на целите
12	Организацијата ги применува контролните активности преку воспоставените политики со што се очекува преку процедурите да се спроведат политиките

Информации и комуникација

13	Организацијата се стекнува или генерира и користи соодветни, квалитетни информации за поддршка на функционирањето на другите компоненти на внатрешната контрола
14	Организацијата внатрешно ги координира информациите, вклучувајќи ги целите и одговорностите за внатрешната контрола, неопходни за поддршка на функционирањето на другите компоненти на внатрешната контрола
15	Организацијата комуницира со надворешните страни во врска со прашањата кои влијаат на функционирањето на другите компоненти на внатрешната контрола

Мониторинг активности

16	Организацијата избира, развива и спроведува тековни и/или одделни проценки за да утврди дали компонентите на внатрешна контрола постојат и функционираат
17	Организацијата ги оценува и соопштува недостатоците на внатрешната контрола навремено на страните одговорни за преземање корективни активности, вклучувајќи го и високото раководство и одборот на директори, како што е соодветно

Ефективна внатрешна контрола

Рамката и понатаму поставува барања за ефикасен систем на внатрешната контрола. Ефикасниот систем обезбедува разумно уверување во врска со остварувањето на целите на субјектот. Ефикасен систем на внатрешна контрола го намалува, на прифатливо ниво, ризикот од непостигнување на целта на субјектот и може да се однесуваат на еден, два или сите три категории на цели. Тоа подразбира дека:

- Секоја од петте компоненти и релевантните принципи е присутна и функционира. "Постојат" се однесува на определбата дека компонентите и релевантните принципи постојат во дизајнот и спроведувањето на системот на внатрешна контрола за постигнување на наведените цели. "Функционираат" се однесува на утврдување дека компонентите и релевантните принципи

продолжуваат да постојат во активностите и спроведувањето на системот на внатрешна контрола за постигнување на наведените цели.

- Петте компоненти работат заедно на интегриран начин. "Работењето заедно" се однесува на определбата дека сите пет компоненти колективно го намалуваат, на прифатливо ниво, ризикот од непостигнување на целта. Компонентите не треба да се разгледуваат поединечно бидејќи тие работат заедно како еден интегриран систем. Компонентите се меѓусебно зависни со мноштво на меѓусебните односи и врски меѓу нив, особено за начинот на кој принципите комуницираат во рамки и преку компонентите.

Кога постои голем недостаток во однос на присуството и функционирањето на една компонента или релевантен принцип, или во однос на работењето на компонентите заедно на еден интегриран начин, организацијата не може да заклучи дека таа ги исполнува барањата за ефикасен систем на внатрешна контрола.

Кога еден систем на внатрешна контрола е определено да биде ефективен, високото раководство и одборот на директори имаат разумно уверување во однос на неговата примена во рамки на субјектот, тогаш организацијата:

- постигнува ефективно и ефикасно работење кога надворешните настани може да немаат значително влијание врз постигнувањето на целите или каде организацијата разумно може да ја предвиди природата и времето на надворешните настани и да го намали нивното влијанието на прифатливо ниво
- разбирање на степенот до кој работењето се управува ефикасно и ефективно кога надворешните настани може да имаат значително влијание врз постигнувањето на целите или каде организацијата разумно може да ја предвиди природата и времето на надворешните настани и да го намали влијанието на прифатливо ниво
- подготвува извештаи во согласност со важечките правила, регулативи и стандардите или со посебните цели за известување на субјектот
- се усогласува со важечките закони, правила, регулативи и надворешните стандарди

Рамката бара расудување во процесот на креирање, спроведување и извршување на внатрешна контрола и оценување на нејзината ефикасност. Употребата на проценка, во границите воспоставени со законите, правилата, прописите и стандардите, ја подобрува способноста за управување и носење подобри одлуки за внатрешна контрола, но не може да гарантира совршени резултати.

Ограничувања

Рамката признава дека се додека внатрешната контрола обезбедува разумно уверување за постигнување на целите на субјектот, постојат ограничувања. Внатрешната контрола не може да спречи лоша проценка или одлуки или надворешни настани кои можат да предизвикаат организацијата да не успее да ги постигне своите работни цели. Со други зборови, дури и ефикасен систем на внатрешна контрола може да доживее неуспех. Ограничувањата може да се резултат на:

- соодветност на целите утврдени како предуслов за внатрешна контрола
- реалноста дека човечкото расудување во процесот на донесување одлуки може да биде погрешно и предмет на пристрасност
- неуспех кој може да се случи, бидејќи човековите неуспеси, такви како што се, се едноставни грешки
- способноста на раководството да ја сруши внатрешната контрола

- способност на раководството, другите вработени, и / или трети страни да избегнат/заобиколат контрола преку дослук/заговор
- Надворешни настани надвор од контролата на организацијата

Овие ограничувања го исклучуваат одборот и раководството од постоење потполно уверување за остварување на целите на субјектот, односно, внатрешната контрола обезбедува разумна, но не апсолутна сигурност. Без оглед на овие нераздвоиви (инхерентни) ограничувања, раководството треба да биде свесно за нив при изборот, развојот и примента на контролите кои што ги намалуваат, до практичен степен, овие ограничувања.

Користење на интегрираната рамка на внатрешната контрола

Како рамката може да се користи зависи од улогата на заинтересираните страни:

