



Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

Internkontroll - et integrert rammeverk

Sammendrag

Mai 2013

This project was commissioned by COSO, which is dedicated to providing thought leadership through the development of comprehensive frameworks and guidance on internal control, enterprise risk management, and fraud deterrence designed to improve organizational performance and oversight and to reduce the extent of fraud in organizations. COSO is a private sector initiative, jointly sponsored and funded by:

- American Accounting Association (AAA)
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- Financial Executives International (FEI)
- Institute of Management Accountants (IMA)
- The Institute of Internal Auditors (IIA)

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

Styremedlemmer

David L. Landsittel

Leder av COSO

Mark S. Beasley

Douglas F. Prawitt

American Accounting Association

Richard F. Chambers

The Institute of Internal Auditors

Charles E. Landes

*American Institute of Certified
Public Accountants*

Marie N. Hollein

Financial Executives International

Sandra Richtermeyer

Jeffrey C. Thomson

*Institute of Management
Accountants*

PwC-forfatter

Hovedbidragsyttere

Miles E.A. Everson

Engagement Leader
New York, USA

Stephen E. Soske

Project Lead Partner
Boston, USA

Frank J. Martens

Project Lead Director
Vancouver, Canada

Cara M. Beston

Partner
San Jose, USA

Charles E. Harris

Partner
Florham Park, USA

J. Aaron Garcia

Director
San Diego, USA

Catherine I. Jourdan

Director
Paris, Frankrike

Jay A. Posklensky

Director
Florham Park, USA

Sallie Jo Perraglia

Manager
New York, USA

Referansegruppen

Medlemsorganisasjonenes representanter

Audrey A. Gramling
Bellarmine University
*Fr. Raymond J. Treece Endowed
Chair*

Steven Jameson
Community Trust Bank
*Executive Vice President and
Chief Internal Audit & Risk Officer*

J. Stephen McNally
Campbell Soup Company
Finance Director / Controller

Ray Purcell
Pfizer
Director of Financial Controls

William D. Schneider Sr.
AT&T
Director of Accounting

Øvrige medlemmer

Jennifer Burns
Deloitte
Partner

James DeLoach
Protiviti
Managing Director

Trent Gazzaway
Grant Thornton
Partner

Cees Klumper
The Global Fund to Fight AIDS,
Tuberculosis and Malaria
Chief Risk Officer

Thomas Montminy
PwC
Partner

Alan Paulus
E&Y
Partner

Thomas Ray
Baruch College

Dr. Larry E. Rittenberg
University of Wisconsin
Emeritus Professor of Accounting
Chair Emeritus COSO

Sharon Todd
KPMG
Partner

Kenneth L. Vander Wal
ISACA
International President
2011-2012

Observatører fra myndighetsorganer og andre observatører

James Dalkin
Government Accountability Office
*Director in the Financial
Management and
Assurance Team*

Harrison E. Greene Jr.
Federal Deposit Insurance
Corporation
Assistant Chief Accountant

Christian Peo
Securities and Exchange
Commission
Professional Accounting Fellow
(Through June 2012)

Amy Steele
Securities and Exchange
Commission
Associate Chief Accountant
(Commencing July 2012)

Vincent Tophoff
International Federation
of Accountants
Senior Technical Manager

Keith Wilson
Public Company Accounting
Oversight Board
Deputy Chief Auditor

Forord

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) ga i 1992 ut rapporten *Internkontroll – et integrert rammeverk* (det opprinnelige *rammeverket*), utgitt på norsk i 1996. Det opprinnelige *rammeverket* er meget anerkjent og er i utstrakt bruk over hele verden. Det er anerkjent som et ledende *rammeverk* for utforming, implementering og gjennomføring av internkontroll og for vurdering av internkontrollens effektivitet.

I de 20 årene som har gått siden det opprinnelige *rammeverket* ble utformet, har forretningsmiljø og rammebetingelser endret seg dramatisk og blitt stadig mer komplekse, teknologidrevne og globale. Samtidig er interessentene mer engasjerte. De ønsker mer åpenhet og ansvarlighet rundt integriteten i internkontrollsystemene som skal støtte forretningsbeslutninger og styring av organisasjonen.

COSO har gleden av å legge frem det oppdaterte *Internkontroll – et integrert rammeverk* (heretter kalt *rammeverket*). COSO mener *rammeverket* gjør organisasjonene i stand til å utvikle og vedlikeholde internkontrollsystemer målrettet og kostnadseffektivt. Det øker sannsynligheten for at virksomheter når sine målsettinger og tilpasser seg endringer i forretningsmiljø og rammebetingelser.

