

Definition of internal control within the purview of COSO

Mária Vépyová¹

¹ University of Economics in Bratislava

Faculty of Economic Informatics, Department of Accountancy and Auditing
Dolnozemská cesta 1/b, 852 35 Bratislava, Slovakia
E-mail: vepyova@centum.sk

Abstract

In 1992, the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) developed a model for evaluating internal controls. This model has been adopted as the generally accepted framework for internal control and is widely recognized as the definitive standard against which organizations measure the effectiveness of their systems of internal control. Internal Control components include Control Environment, Risk Assessment, Control Activities, Information and Communication and Monitoring.

Keywords: Internal Control, Control Activities, Business and control environment

1 Úvod

V roku 1992 COSO (the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - Výbor sponzoringu organizácií komisie treadway) vyvinul model pre hodnotenie interných kontrol. Tento model bol prijatý ako všeobecne akceptovaný rámec pre vnútornú kontrolu a je uznávaný ako definitívny štandard, na podklade ktorého organizácie prijímajú opatrenia na zvýšenie účinnosti svojich systémov vnútornej kontroly.

2 Zameranie internej kontroly

COSO -model definuje vnútornú kontrolu ako proces, ktorý vykonáva predstavenstvo prípadne riadiaci a iní pracovníci účtovnej jednotky a je navrhnutý tak, aby poskytoval primerané uistenie o dosiahnutí cieľov v nasledovných kategóriách:

- a) efektívnosť a účinnosť operácií,
 - b) spoľahlivosť finančného výkazníctva
- v súlade s platnými zákonmi a predpismi.

V efektívnom systéme vnútornej kontroly je obsiahnutých nasledujúcich päť komponentov (prvkov) práce na podporu dosiahnutia poslania, stratégie a súvisiacich obchodných cieľov účtovnej jednotky:

- 1. Kontrolné prostredie** (t. j. bezúhonnosť a presadzovanie etických hodnôt, zaistenie potrebnej spôsobilosti, predstavenstvo a výbor pre audit, filozofia manažmentu a prevádzkového štýlu, organizačná štruktúra, pridelenie resp. rozdelenie právomoci a zodpovednosti, zásady a postupy ľudských zdrojov)
- 2. Hodnotenie rizika** (t. j. spoločnosť-roszhiale ciele, proces-úroveň cieľov, identifikácia rizika a analýza riadenia)
- 3. Kontrolné aktivity pri zmene riadenia** (t. j. zásady a postupy činnosti, bezpečnosti -návrh, jej aplikácia a siete, uplatňovanie a presadzovanie zmien manažmentu, kontinuita príp. náhradné riešenia v podnikaní, outsourcing)
- 4. Informácie a komunikácia** (t. j. kvalita informácií, účinnosť komunikácie)
- 5. Monitoring** (t. j. priebežné monitorovanie, samostatné nezávislé hodnotenia, vykazovanie nedostatkov)

Tieto komponenty práce vytvárajú základ pre postavenie a poslanie vnútornej kontroly v spoločnosti prostredníctvom vedenia, zamerané na zdieľané hodnoty a kultúru, ktorá kladie zodpovednosť na kontrolu. Rôzne riziká, ktorým čelí spoločnosť, sú identifikované a

pohodnocované pravidelne na všetkých úrovniach a vo všetkých funkciách v organizácii. Kontrolná činnosť a iné mechanizmy sú aktívne zamerané na odstránenie a zmiernenie významných rizík. Kritické informácie vedúce k identifikácii a odhaleniu rizík ako aj plnenie obchodných cieľov sú šírené prostredníctvom stanovených kanálov (smerom nahor, nadol a do celej spoločnosti). Celý systém vnútornej kontroly je sledovaný priebežne a tak sú problémy riešené priebežne a včas.

COSO tiež vydal tieto sprievodné dokumenty: zhrnutie; vnútorná kontrola – integrovaný rámec: Ilustratívne nástroje pre posudzovanie účinnosti systému vnútornej kontroly (ilustračné nástroje), ktoré obsahujú šablóny pre pomoc používateľom pri dokumentovaní ich hodnotenia, zásady, zložky, celkový systém vnútornej kontroly, a scenáre, ako by sa tieto šablóny mohli použiť.

V 17-ich novo formulovaných zásadách a ďalších "bodoch záujmu" sa vysvetľujú princípy; rámec z roku 2013 obsahuje zhrnutie všetkých zámerov a účelov - nový rámec pre tých, ktorí vychádzali z pôvodného rámca z roku 1992 a nový rámec pre celú novú generáciu finančných výkazov, spracovateľov, audítorov, previerok členov výboru, regulátorov, investorov a iných. (<http://financialexecutives.org/KenticoCMS/News--publications/archive/2013/March/Principles-and-Points-of-Focus—The-New-COSO-Frame.aspx#ixzz4EH8Bu6Mu>)

Medzinárodní finanční manažéri (Financial Executives International - FEI), jeden zo zakladajúcich členov COSO, predstavil v USA v spolupráci s odbornými organizáciami toto dôležité nové usmernenie, ktoré sa týka zákona Sarbanes-Oxley.