- **Одборот на директори**- Одборот треба да дискутира со високото раководство за состојбата на системот на внатрешна контрола на субјектот и да обезбеди надзор како што е потребно. Високото раководство е одговорно за внатрешната контрола и пред одборот на директори и тој треба да воспостави своја политика и очекувања за тоа како членовите треба да обезбедат надзор на внатрешната контрола на субјектот. Одборот треба да биде известен за ризиците за постигнување на целите на субјектот, проценката на недостатоците на внатрешната контрола, управувањето со активностите распоредени за да се намалат таквите ризици и недостатоците и како раководството да ја проценува ефикасноста на системот на внатрешна контрола на субјектот. Одборот треба да го преиспита управувањето и да поставува тешки прашања, ако се потребни и да бара импут (придонес) и поддршка од внатрешните ревизори, надворешните ревизори и другите. Поткомитетите на одборот често може да помогнат на одборот со посочување на некои од овие надзорни активности.
- **Високото раководство** треба да го процени системот на внатрешна контрола на субјектот во однос на *рамката*, фокусирајќи се на тоа како организацијата ги применува 17-те принципи за поддршка на компонентите на внатрешната контрола. Таму каде раководството ја применува рамката од 1992 година, тоа треба прво да го разгледа ажурирањето направено во оваа верзија и треба да ги земе во предвид импликациите од ова ажурирање на системот на внатрешна контрола на субјектот. Раководството може да ги разгледа и користи *илустративните алатки*, како дел од оваа првична споредба и да изврши проценување на севкупната ефективност на системот на внатрешна контрола на субјектот.
- **Другите раководители и вработени** треба да ги прегледаат промените направени во оваа верзија и да ги проценат импликациите од овие промени на системот на внатрешна контрола на субјектот. Покрај тоа, тие треба да разгледаат како тие ги спроведуваат нивните одговорности во поглед на *рамката* и да дискутираат со повеќе раководни лица за идеите за зајакнување на внатрешната контрола. Поконкретно, тие треба да разгледаат како постојните контроли влијаат на релевантните принципи во рамките на петте компоненти на внатрешната контрола.
- **Внатрешни ревизори** - Внатрешните ревизори треба да ги разгледаат нивните планови за внатрешна ревизија и како тие ја применуваат рамката издадена во 1992 година. Внатрешните ревизори, исто така, треба да ги разгледаат детално промените направени на оваа верзија и да ги земат во предвид можните импликации на овие промени на ревизорски планови, проценките и секое известување за системот на внатрешна контрола на субјектот.
- **Независните ревизори** - Во некои правни системи, независниот ревизор е ангажиран да спроведе ревизија или да ја испита ефикасноста на внатрешната контрола на клиентот преку финансиското известување во прилог на ревизијата на финансиските извештаи на субјектот. Ревизорите може да го оценат системот на внатрешна контрола на субјектот во однос на *Рамката*, фокусирајќи се на тоа како организацијата ги има избрано, развиено и распоредено контролите кои влијаат на принципите во рамки на компонентите на внатрешната контрола. Ревизорите, слично на раководителите, може да ги користат *илустративните алатки* како дел од оваа проценка на севкупната ефективност на системот на внатрешна контрола на субјектот.

- **Други професионални организации** - Други професионални организации кои обезбедуваат насоки за активностите, известувањето и усогласноста може да ги земат во предвид нивните стандарди и насоки во споредба со рамката. Ако степенот на различност во концептите и терминологијата е елиминиран, сите страни имаат корист.
- **Едукатори** – Под претпоставка дека рамката е широко прифатена, нејзините концепти и термини треба да го најдат патот во универзитетските наставни програми.

НАЈЧЕСТО ПОСТАВУВАНИ ПРАШАЊА

1. Кој е COSO?

Комитетот на спонзорски организации беше организиран во 1985 година со цел спонзорирање на Националната комисија за лажно финансиско известување, како независна иницијатива на приватниот сектор, кој ги проучува клучните фактори што може да доведат до лажни финансиски извештаи. Тој, исто така, разви препораки за јавни претпријатија и нивните независни ревизори, за американската Комисија за хартии од вредност (КХВ) и други регулатори, како и за образовните институции. Тој е спонзориран од пет заеднички големи професионални здруженија со седиште во САД: Американската Сметководствена Асоцијација (ААА), Американскиот Институт за сертифицирани јавни сметководители (АICPA), Меѓународните финансиски работници (МФКС), Институтот за внатрешни ревизори (IIA) и Институтот за сметководствени раководители (IMA).

2. Како се споведуваше проектот за ажурирање на рамката од 1992 година?

Во 2010 година, COSO одлучи да ја ажурира рамката од 1992 година со нови идеи за што ја ангажираше Pricewaterhouse Coopers (PwC) за да го реализира проектот. Советодавниот совет е формиран од претставници од стопанството (индустријата), научните (академските) институции, владините агенции и непрофитните организации со цел за да се обезбеди придонес (инпут) во напредокот на проектот. Нацрт одкументите беа достапни на јавноста за коментари и COSO прими повратни информации во форма на одговори на онлајн анкета, како и писмени јавни коментари. Врз основа на овој придонес, COSO го финализираше ажурирањето, што резултира во нова рамка.

3. Како е организирано ажурирањето на рамката?

Изготвени и одобрени од PwC под раководство на COSO одборот, во текот на две и пол години, новата рамка и поврзаните илустративни документи се состојат од извршно резиме, нова рамка, неколку прилози³, насоки за примена обезбедени со илустративни алатки, како и посебен компендиум од пристапи и примери за примена на новата рамка на Внатрешната контрола на финансиските извештаи (Internal Control Over Financial Reporting - ICFR).

4. Зошто е ажурирана рамката од 1992 година?

"Ако не е расипано, не го поправам." Оваа стара изрека се однесува на прашањето поврзано со рамката од 1992 година: Дали таа беше расипана?

Со еден збор: Не. Во духот на континуирано подобрување, COSO одлучи да ја ажурира рамката како резултат на обемот на промените во текот на изминатите две децении. Многу работи се случија во работната средина од 1992 година. На пример, се зголемија очекувањата за надзорот во управувањето; ризикот и пристапот базиран на ризик сега добија поголемо внимание; глобализација на пазарите и активностите станаа мега тренд; комплексноста на работењето и организациската структури се зголемија, вклучувајќи

³ Прилозите вклучуваат речник на клучни термини, резиме на улогите и одговорностите, дискусија за корисноста на процесот за ажурирање на рамката, дискусија за писмено добиените коментар, резиме на промени во рамките од 1992 година и споредба на новата рамка со COSO управување со ризикот во претпријатијата – интегрирана рамка

аутсорсинг и стратешки добавувачи; технологијата еволуираше драматично; и барањата и комплексноста во законите, регулативите и стандардите се зголемија значително. Ние, исто така, ги видовме штетните ефекти од спектакуларноста, управувањето на високо ниво и недостатоците на внатрешната контрола, вклучувајќи ги и деривативите од 1990-тите години, долгорочниот пазар на капитал, Енрон ерата⁴ и повеќе последни глобални финансиски кризи. Овие дефекти дадоа вредна лекција околу бројот на темите - на пример, ефектите од пропустите во управувањето, конфликти на интерес, недостаток на поделба на должности, мала или непостоење на транспарентност, лошо управување со ризик, неефикасен надзор на одборот и неизбалансираните надоместоци кои доведоа до дисфункционално и/или неодговорно однесување.

Иако рамката за внатрешна контрола не дава одговори на сите овие прашања, никој не негира дека толку многу работи се случиле откако беше објавена COSO рамката во 1992 година и тоа ја прави смислата за нејзино ажурирање во поглед на овие промени. Доколку на овие случувања се додадат зголемените очекувања за надлежностите и одговорностите на сите нивоа на организацијата и зголемените очекувања околу спречувањето и откривањето на измама, тоа е доволно за ажурирање на 20 годишната рамка.

5. Што не е променето?

Оние кои ја користеле рамката од 1992 година, ќе најдат многу сличности со новата рамка од 2013 година, која е надрградба на она што се покажа ефикасно во првобитната рамка. На пример, новата рамка ја задржа основната дефиниција за внатрешна контрола и петте компоненти на внатрешната контрола, кои ги обезбедува добро познатата тродимензионална "коцка". За ова ќе зборуваме одолу.