Erfarne lesere vil finne mye kjent i *rammeverket*. Det bygger på det som har vist seg å være nyttig i den opprinnelige versjonen. Definisjonen av internkontroll og de fem internkontrollkomponentene er beholdt. Kravet om å ta hensyn til alle de fem komponentene ved vurdering av hensiktsmessigheten og effektiviteten i et internkontrollsystem, er i det store og hele uendret. Videre understreker *rammeverket* fortsatt viktigheten av ledelsens skjønn i utforming, implementering og gjennomføring av internkontroll og i vurdering av hensiktsmessigheten og effektiviteten i internkontrollsystemet.

Samtidig inneholder *rammeverket* forbedringer og tydeliggjøringer som er ment å gjøre anvendelsen enklere. En av de viktigere forbedringene er formaliseringen av de grunnleggende konseptene som ble introdusert i det opprinnelige *rammeverket*. I det oppdaterte *rammeverket* er disse konseptene nå prinsipper. Prinsippene er knyttet til de fem komponentene og er ment å være tydeliggjørende for brukerne når de skal utforme og implementere internkontrollsystemer og når de skal forstå kravene til en hensiktsmessig og effektiv internkontroll.

Rammeverket er forbedret ved at målsetningskategorien finansiell rapportering har blitt utvidet til å omfatte andre viktige former for rapportering, herunder ikke-finansiell og intern rapportering. *Rammeverket* reflekterer også de siste tiårenes mange endringer i forretningsmiljø og rammebetingelser, som for eksempel:

- økte forventninger til virksomhetsstyring
- globalisering av markeder og virksomheter
- endringer og større kompleksitet i forretningslivet
- krav og kompleksitet i myndighetskrav og standarder
- forventninger om kompetanse og ansvarlighet
- bruk og avhengighet av ny teknologi
- forventninger til forebygging og avdekking av misligheter



Dette *sammendraget* gir en oversikt beregnet på styret, administrerende direktør og andre i toppledelsen. *Rammeverk og vedlegg (Framework and Appendices)* beskriver *rammeverket*, definerer internkontroll og angir kravene til en hensiktsmessig og effektiv internkontroll med komponenter og relevante prinsipper. Her gis også veiledning som ledere på alle nivåer kan benytte ved utforming, implementering og gjennomføring av internkontroll og i vurdering av internkontrollens hensiktsmessighet og effektivitet. Vedleggene i *Rammeverk og vedlegg* gir ytterligere veiledning, men regnes ikke som en del av *rammeverket*. *Teknikker og verktøy for vurdering av hensiktsmessigheten og effektiviteten i et internkontrollsystem (Illustrative Tools for Assessing Effectiveness of a System of Internal Control)* inneholder maler og scenarier som kan være nyttige når man skal anvende *rammeverket*.

I tillegg til *rammeverket* foreligger også publikasjonen *Internal Control over External Financial Reporting: A Compendium of Approaches and Examples*. Her beskrives praktiske tilnærminger og eksempler som illustrerer hvordan komponentene og prinsippene beskrevet i *rammeverket* kan anvendes ved utarbeidelse av eksterne finansregnskaper.

COSO har tidligere utgitt *Veiledning i oppfølging av internkontroll*, som skal hjelpe organisasjoner med å forstå og anvende oppfølgingsaktiviteter i et internkontrollsystem. Selv om denne veiledningen ble utarbeidet som et hjelpemiddel ved anvendelse av det opprinnelige *rammeverket*, mener COSO veiledningen er like anvendelig for det oppdaterte *rammeverket*.

COSO kan i fremtiden utgi flere dokumenter for å bistå i anvendelsen av *rammeverket*. Imidlertid vil verken *Internal Control over External Financial Reporting*, *Veiledning i oppfølging av internkontroll* eller noen annen tidligere eller fremtidig veiledning gå foran dette *rammeverket*.