Cieľom vnútornej kontroly, kontrolného zoznamu je poskytnúť areálu spoločenstva nástroj na hodnotenie ich štruktúry vnútornej kontroly a všeobecný súlad, a zároveň podporovať účinné a efektívne obchodné praktiky. Efektívne využívanie tohto zoznamu bude znamenať posilnenie ovládaciých prvkov, zlepšenie súladu, a eliminovanie mnohých potenciálnych audítorských vyjadrení.

Vnútorná kontrola v jej širšom zmysle je definovaná ako proces, ktorého organizovanie ovplyvňuje správna rada, riadiaci a iní pracovníci, a je navrhnutá tak, aby poskytovala primerané uistenie týkajúce sa plnenia cieľov v nasledujúcich kategóriách: efektívnosť a účinnosť prevádzkovej spoločalivosti z vykazovania s platnými pravidlami, zákonmi a predpismi a ich dôsledné dodržiavanie.

Vo väčšine prípadov je dôraz kladený na bežné kontrolné činnosti, ktoré môžu zahrňovať nasledovné:

- oddelenie funkčnej zodpovednosti vytvoriť systém kontroly a zostatkov,
- systém oprávnenia a záznam primeraných postupov tak, aby poskytovali primeranú účtovnú kontrolu nad majetkom, záväzkami, výnosmi, príjmami a výdavkami.

Rozvoj stratégií a postupov pre stanovenie a zdokumentovanie obchodných a kontrolných procesov by mali pozostávať z dobre premyslenej stratégie, jej prehodnotenia a pravidelnej aktualizácie tak, aby sa v nej odrážali zmeny v obchodnom a kontrolnom prostredí.

Pod vnútornou kontrolou možno rozumieť aj právne a manažérské dodržiavanie, ktoré je jednoducho vymedzené na označenie zosúladenia stanovených pravidiel a parametrov s rôznymi zákonmi, pravidlami, smernicami a postupmi. Niektoré z nich sú priamo samostatne nariadené s cieľom zabezpečiť efektívne podnikanie a/alebo sú vymedzené kontrolné postupy. Právne a manažérské splnenie požiadaviek, ktoré určujú, ako budú pôsobiť, zahŕňajú, ale nie sú obmedzené na nasledujúce: ústava, zákony a predpisy (právny poriadok), uznesenia, účtovné smernice a postupy apod.

Ako sa dá pracovať efektívnejšie? Na túto otázkou neexistuje ľahká ani jednoznačná odpoveď. Samozrejme, kvalifikovaní, dobre informovaní a motivovaní zamestnanci sú dôležitým prvkom pre efektívnu prevádzku. Zamestnancom by mali byť poskytnuté primerané možnosti vzdelávania a poskytnúť im relevantné vysvetlenia, aby pochopili, čo sa od nich očakáva. Dobrá a správna komunikácia s nimi je dôležitá.

Vnútorná kontrola skúma tak krízové situácie ako aj nedostatky, ktoré sa vyskytli v minulosti; tento prístup sa často javí ako užitočný spôsob, ako ich vzniku zabrániť v budúcnosti. Preskúmanie štruktúry alebo operácie podobných organizácií, môže poskytnúť aj nápady, ako zlepšiť overovanú organizáciu.

Ako sa môže použiť/ využiť kontrolný zoznam?

Kontrolný zoznam je nástroj, ktorý využíva väčšina audítorov pri výkone preskúmania odboru vnútornej kontroly. Kontrolný zoznam by mal byť vypracovaný manažmentom zodpovedným za konkrétny obchodný proces. Zatiaľ čo "nie" odpovede by za normálnych okolností naznačovali možné slabiny, žiadne odpovede by mohli poukazovať na chýbajúcu kontrolu v rámci jednotky. To je ľahké určiť len z vyhlásenia týkajúceho sa konkrétnej kontroly na základe odpovede iba na jednu otázku. Väčšina postupov vnútornej kontroly je založená na "zdravom rozume", t. j. osoby so starostlivosťou o majetok (ako sú peniaze), by nemali byť výlučne zodpovedné za zaúčtovanie; žiadny človek by nemal byť zodpovedný za dokončenie platobných alebo personálnych transakcií od začiatku do konca bez potreby monitorovania a dohľadu. Nekompatibilné povinnosti by mali byť oddelené od kontroly pri dodržiavaní zákonov a podnikovej politiky a smerníc. Mnoho interných kontrol je jednoduchou záležitosťou rozumu; pravidelné používanie kontrolného zoznamu môže byť cenným nástrojom a nápmocnou dokumentáciou pri overovaní kontroly procesov.