Основната дефиниција за внатрешна контрола не е значително променета. Ажурираната дефиниција влијае на проширувањето на целта за известување (ќе се дискутира подоцна):

Внатрешната контрола е процес, извршен од одборот на директори на субјектот, раководството и другите вработени, со цел да се обезбеди разумно уверување во врска со остварувањето на целите кои се однесуваат на работењето, известувањето и усогласеноста.

Коцката ја задржа својата суштина. Таа започнува со целите по должината одозгора и истите се однесуваат на работењето, известувањето и усогласеноста, претставени во колони во коцката. Секоја организација воспоставува соодветни цели и подготвува стратегии и планови за нивно постигнување. Страната на коцката, како што е прикажано подолу, прикажува дека целите во субјектот можат да бидат како целина или се насочени кон специфични сектори, работни единици и функции во рамките на субјектот (Вклучувајќи ги и работните процеси, како што се продажба, набавка и производство), покажувајќи ја хиерархијата од горе надолу во структурата на повеќето организации.



⁴ Енрон скандалот е најголем корпоративен банкрот во историјата на САД во износ од 63,4 милијарди долари, откриен во октомври 2001 година. Тој доведе до банкрот на „Енрон корпорацијата“, американска енергетска компанија со седиште во Хјустон, Тексас. Покрај тоа што е најголемиот стечај во американската историја, во тоа време, Енрон се смета за најголем ревизорски неуспех предизвикан од Артур Андерсен, кој беше еден од петте најголеми партнерства за ревизија и сметководство во светот.

На предната страна од коцката се петте компоненти на внатрешната контрола, што претставуваат редови во коцката. Слично на рамката од 1992 година, овие компоненти ја поддржуваат организацијата во нејзините напори за постигнување на целите. Петте компоненти се контролна средина, процена на ризикот, контролни активности, информации и комуникација и мониторинг (следење) на активностите. Тие се однесуваат за целиот субјект, што значи дека се работи на ниво на субјектот, како и на сите сектори, работни единици, функции, подружници или други делови на субјектот.

Со други зборови, коцката ја отсликува директната врска меѓу целите на организацијата (кои се она што субјектот се стреми да го постигне); компонентите на внатрешната контрола (кои претставуваат она што е потребно за да се постигнат целите); и работните единици, правните лица и другите структури во рамки на субјектот (кои се нивоа на организацијата каде компонентите на внатрешна контрола функционираат). Секоја компонента на внатрешната контрола се вкрстува и се применува на сите три категории на цели.

Дефиницијата за внатрешна контрола и структурата на коцката и нејзините димензии во основа се исти со првобитната рамка од 1992 година, **а критериумите што се користат за да се оцени ефикасноста на системот на внатрешна контрола остануваат во голема мера непроменети**. Ефективноста на внатрешната контрола се оценува со користење на принципот базиран на пристап, во однос на петте компоненти на внатрешната контрола. За да се има ефикасен систем на внатрешна контрола за една, две или повеќе категории на цели, сите пет компоненти мора да бидат присутни и да функционираат и работат заедно. На пример, кога се размислува за внатрешната контрола преку посебна работна цел, сите пет компоненти мора да бидат присутни и да функционираат и да работат заедно, со цел да може да се заклучи дека внатрешната контрола која се однесува на работната цел е ефективна.

Другиот аспект на новата рамка која е непроменета е примената на проценувањето. Новата рамка продолжува да ја нагласува важноста на проценката на раководството во оценувањето на ефикасноста на системот на внатрешна контрола. Утврдувањето на тоа дали одреден систем на внатрешна контрола е ефикасен е субјективна процена која произлегува од проценката на тоа дали секоја од петте компоненти на внатрешната контрола *постои и функционира* и дека петте компоненти на внатрешната контрола *работат заедно* за да се обезбеди "разумно уверување" дека релевантните (важните) цели се исполнети. За да се олесни примената на проценувањето, предвидени се принципи за секоја компонента на внатрешната контрола и раководството применува проценка во одредувањето на степенот до кој овие принципи постојат *и функционираат*.

6. Што е променето?

Новата рамка има неколку важни промени. За следните седум ќе се дискутира подолу:

1. Новата рамка ги утврдува принципите кои ги поддржуваат петте компоненти на внатрешната контрола. Додека рамката од 1992 година прекутно ги одразува основните принципи на внатрешната контрола, новата рамка од 2013 година експлицитно (директно, јасно) ги наведува 17-те принципи кои претставуваат фундаментални концепти поврзани со петте компоненти на внатрешната контрола⁵. COSO одлучи овие принципи да се направат јасни со цел да се зголеми разбирањето на раководството за тоа што претставува ефективна внатрешна контрола. Овие принципи остануваат општи, иако тие се наменети да се применуваат кај профитните компании (вклучувајќи ги јавните претпријатија и приватните трговски друштва), непрофитните субјекти, државни органи и другите организации.

⁵ Ова не е нов концепт за COSO. Пристапот базиран на принципи беше преземен од COSO во извештајот од 2006 година : Внатрешната контрола над финансиското известување - Насоки за помалите јавни претпријатија. Идејата е да се користат принципите за подобрување на разбирањето и да се поедностави дизајнирањето на внатрешната контрола и процесот на оценување.

Поддршка на секој принцип се точките на фокус, што претставуваат важни карактеристики поврзани со принципите. Точките на фокус се наменети да обезбедат корисни насоки кои ќе му помогнат на раководството во дизајнирањето, имплементирањето и спроведувањето на внатрешната контрола и при оценувањето дали релевантните принципи постојат и функционираат. Иако новата рамка дефинира 77 точки на фокус, не е потребна посебна проценка дали сите 77 се воспоставени. Раководството слободно може да спроведе проценка во одредувањето на соодветноста или релевантноста на точките на фокус предвидени во новата рамка. Всушност, новата рамка овозможува и поддржува можност раководството да може да утврдува и зема во предвид други важни карактеристики поврзани со одреден принцип врз основа на специфични околности на организацијата.

Заедно, компонентите и принципите претставуваат критериуми, а точките на фокус обезбедуваат насоки кои ќе му помогнат на раководството во проценувањето дали компоненти на внатрешната контрола постојат, функционираат и работат заедно во рамките на организацијата. Секоја од точките на фокус е одбележана директно во еден од 17-те принципи и секој од овие принципи е одбележан директно во една од петте компоненти.