Blant andre publikasjoner utgitt av COSO er *Helhetlig risikostyring – et integrert rammeverk (ERM-rammeverket)*. *ERM-rammeverket* og dette *rammeverket* er ment å utfylle hverandre, og det ene kan ikke erstatte det andre. Disse *rammeverkene* er forskjellige og retter søkelyset mot ulike tema, men likevel overlapper de hverandre. *ERM-rammeverket* omfatter internkontroll og inneholder flere deler av teksten fra det opprinnelige *Internkontroll – et integrert rammeverk*. Det er fortsatt et anvendelig og velegnet rammeverk for utforming, implementering, gjennomføring og vurdering av helhetlig risikostyring.

Avslutningsvis vil COSO takke PwC og referansegruppen for deres bidrag i forbindelse med utviklingen av *rammeverket* og tilknyttede dokumenter. Deres grundige vurdering av innspill fra mange interessenter og deres innsikt har vært avgjørende for å sikre at de viktigste nyttene ved det opprinnelige *rammeverket* har blitt bevart, tydeliggjort og styrket.

David L. Landsittel
Styreleder COSO

Sammendrag

Internkontroll hjelper virksomheter med å oppnå viktige målsettinger og å opprettholde og forbedre prestasjoner. COSOs *Internkontroll – et integrert rammeverk (rammeverket)* gjør organisasjoner i stand til målrettet og kostnadseffektivt å utvikle internkontrollsystemer som gjør at de kan tilpasse seg endringer i forretningsmiljø og rammebetingelser, redusere risikoer til akseptable nivåer og støtte opp under en hensiktsmessig beslutnings- og styringsprosess.

Å utforme og implementere et hensiktsmessig og effektivt internkontrollsystem kan være utfordrende; å drive systemet målrettet og kostnadseffektivt hver dag kan være enda vanskeligere. Nye og raske endringer i forretningsmodeller, økt bruk og avhengighet av teknologi, flere krav og økt overvåking fra myndighetenes side, globalisering og andre utfordringer, krever at ethvert internkontrollsystem raskt må kunne tilpasses i takt med endringer i forretnings- og driftsmiljø og regulatoriske krav.

Et hensiktsmessig og effektivt internkontrollsystem krever mer enn streng etterlevelse av retningslinjer og prosedyrer: det krever bruk av skjønn. Ledelsen og styret¹ bruker skjønn for å fastslå hvor mye kontroll som er nødvendig. Ledelsen og øvrige ansatte bruker skjønn hver dag når de skal velge, utvikle og iverksette kontroller i hele virksomheten. Ledelsen, internrevisorer og andre ansatte, bruker skjønn når de følger opp og vurderer internkontrollsystemets hensiktsmessighet og effektivitet.

Rammeverket bistår ledelsen, styret, eksterne interessenter og andre som samhandler med virksomheten, med å utføre deres internkontrolloppgaver uten å gi for konkrete føringer. Dette gir både en forståelse av hva et internkontrollsystem består i, og innsikt i når internkontroll anvendes hensiktsmessig og effektivt.

Rammeverket gir ledelsen og styret:

- et internkontrollverktøy til bruk i alle typer virksomheter, uavhengig av bransje eller juridisk struktur, på virksomhets-, driftsenhets- eller funksjonsnivå
- en prinsippbasert tilnærming som gir fleksibilitet og åpner for bruk av skjønn ved utforming, implementering og gjennomføring av internkontroll – prinsipper som kan anvendes på virksomhets-, drifts- og funksjonsnivå
- en fremgangsmåte for å vurdere om internkontrollsystemet er hensiktsmessig og effektivt, ved å ta stilling til om komponenter og prinsipper er til stede og fungerer, og hvordan komponenter virker sammen
- et virkemiddel for å identifisere og analysere risikoer og for å utvikle og styre hensiktsmessig håndtering av risiko innenfor akseptable nivåer og med økt oppmerksomhet på tiltak mot misligheter

¹ *Rammeverket* bruker uttrykket "styre" om virksomhetens styrende organ. Begrepet omfatter styret i et selskap (board) eller en organisasjon (board of trustees), aktive deltakere (general partners), eier og "tilsynsstyre" (supervisory board).