Čo je potrebné urobiť pri nedostatku personálu a pritom zabezpečiť objektívny prístup rozdelením nezlučiteľných povinností?

V niektorých oblastiach, v závislosti od ich veľkosti či zložitosti, nie je možné implementovať základné ovládacie prvky, ako napríklad rozdelenie povinností bez neprimeraných výdavkov (napr. náklady na kontrolu). V týchto prípadoch je dôležité, aby management zabezpečil náhradné ovládacie prvky k pokrytiu nedostatkov základného riadenia. To chráni tak zamestnancov ako aj spoločnosť. Náhradné ovládacie prvky sú menej žiaduce, než oddelenie povinností vnútornej kontroly, lebo sa všeobecne vyskytujú po kompletnej transakcii. Tiež to vyžaduje viac zdrojov na overenie a nápravu chýb ako aj zvýšené výdavky súvisiacich s náhradou strát.

Niekteré príklady náhradných kontrol zahŕňajú: zodpovedná osoba môže na vysokej úrovni vykonávať skúmanie podrobnej správy transakcií vypracovanej zamestnancom, ktorý vykonáva nezlučiteľné povinnosti. Môže pravidelne vyberať vzorky transakcií, požadovať a preskúmavať doklady, aby sa zabezpečilo, že sú kompletné a presne spracované. Tento monitorovací postup by mal byť zdokumentovaný. Iné formy aktivít môže kompetentná osoba vykonávať v podobe náhradnej kontroly napríklad pozorovaním a skúmaním, prípadne zvýšením dohľadu prostredníctvom skúmania procesov vykonávaných v niektorých funkciách.

Môže nastať situácia, že niekoľko z mimo eurozóny bude poverený vykonaním externého hodnotenia činnosti. V prípade, že dve samostatné oblasti nemajú dostatok zamestnancov na osobitné povinnosti, dve rôzne oblasti môžu byť schopné deliť sa o zodpovednosť alebo kontrolovať sa navzájom. Ako majú overovatelia postupovať, keď identifikovali potenciálne kontrolné nedostatky, alebo ak majú otázky? Riziká spojené s potenciálnymi kontrolnými nedostatkami sa môžu lísiť od jednotky na jednotku. Jednotka riadenia je prvý kanál riešenia dôsledkov nedostatkov.

Interné kontroly, zásady kontroly

Pre organizácie by bolo potrebné, aby boli prijaté tieto interné kontroly a jej zásady:

1. Transakcie by mali byť účtované so zodpovednosťou za vytvorenie siete procesov s cieľom kontrolnej činnosti spôsobom, ktorý poskytuje primerané uistenie, že údaje a informácie uverejnené budú interne alebo externe sú presné, spoľahlivé, úplné a včasné. Činnosť administrátorov, funkcionárov a zamestnancov majú byť v súlade s podnikovou politikou, štandardami, plánmi a procedúrami, ako aj všetkými príslušnými zákonomi a predpismi. Zdroje organizácie (vrátane ľudí, systémov, databáz a goodwillu klienta) majú byť primerane chránené. Zdroje by mali byť získavané ekonomicky a využívané efektívne, mal by sa klásiť dôraz na kvalitu podnikových procesov a ich neustále zlepšovanie. Cieľom interných kontrol je podporovať dosiahnutie plánov, programov, zámerov a cieľov.

2. Vnútorná kontrola je predovšetkým funkciou manažmentu a je neoddeliteľnou súčasťou celkového procesu riadenia operácií.. Manažéri nesú zodpovednosť na všetkých úrovniach organizácie za:

-identifikáciu a hodnotenie výsledkov odhalenia strát, ktoré sa týkajú ich konkrétnej oblasti činnosti;

-určenie a vytvorenie politiky (stratégie), plánov a prevádzkových noriem, postupov, systémov a iných disciplín, ktoré sa používajú na minimalizovanie , zmiernenie, a/alebo obmedzenie rizík spojených s identifikovaním rizík,

-tvorbu a zavedenie praktického ovládania procesov, ktoré vyžadujú a podporujú správcovia,

funkcionári a zamestnanci, aby vykonávali svoje povinnosti a zodpovednosti spôsobmi, ktorými sa dosiahnu vyššie uvedené ciele,

-zachovanie účinnosti kontrolných procesov založených na podporu trvalého zlepšovania týchto procesov.

Vnútorný audit je zodpovedný za:

-zistenia, že prebiehajúce procesy v organizácii sú primerane navrhnuté a fungujú efektívnym spôsobom,

- kontrolu činnosti celej organizácie.