2. Новата рамка ја појаснува улогата на поставените цели на внатрешната контрола. COSO рамката од 1992 година објаснува дека поставените цели се однесуваат на процесот на управување и дека воспоставувањето на целите беше предуслов на внатрешната контрола. Иако новата рамка го зачува овој концептуален поглед, истата понатаму разви основна дискусија за концептуалниот поглед од поглавјето за проценка на ризикот во второто поглавје и ја нагласи поентата дека поставувањето на целите не е дел од внатрешната контрола.

3. Новата рамка ја одразува зголемената важност на технологијата. Ова е важно затоа што бројот на организации кои користат или се потпираат на технологија, како и обемот на тоа користење, значително пораснаа во текот на изминатите 20 години. Технологиите еволуираа од голема самостојна супер средина која ги обработува сериите на трансакции кон високо софистицирани, децентрализирани и мобилни апликации кои вклучуваат повеќе активности во исто време што минуваат низ огромен број системи, организации и процеси. Повеќе софистицираната технологија може да влијае на тоа како сите компоненти на внатрешната контрола се спроведуваат.

4. Новата рамка содржи подобрена дискусија за концептите за управување. Овие концепти се однесуваат пред се на одборот на директори, како и останатите членови на одборот, вклучувајќи ги и ревизорските комитети, комитети за надоместоци и управувачки комитети. Клучна порака е дека надзорот од одборот е од витално значење за ефективна внатрешна контрола.

5. Како што се гледа од визуелната промена на коцката, новата рамка ја проширува категоријата за известување за целите. Категоријата цел за финансиско известување е проширена за да се разгледаат и другите надворешни известувања надвор од финансиското известување, како и внатрешното известување, финансиско и нефинансиско. Така, постојат четири видови на известувања - внатрешно финансиско, внатрешно нефинансиско, надворешно финансиско и надворешно нефинансиско.

6. Новата рамка подобро ги разбира очекувањата за спречување на измама. Рамката од 1992 година ја зема предвид измамата, иако дискусијата за очекувањата за спречување на измамата и поврзаноста на измамата и внатрешната контрола беа помалку видливи. Верзијата од 2013 година содржи значително повеќе дискусија за измамата и исто така ги зема во предвид можните причини за измама како посебен принцип на внатрешната контрола.

Конечно, новата рамка го зголемува фокусот на нефинансиското известување за целите. Овој проширен фокус на работа, усогласеноста и нефинансиското известување за целите резултираше со постабилни насоки во овие области. Овие насоки даваат надеж дека повеќе корисници ќе ја применуваат новата рамка надвор од финансиското известување.

Овие промени, иако важни, во никој случај не претставуваат комплетно ревидирање. Оние лица кои се запознаени со рамката од 1992 година ќе најдат во новата рамка сличности во суштината на сите материјални аспекти.

7. Што е најважната промена?

Најзначајната промена во новата рамка е јасното изразување на 17-те принципи кои ги претставуваат основните концепти поврзани со секоја компонента на внатрешната контрола. Бидејќи овие принципи се преземени директно од компонентите, субјектот може да постигне ефективна внатрешна контрола, со примена на секоја од нив. Сите принципи се применуваат за секоја категорија на цели, со намера за правење на нова рамка базирана на повеќе принципи.

Примената на принципите не значи употреба на листа за проверка (чек листа). Ова покренала голема загриженост во коментарите на нацрт докумените дистрибуирани од страна на COSO, особено во однос на точките на фокус поврзани со секој принцип. Во користењето на принципите за оценување дали системот на внатрешна контрола е ефикасен, раководството и одборот на директори го определуваат степенот до кој принципите се поврзани со секоја од петте компоненти, дали постојат и функционираат. Оваа евалуација вклучува разгледување на тоа како принципите (и основните точки на фокус, ако се земени во предвид) се применуваат.

Петте компоненти на внатрешната контрола се секаде околу нас. Верзијата од 1992 година ја објасни секоја компонента и ја поддржува примената на вградените насоки повеќе од објаснителен материјал во различните алатки за оценка што се користат во основната рамка за да ги дизајнираат сопствените прилагодени алатки. Новата рамка дава образложение за 17-те принципи поврзани со петте компоненти. Иако луѓето можат да го кажат тоа што тие го сакаат, саканиот краен резултат е да им помогне на корисниците да разберат подобро што претставува ефективна внатрешна контрола, така што тие се подготвени да применуваат став при оценување на ефикасноста.

8. Како точките на фокус се применуваат?

За подобрување на строгоста на разбирање на секој принцип, точките на фокус се обезбедени во новата рамка.

Точките на фокус претставуваат важни карактеристики поврзани со принципите и како такви, обезбедуваат поддршка на принципите на кои тие се однесуваат. За да се илустрира, за првиот принцип за компонентата контролна средина предвидено е: "Организацијата покажува посветеност кон интегритетот и етичките вредности". Новата рамка обезбедува четири точки на фокус за овој принцип:

- Поставување "Тон на врвот" – Управниот одбор и раководството на сите нивоа во субјектот, преку своите директиви, активности и однесување демонстрираат значење на интегритетот и етичките вредности за поддршка на функционирањето на системот на внатрешна контрола.
- Воспоставување стандарди на однесување - Очекувањата на одборот и високото раководство поврзани со интегритетот и етичките вредности се дефинирани во стандардите на однесување на субјектот и се разбрани на сите нивоа во организацијата и кај давателите на аутсорсинг (надворешни) услуги и деловните партнери.
- Проценување на почитувањето на стандардите на однесување – Поставените процесите се проценуваат во однос на ефикасноста на поединците и тимовите наспроти очекуваните стандарди на однесување во субјектот.
- Навремено пријавување на отстапувањата - Отстапувањата од очекуваните стандарди за однесување во субјектот се утврдени и поправени навремено и на конзистентен начин.

Повеќето субјекти ќе ги сметаат овие четири точки на фокус корисни при оценување дали принципот сам по себе постои и функционира. Тоа значи, може да се утврди дека соодветниот принцип е присутен и

функционира во рамки на сите четири точки на фокус. На пример, раководството може да биде во можност да утврди дека Принципот 1 кој е поврзан со интегритетот и етичките вредности е присутен и функционира врз основа на проценка дека само три од горенаведените четири основни точки на фокус постојат. Организацијата може да го постави тонот на врвот, да го процени почитувањето на стандардите на однесување и навремено да ги пријави отстапувањата, но неформално со тоа ги дефинира очекувањата на раководството и одборот во стандардите на однесување во организацијата. Покрај тоа, алтернативни или компензациони контроли може да се воспостават за да се обезбеди понатамошна поддршка на овој заклучок.

Како што е наведено во прашањето 6, важно е да се потврди дека компонентите и принципите претставуваат критериуми кои ќе помогнат на раководството во оценувањето дали компонентите на внатрешната контрола постојат, функционираат и работат заедно во рамките на организацијата. Додека точките на фокус може да обезбедат корисни насоки за раководството, новата рамка не бара раководството да ги проценува нив одделно. Како што е наведено претходно, точките на фокус се наведени директно во 17-те принципи. Табелата во наредните неколку страници ги покажува точките на фокус дадени во секој принцип, 77 во сите принципи опишани накратко⁶, како што е предвидено во новата рамка.

Забележете дека во резимето подолу сите наведени точки на фокус се последователно нумерирани со исклучок на три групи на сродни точки на фокус поврзани во Принципот 6 кој се однесува на спецификација на цели со доволна јасност и диспезираност за обезбедување основа за проценка на ризикот. Содржината и контекстот на овие три групи на точки на фокус се разликуваат во зависност од категоријата на целите на кои се однесуваат. Тие се објаснети подолу:

- Точката на фокус 21 се однесува на дефинирањето на целите во субјектот. На пример, целите за надворешно финансиско известување се врз основа на наодите за финансиско известување што се предвидени од страна на "применливите сметководствени стандарди", додека целите за работење и внатрешното известување се водени од дискрецијата на раководството (на пример, "го одразува изборот на раководството"). Постојат четири точки на фокус во оваа група од 21-а до 21-г, поврзани со петте категории на цели кои се однесуваат на Принципот 6.
- Точката на фокус 22, се однесува на прагот за мерење на примената на критериумот разумно уверување, при оценување на дизајнот и ефективността на работењето на внатрешната контрола. На пример, прагот за надворешно финансиско известување е прифатениот стандард "материјалност", додека прагот за работење и усогласеност на целите е "толеранцијата за ризик" на раководството. Постојат три точки на фокус во оваа група од 22-а до 22-в, поврзани со петте категории на цели кои се однесуваат на Принципот 6.
- Точката на фокус 25 "ги одразува активностите на субјектот" - се применува кога надворешното финансиско известување, надворешното нефинансиско известување и/или целите за внатрешно известување се однесуваат на оценувањето на ефективността на внатрешната контрола.

Имајте на ум дека точките на фокус 23 и 24 се применуваат само на оперативните (работните) цели.

⁶ Новата рамка вклучува поширока дискусија за секоја од точките на фокус.



Контролна средина			
Принципи		Точки на фокус	
1	Организацијата покажува посветеност на интегритетот и етичките вредности	1	Го утврдува тонот на високото раководство
		2	Утврдува стандарди на однесување
		3	Го оценува придржувањето кон стандардите на однесување
		4	Навремено ги утврдува отстапувањата
2	Одборот на директори покажува независност од раководството и врши надзор на развојот и спроведувањето на внатрешната контрола	5	Воспоставува надзор на одговорностите
		6	Применува соодветна стручност
		7	Работи независно
3	Раководството со бордот воспоставува, надзор, структури, линии на известување, и соодветни овластувања и одговорности во извршувањето на целите	8	Обезбедува надзор на контролната средина, проценката на ризикот, контролните активности, информациите и комуникациите и активностите за следење (мониторинг)
		9	Ја зема во предвид целата структура на субјектот
		10	Воспоставува линии на известување
4	Организацијата покажува посветеност за привлекување, развивање и задржување на компетентни вработени во согласност со целите	11	Ги дефинира, потписите и ограничувањата на овластувањата и одговорностите
		12	Воспоставува политики и практики
		13	Ја оценува компетентноста и укажува на недостатоците
		14	Ги привлекува, развива и задржува поединците
5	Организацијата ги држи поединците одговорни за нивната одговорност во внатрешната контрола во согласност со целите	15	Планира и се подготвува за наредниот период
		16	Наметнува отчетност преку структурите, органите и одговорностите
		17	Воспоставување мерила за успешност, стимулации и награди
		18	Ги оценува мерилата на успешност, стимулациите и наградите од тековно значење
		19	Го зема во предвид прекумерниот притисок
		20	Ги оценува успешноста и наградувањето или дисциплинските постапки на поединците

Проценка на ризик				
Принципи		Точки на фокус		
6	Организацијата ги одредува целите доволно јасно што овозможува утврдување и проценка на ризиците кои се однесуваат на целите:			
		21 а	Го одразуваат изборот/вољата на раководството	
		22 а	Ја земаат во предвид на толеранцијата (апетитот) за ризик	
		23	Ги вклучува оперативниот и финансискиот успех на целите	
		24	Создава основа за нарачка на стоки/ресурси	
		▪ Оперативни (работни) цели	21 б	Усогласеност со важечките сметководствени стандарди
			22 б	Земање во предвид на материјалноста
		▪ Објективно надворешно финансиско известување	25	Одразување на активностите на субјектот
			21 в	Усогласеност со важечките надворешни стандарди и рамки
		▪ Објективно надворешно не финансиско известување	22 в	Земање во предвид на потребното ниво на прецизност
			25	Одразување на активностите на субјектот
		▪ Објективно интерно известување	21 а	Одразување на одлуките на раководството
			22 в	Земање во предвид на потребното ниво на прецизност
		▪ Цели на усогласеноста	25	Одразување на активностите на субјектот
21 г	Работат согласно законите и прописите			
7	Организацијата ги утврдува ризиците за постигнување на нејзините цели во рамки на субјектот и ги анализира ризиците како основа за одредување на начинот на кој треба да се управува со ризиците	22 а	Ја земаат во предвид толеранцијата (апетитот) за ризик	
		26	Вклучува субјекти, подружници, сектори, деловни единици и функционални нивоа	
		27	Ги анализира внатрешните и надворешни фактори	
		28	Ги вклучува соодветните нивоа на раководење	
		29	Врши проценка на значењето на утврдените ризици	
		30	Одредува како да се одговори на ризиците	
8	Организацијата ја зема во предвид можноста за измама при проценката на ризиците за постигнување на целите	31	Ги зема во предвид различните видови измама	
		32	Ги проценува стимулациите и притисоците	
		33	Ги проценува можностите	
		34	Ги проценува ставовите и рационализациите	
9	Организацијата ги утврдува и проценува промените кои би можеле да имаат значително влијание на системот на внатрешна	35	Ги проценува промените во надворешната средина	
		36	Ги проценува промените во бизнис моделот	