Útvar interného auditu je zodpovedný za zhodnotenie spôsobu riadenia a za primeranost a účinnosť organizácie systémov vnútornej kontroly, s ktorými obyčajne bývajú späť nápady, rady a odporúčania na zlepšenie systémov.

Útvar interného auditu je taktiež zodpovedný za:

- sledovanie, dohľad a hodnotenie povinností a zodpovednosti za riadenie činnosti vnútorného auditu,

- poskytnutie podkladov k činnosti externých audítorov, ako tej organizačnej zložky, ktorej povinností a zodpovedností sa týkajú organizácie procesov na kontrole jeho činnosti.

Útvar IA je tiež zodpovedný za to, aby boli uspokojivo vyriešené všetky hlavné otázky, ktoré vykazuje v rámci svojej činnosti útvar vnútorného auditu. Utvar IA je zodpovedný za hlásenia o dôležitých veciach, týkajúcich sa štruktúry aj uplatňovania vnútornej kontroly.

K zásadám finančného riadenia patrí predovšetkým:

- údržba účtovných záznamov v súlade so všeobecne prijatými účtovnými princípmi (G. A. A. P.), ktorá poskytuje úplné odhalenie dodržiavania tejto povinnosti, ktorá je pod neustálym dohľadom,

-udržanie vnútornej kontroly prostredia, ktoré zlepšuje meno obchodných praktík a jasne definuje úlohy, zodpovednosti a povinnosti skladať účty,

-zabezpečiť, aby príslušné zákony, predpisy a nariadenia alebo iné skutočnosti (napr. požiadavky alebo obmedzenia darcu, sponzora, dotácie) sú splnené, a že v dokumentácii alebo v normách je daný príslub takéhoto plnenia,

- poskytnúť presné a relevantné manažérské finančné správy. Typizované a nákladové stredisko dá k dispozícii špecifické správy ako nástroje riadenia pre zamestnancov s delegovanou rozpočtovou zodpovednosťou. Vyššia úroveň správ by mala byť poskytovaná tým zamestnancom, ktorí podliehajú širšej úrovni fiškálnej zodpovednosti,

- presadzovanie a využívanie príslušnej rozpočtovej regulácie a kontroly zameranej na príslušný fond zdroja (t. j. prostriedky štátu, prostriedky pomocných prevádzok, sponzorované výskumné projekty), sledovať odchýlky a poskytnúť vysvetlenia odchýlok,

-udržať primerané úrovne hodnotenia hladiny finančných transakcií oprávnených pracovníkov zodpovedných za rozpočtové subjekty, čo predpokladá zapojiť vnútorné aj vonkajšie strany pri poskytovaní pravidelného nezávislého dohľadu nad finančnou činnosťou. Tieto osoby by mali byť podľa potreby účtovními odborníkmi v rámci spoločnosti a riadiacich orgánov,

-zabezpečenie, aby si všetci zamestnanci spoločnosti boli vedomí svojej zodpovednosti pri nahlasovaní podozrenia na podvodné alebo iné nečestné skutky ako aj odchýlok oproti zásadám finančného riadenia, dohľadu.

K podpore rastu spoločnosti nabera význam záujem o pochopenie toho, čo je potrebné na efektívne spravovanie administratívnych požiadaviek inštitúcie. Do popredia vystupuje potreba načúvať zamestnancom, ktorí plnia aj administratívne úlohy, ako aj pochopenie ich každodenných úloh a povinností.

3 Záver

Interná kontrola a interný audit sa nelisia svojimi cieľmi, ale súčasne platí, že interná kontrola nie je interným auditom. Interná kontrola musí fungovať v každej organizácii, interný audit je skôr

doménou veľkých prípadne stredných podnikov, v ktorých je vyčlenený ako organizačná zložka – útvar, oddelenie. Interná kontrola organizácií zahŕňa systém metód a postupov, ktoré sú v spoločnosti aplikované ako súčasť (fáza) procesov jej riadenia (plánovanie, organizovanie, riadenie a kontrola). Za jej realizáciu zodpovedajú predovšetkým riadiaci pracovníci na všetkých stupňoch riadenia.

Literatúra a zdroje

Vépyová Mária, Kastlerová Sylvia: Revízia a interný audit podnikateľských subjektov. Vydavateľstvo Georg. 2013 Žilina

<http://financialexecutives.org/KenticoCMS/News--publications/archive/2013/March/Principles-and-Points-of-Focus—The-New-COSO-Frame.aspx#ixzz4EH8Bu6Mu>

<linktype="text/css"media="all"href="http://prekladactextov.sk/wp/content/cache/autoptimize/css/autoptimize_8c56519b291cb9b45384b62a25f9e780.css"rel="stylesheet"