	контрола	37	Ги проценува промените во раководењето
Контролни активности			
Принципи		Точки на фокус	
10	Организацијата ги избира и развива контролните активности кои придонесуваат за намалување на ризиците на прифатливо ниво заради постигнување на целите	38	Ги интегрира со проценката на ризиците
		39	Ги зема во предвид специфичните фактори на субјектот
		40	Ги утврдува главните работни процеси
		41	Ги оценува различните видови на контролни активности
		42	Го зема во предвид нивото на применетите активности
		43	Ја нагласува поделбата на должностите
11	Организацијата избира и развива општи контролни активности преку технологијата за поддршка на постигнувањето на целите	44	Ја одредува зависноста помеѓу користењето на технологијата во работните процеси и технологијата на општите контроли
		45	Воспоставува соодветна технолошка инфраструктура на контролните активности
		46	Воспоставува соодветен безбедносен раководен процес на контролните активности
		47	Воспоставува набавка на соодветна технологија, развој и одржување на процесот на контролни активности
12	Организацијата ги применува контролните активности преку воспоставените политики со што се очекува преку процедурите да се спроведат политиките	48	Воспоставува политики и процедури за поддршка на примената на директивите од раководството
		49	Воспоставува одговорност и отчетност за извршување на политиките и процедурите
		50	Навремено ги извршува
		51	Презема корективна активност
		52	Работи со користење компетентни вработени лица
		53	Спроведува повторна проценка на политиките и процедурите
Информации и комуникација			
Принципи		Точки на фокус	
13	Организацијата се стекнува или генерира и користи соодветни, квалитетни информации за поддршка на функционирањето на другите компоненти на внатрешната контрола	54	Ги утврдува потребните информации
		55	Ги забележува внатрешните и надворешните извори на податоци
		56	Ги обработува соодветните податоци во информации
		57	Го одржува квалитетот во текот на обработката
		58	Ги зема во предвид трошоците и придобивките
14	Организацијата внатрешно ги координира информациите, вклучувајќи ги целите и одговорностите за внатрешната контрола, неопходни за поддршка на функционирањето на другите компоненти на внатрешната контрола	59	Доставува информации за внатрешната контрола
		60	Комуницира со одборот на директори
		61	Обезбедува посебни линии за комуникација
15	Организацијата комуницира со надворешните страни во врска со	62	Избира соодветен метод на комуникација
		63	Комуницира со надворешни страни
		64	Овозможува влезни комуникации

	прашањата	65	Комуницира со одборот на директори
	кои влијаат на функционирањето на другите компоненти на внатрешната контрола	66	Обезбедува посебни линии за комуникација
		67	Избира соодветен метод на комуникација
Мониторинг активности			
Принципи		Точки на фокус	
16	Организацијата избира, развива, и спроведува тековни и/или одделни проценки за да утврди дали компонентите на внатрешна контрола постојат и функционираат	68	Ги зема во предвид тековните и одделните проценки
		69	Ја зема во предвид стапката на промена
		70	Утврдува основни разбирања
		71	Користи образован персонал
		72	Ги вградува во работните процеси
		73	Ги прилагодува обемот и фреквенцијата
		74	Објективно оценува
17	Организацијата ги оценува и соопштува недостатоците на внатрешната контрола навремено на страните одговорни за преземање корективни активности, вклучувајќи го и високото раководство и одборот на директори, како што е соодветно	75	Ги оценува резултатите
		76	Ги соопштува недостатоците на страните одговорни за корективни активности и високото раководство и одборот на директори
		77	Ги следи корективните активности

Како што е наведено во претходното прашање, новата рамка појаснува дека раководството има можност да прави проценка во одредувањето на соодветноста или релевантноста (важноста) на точките на фокус кои таа ги обезбедува. Покрај тоа, COSO не тврди дека 77-те точки на фокус ја сочинуваат целосната и сеопфатната листа. Раководството може да утврди и да размислува и за други важни карактеристики кои се однесуваат на одреден принцип врз основа на активностите на организацијата, специфичните околности и регулаторните барања.

9. Како се проценуваат недостатоците на внатрешната контрола?

Новата рамка наведува дека недостаток е "недостаток на компонента или компоненти и релевантни принцип/и што ја намалува веројатноста дека субјектот може да ги оствари своите цели." **Важно е да се признае дека не секој недостаток ќе резултира со заклучок дека субјектот нема ефикасен систем на внатрешна контрола.** Кога една организација ќе утврди дека постои недостаток, раководството мора да ја процени тежината на влијанието на тој недостаток на системот на внатрешна контрола. Една од главните недостатоци во внатрешната контрола се дефинира како "недостаток на внатрешна контрола или комбинација на недостатоци кои сериозно ја намалуваат веројатноста дека субјектот може да ги постигне своите цели." Таквиот недостаток постои кога раководството ќе утврди дека една компонента (и една или повеќе релевантни принципи) не се присутни или функционални или дека компонентите не функционираат заедно. Постоенето на спречување на главниот недостаток во организацијата води кон заклучок дека системот на внатрешна контрола е ефикасен.

Новата рамка појаснува дека оценувањето на сериозноста на недостатокот или комбинацијата на недостатоци одредува дали компонентите и релевантните принципи се присутни и функционираат и истите работат заедно, за што е потребна проценка. Критериумите утврдени во новата рамка (на пример, преку компонентите и принципите) обезбедуваат основа на раководството за примена на проценката при оценувањето на ефективноста на внатрешната контрола. Покрај тоа, околностите може да налагаат раководството да може да бара разгледување на дополнителни критериуми утврдени од надворешни страни

(на пример: регулатори, тела за утврдување стандарди, агенции и други релевантни трети страни). Иако новата рамка не пропишува такви дополнителни критериуми, тоа подразбира овластување и одговорност на релевантните надворешни страни и доволно флексибилност за да се приспособат на некои дополнителни критериуми кои тие ги бараат, вклучувајќи го и начинот на кој сериозноста на недостатоците на внатрешната контрола е класифицирана.

Генерално, оценката на ефективност на внатрешната контрола е насочена кон петте компоненти и нивните основни принципи. Проценката е насочена кон тоа дали секоја од петте компоненти на внатрешната контрола постои и функционира, истите работат заедно и постои поддршка на принципите заради обезбедување "разумно уверување" дека се исполнети соодветните цели.

10. Што значи "постои и функционира"?

Новата рамка наведува дека фразата "постои и функционира" се однесува заедно, на компонентите и принципите. "Постојат" се однесува на "определбата дека компонентите и релевантните принципи постојат во дизајнот и спроведувањето на системот на внатрешна контрола за постигнување на одредените цели." "Функционира" се однесува на „определбата дека компонентите и релевантните принципи продолжуваат да постојат во спроведувањето на системот на внатрешна контрола за постигнување на одредените цели“.

Затоа, **"постојат" се однесува на ефективност на дизајнот и спроведувањето, а додека "функционира" се однесува на ефикасното работење.** При одредувањето дали една компонента на внатрешната контрола постои и функционира, високото раководство, со надзорот од одборот, треба да утврди до кој степен релевантните принципи содржани во компонентата постојат и функционираат.

11. Како раководството проценува дали сите компоненти "работат заедно"?

Оценувањето на секоја од петте компоненти на внатрешната контрола бара разгледување на тоа како таа се применува од субјектот во рамките на севкупниот систем на внатрешна контрола, а не дали таа функционира одделно. Ова значи дека петте компоненти на внатрешната контрола се составен дел на ефикасното функционирање на системот.

Иако раководството може првично да утврди дали секоја од петте компоненти постојат и функционираат, тие не може да заклучат дека организацијата има ефективна внатрешна контрола додека не биде постигната определбата дека петте компоненти работат заедно. За таа цел, новата рамка наведува дека "работење заедно" се однесува на "определбата дека сите пет компоненти колективно го намалуваат на прифатливо ниво, ризикот од непостигнување на целта." "Работат заедно" значи дека компонентите се независни со голем број на меѓусебни односи и врски, особено во смисла на тоа како принципите комуницираат во и преку компонентите.

Од практична гледна точка, новата рамка наведува дека **раководството може да покаже дека компонентите работат заедно тогаш кога тие постојат и функционираат, а собраните недостатоци на внатрешната контрола преку компонентите не резултираат со постоење на еден или повеќе големи недостатоци.**

За да се илустрира внатрешната меѓузависност и врски меѓу компонентите, развојот и распоредувањето на политиките и процедурите, како дел од контролните активности придонесува за намалување на ризиците утврдени и анализирани во рамки на проценката на ризикот. За друга илустрација, известувањето за недостатоците на внатрешната контрола, до оние кои се одговорни за преземање на корективни мерки како дел од активностите за следење, го одразува целосното разбирање на структурите на субјектот, линиите на известување, овластувањата и одговорностите утврдени во контролната средина и во компонентата информации и комуникации. Новата рамка, вклучува и други примери.

12. Дали надворешните страни се дел од системот на внатрешната контрола?

Надворешните страни, вклучувајќи ги и надворешните ревизори и регулатори, не се дел од системот на внатрешната контрола и не може да се сметаат за извор на откривање и оценување на недостатоците на внатрешната контрола кога една компанија ја оценува ефикасноста на структурата на нејзината внатрешна контрола. Одговорноста за утврдувањето и оценувањето на недостатоците на внатрешната контрола останува кај вработените во организацијата, во нормалниот тек на извршување на нивните тековни функции.

13. Кога треба да се примени новата рамка?

Ова прашање е важно за организациите кои веќе ја користат рамката од 1992 година. Управниот одбор на COSO укажа дека корисниците треба да преминат на новата рамка од 2013 година во нивните апликации и поврзаните документи штом тоа ќе е возможно со оглед на нивните посебни околности. COSO ќе ја остави на располагање првобитната рамка од 1992 година до 15 Декември 2014 година, по што ќе биде разгледано заменувањето на рамката.

14. Што ако ние продолжуваме да ја применуваме првобитната рамка по транзицискиот период од COSO?

За време на транзицискиот период COSO одборот смета дека примената на неговата *Интегрирана рамка за внатрешна контрола*, која го вклучува надворешното финансиско известување, треба јасно да открие дали е користена првобитната или верзијата од 2013 година.

Според тоа, веруваме дека постои претпоставка дека само новата рамка од 2013 година ќе биде во употреба по истек на транзициониот период. Компаниите најверојатно ќе добијат барање/препорака од нивните надворешни ревизори да ја користат заменетата рамка од 1992 година.

15. Кои се импликациите од примената на новата рамка од 2013 година?

Како што беше претходно кажано, компаниите мора јасно да наведат во нивните извештаи за внатрешна контрола дали првобитната или новата рамка од 2013 година била користена во време на периодот на транзиција. Покрај тоа, постоењето на документирана внатрешна контрола треба да биде променето со пристапот базиран на принципите од новата рамка. За да се илустрира, седумте стандарди (фактори) за контролна средина според првобитната рамка од 1992 година може да се организираат полесно преку петте принципи предвидени во новата рамка од 2013 година .

• **Принцип 8: Организацијата ја зема во предвид можноста за измама во проценката на ризиците за постигнување на целите** - Многу компании го интегрираат нивното оценување на ефикасноста на контролите за намалување на ризикот од измами со оценување на другите контроли вградени во процесите на организацијата. Основна претпоставка е дека контролните активности се интегрален дел од работните процеси по кои треба да се постапува. Вградени во процесите, контролните активности обезбедуваат гаранција дека процесите навремено ги спречуваат и откриваат грешките и измамите што е можно поблиску до изворот, обезбедувајќи уверување дека релевантните тврдења во финансиските извештаи се исполнети. Контролните активности се воспоставени во рамки на процесот за да се намали "ризикот за тврдењето во финансиско известување" на прифатливо ниво, *вклучувајќи го и ризикот од измама*. Наводите во финансиското известување и ризиците ("она што може да биде погрешно") поврзано со постигнување на тие тврдења обезбедува основа за оценување на дизајнот на ефикасноста на контролните активности на ниво на процес. Често се работи на ризикот од измама при утврдувањето на ризиците; затоа, многу компании ја вградиле нивната проценка на ризик од измама во нивната севкупна проценка на ризикот во финансиското известување.

Се поставува прашањето за тоа дали за примената на Принципот 8 ќе биде потребна посебна документација. Ова прашање ја оправдува дискусијата во раните фази на процесот на транзиција за да се обезбеди дека соодветните чекори се преземени. Некои компании вршат проценка на програмата за спречување измама и спроведување контроли. За оние известувачи кои тековно спроведуваат посебна проценка фокусирана на програмата за спречување на измама, предметот на документација ќе биде

релативно едноставна работа. Сепак, за известувачи кои имаат вградено контроли за спречување измами во нивните документираните процеси, документацијата не може да биде потполно јасна и тоа може да создаде потешкотии за утврдување на овие контроли. Во други случаи, преминувањето кон новата рамка може да претставуваат добра можност да се преиспита дали програмата за спречување измама на издавачот е доволно сеопфатна. На пример, дали сите ризици за измама се земени во предвид?

• **Принцип 10: Организацијата избира и развива контролни активности кои придонесуваат за ублажување на ризиците за постигнување на целите на прифатливо ниво** – Иако овој принцип не претставува ништо ново, тоа ја потенцира основната цел на ICFR, која е за да се намали ризикот од материјални грешки или пропусти во финансиските извештаи на прифатливо ниво. Субјектите кои се фокусирани на остварувањето на финансиските цели на известување можеби е потребно да го пренасочат својот фокус кон намалување на ризикот за остварување на целите на прифатливо ниво. Ова може да значи документирање на она што е "прифатливо ниво на ризик" во контекст на материјалноста.

• **Принцип 11: Организацијата избира и развива општи контролни активности преку технологијата за поддршка на постигнување на целите** – Оценувањето на општите технолошки контроли во врска со оценувањето на ефективност на ICFR не е ново. Новина е нагласувањето на Принципот 11 даден во оваа област, со што се отвора прашањето во врска доволноста на обемот и документацијата. Ова е уште една оправдана дискусија во раните фази на процесот на транзиција заради обезбедување дека документацијата е соодветно комплетирана за време на мапирање на процесот на контрола.

• **Принцип 13: Организацијата добива или генерира и користи соодветни, квалитетни информации за поддршка на функционирањето на другите компоненти на внатрешната контрола** - Ова е област која секогаш бара внимателно земање предвид на проценката на ICFR. Многу контролни активности се потпираат на веродостојноста и навременоста на извештаите со текот на времето. Да се оценат контролите без оглед на веродостојноста на извештаите употребени во извршување на контролите е некомплетна оценка.

• **Принцип 14: Организацијата внатрешно комуницира преку информации, вклучувајќи ги целите и одговорностите за внатрешна контрола, неопходни за поддршка на функционирањето на внатрешната контрола** – Новата рамка наведува дека комуникацијата е континуиран, итеративен (повторлив) процес за обезбедување, споделување и добивање на информации внатре во организацијата, што тече од долу нагоре, од горе надолу и низ субјектот. Внатрешните информации овозможуваат на вработените да добијат јасна порака од повисокото раководство во врска со нивните контролни одговорности. Точките на фокус за овој принцип - информациите за внатрешна контрола се споделуваат со одборот на директори, обезбедуваат посебни линии на комуникација и избираат релевантни методи на комуникација – кои може да бидат корисни во размислувањето за тоа како да се документира овој принцип.

• **Принцип 15: Организацијата комуницира со надворешни страни во врска со прашањата кои влијаат на функционирањето на другите компоненти на внатрешната контрола** - новата рамка наведува дека фокусот на надворешна комуникација е двоен. Прво, таа овозможува влезна комуникација на релевантни надворешни информации потребни за проценка на ризиците, спроведува контролни активности и ги следи ризиците и контролите. Второ, таа обезбедува информации во врска со ICFR на надворешните страни, како одговор на барањата и очекувањата. Точките на фокус на овој принцип – комуникација со надворешните страни, овозможува влезна комуникација, комуницира со одборот на директори, обезбедува посебни линии на комуникација и избира релевантен метод на комуникација – кој може да биде корисен во размислувањето за тоа како да се документира овој принцип.

• **Принцип 17: Организацијата оценува и известува за недостатоците на внатрешната контрола навремено на оние страни кои се одговорни за преземање на корективни мерки, меѓу кои и високото раководство и одборот на директори, како што е соодветно** - Повторно, ништо ново. Принципот ја нагласува важноста на решително и навремено дејствување при справување со недостатоците на внатрешната контрола.

Последната точка претствува сублимирање и разгледување на недостатоците на внатрешната контрола. Ова е област каде компаниите ќе сакаат да бидат на иста страна како нивните надворешни ревизори. Фактори кои треба да се разгледаат кога ќе се оценуваат недостатоците се: нивната природа и извор, познатиот степен на значајни грешки предизвикани од издвачот на финансиските извештаи, веројатноста и потенцијалната големина на погрешното прикажување на недостатоците предизвикани од издавачот на финансиските извештаи и вкупниот ефект на недостатоците кои влијаат на слични области кои би можеле да укажуваат на посериозен недостаток.

16. Како концептот на "главни недостатоци" од рамката од 2013 година ќе влијае на начинот на кој компаниите ќе известуваат за недостатоците на внатрешната контрола?

Ние не гледаме некој дополнителен ефект. Номенклатурата усвоена од Новата рамка на COSO во 2013 година беше замислено да биде универзална преку границите на земјата и правните режими. Новата рамка гласи: Известувањето за недостатоците на внатрешната контрола зависи од критериумите утврдени од регулаторите, телата за утврдување стандарди, како и раководството и одборот на директори, како што е соодветно. Резултатите од тековните и посебните оценки се проценети според тие критериуми за да се утврди кој и што да се извести.

Алтернативно, сите критериуми утврдени од одборот на директори или раководството обично се врз основа на факти на субјектот и околностите и на воспоставените закони, правила, регулативи и стандарди.

17. Дали Новата рамка 2013 година влијае на начинот на кој компаниите ја оценуваат нивната контрола преку технологијата?

Новата рамка од 2013 година е надградена со пософистицирана, децентрализирана и мобилна технологија на средината која постои денес што вклучува мултиплицирање на активностите во реално време кои минуваат низ огромен број системи, организации и процеси. *COSO Интегрираната рамка за внатрешна контрола*, ја утврдува општата рамка за решавање на ефикасноста на внатрешната контрола во обезбедувањето разумно уверување дека работењето, известувањето и усогласеноста на целите се постигнати. Тоа не е норма. Бидејќи, потребна е поврзаност во насочувањето на технолошките контроли некои користат други алатки за олеснување на нивното оценување на технолошката контрола.

Во новата COSO рамка, постои посебен принцип кој се однесува на општите контроли на технологијата (Принцип 11). Покрај тоа, Новата рамка признава дека кога технологијата е вградена во работните процеси на субјектот (како што е роботската автоматизација во фабрика за производство), потребни се контролни активности за ублажување на ризикот дека технологијата сама по себе нема да работи правилно во поддршка на остварување на целите на организацијата. Покрај тоа, Новата рамка поставува многу контролни активности во една организација во која делумно или целосно се користи автоматизирана технологија. Овие постапки се познати како автоматски контролни активности или автоматски контроли во новата рамка. Ова не е ништо ново, бидејќи тие се практикуваа во изминатите годините, кога се оценуваше ефективност на внатрешната контрола. Искуството покажа дека повеќето работни процеси имаат мешавина на рачни и автоматски контроли, во зависност од достапноста на технологијата во субјектот. Новата рамка наведува дека автоматските контроли имаат тенденција да бидат посигурни, зависно од тоа дали субјектот има општи технолошки контроли кои се спроведуваат, бидејќи тие се помалку подложни на човечкото расудување и грешки и обично се поефикасни.

Користена литература:

The COSO Framework and SOX Compliance

http://www.coso.org/documents/coso%20mcnallytransition%20article-final%20coso%20version%20proof_5-31-13.pdf

COSO Internal Control – Integrated Framework – Executive Summary

http://www.coso.org/documents/990025P_Executive_Summary_final_may20_e.pdf

The Updated COSO Internal Control Framework

<http://www.protiviti.com/en-US/Documents/Resource-Guides/Updated-COSO-Internal-Control-Framework-FAQs-Second-Edition-Protiviti.pdf>

Dataline A look at current financial reporting issues – COSO issues the updated Internal Control – Integrated Framework and related illustrative documents

http://www.pwc.com/en_US/us/cfodirect/assets/pdf/dataline/dataline-2013-09-coso-updated_-internal-control-integrated-framework.pdf