- en anledning til å utvide anvendelsen av internkontrollen slik at den, i tillegg til drift og etterlevelse, ikke bare omfatter finansiell rapportering, men også andre former for rapportering
- en anledning til å eliminere uhensiktsmessige, overflødige eller ineffektive kontroller som har minimal verdi for å redusere virksomhetens risikoer for manglende måloppnåelse

Rammeverket gir virksomhetens eksterne interessenter og andre som samhandler med virksomheten:

- større tillit til styrets tilsyn med internkontrollsystemene
- større sikkerhet for virksomhetens måloppnåelse
- større tillit til organisasjonens evne til å identifisere, analysere og håndtere risiko og endringer i forretningsmiljø og rammebetingelser
- bedre forståelse av kravene til et hensiktsmessig og effektivt internkontrollsystem
- bedre forståelse av at ledelsen gjennom bruk av skjønn kan eliminere uhensiktsmessige, overflødige eller ineffektive kontroller

Internkontroll er ikke en sekvensiell prosess, men en dynamisk og integrert prosess. *Rammeverket* kan anvendes på alle virksomheter: store, mellomstore, små, kommersielle og ikke-kommersielle, i næringsliv og i offentlig sektor. Organisasjonene kan imidlertid velge å implementere internkontrollen ulikt. For eksempel kan en liten virksomhets internkontrollsystem være mindre formelt og mindre strukturert, men likevel være hensiktsmessig og effektivt.

Resten av dette sammendraget gir en oversikt over internkontroll, herunder definisjonen, målsettingskategoriene, en beskrivelse av de påkrevde komponentene med tilknyttede prinsipper, og kravene til et hensiktsmessig og effektivt internkontrollsystem. Det inneholder også en drøftelse av begrensninger – grunner til at det ikke kan finnes noe perfekt internkontrollsystem. Endelig redegjøres det kort for hvordan ulike aktører kan bruke *rammeverket*.

Definisjon av internkontroll

Internkontroll er definert som følger:

Internkontroll er en prosess, utført av en virksomhets styre, ledelse og øvrige ansatte, utformet for å gi rimelig sikkerhet for oppnåelse av målsettinger relatert til drift, rapportering og etterlevelse.

Denne definisjonen reflekterer noen grunnleggende konsepter, nemlig at internkontroll:

- er rettet mot oppnåelse av målsettinger i én eller flere kategorier – drift, rapportering og etterlevelse
- er en prosess som består av løpende oppgaver og aktiviteter – et middel for å nå et mål, ikke et mål i seg selv
- igangsettes og gjennomføres av mennesker og omfatter ikke bare håndbøker, systemer og skjemaer, men også mennesker og de handlingene de utfører på alle nivå i organisasjonen for å ivareta internkontrollen
- kan gi rimelig sikkerhet – men ikke absolutt sikkerhet, til virksomhetens toppledelse og styre
- kan tilpasses virksomhetens struktur – kan anvendes på hele virksomheten eller på et datterselskap, en divisjon, en driftsenhet eller en forretningsprosess

Definisjonen er bevisst gjort vid. Den inneholder viktige begreper som er grunnleggende for hvordan organisasjoner utformer, implementerer og gjennomfører internkontroll i hele organisasjonen, uavhengig av virksomhetsstruktur, bransje og geografisk beliggenhet.

Målsettinger

Rammeverket benytter tre målsettingskategorier. Dermed kan organisasjonene fokusere på ulike aspekter ved internkontrollen:

- *Driftsmålsettinger* – disse relaterer seg til hensiktsmessigheten og effektiviteten av virksomhetens drift, herunder driftsmessige og økonomiske prestasjonsmål, og sikring av eiendeler mot tap.
- *Rapporteringsmålsettinger* – disse relaterer seg til intern og ekstern finansiell og ikke-finansiell rapportering og kan omfatte krav om pålitelighet, rettidighet, åpenhet, eller andre vilkår fastsatt av myndigheter eller anerkjente standardsettende organisasjoner, eller gitt i virksomhetens retningslinjer.
- *Etterlevelsesmålsettinger* – disse relaterer seg til overholdelse av lover og regler virksomheten er underlagt.



Internkontrollkomponenter

Internkontrollen består av fem integrerte komponenter.

Internt kontrollmiljø

Det interne kontrollmiljøet omfatter standarder, prosesser og strukturer som danner grunnlaget for å ivareta internkontroll i hele organisasjonen. Styret og toppledelsen setter tonen på toppen for viktigheten av internkontroll, inkludert forventninger til atferd. Øvrig ledelse forsterker forventningene på de ulike nivåene i organisasjonen. Det interne kontrollmiljøet omfatter:

- organisasjonens integritet og etiske verdier; parameterne som gjør styret i stand til å ivareta sitt tilsynsansvar
- organisasjonsstrukturen og fordelingen av myndighet og ansvar
- prosessen med å rekruttere, utvikle og beholde kompetente medarbeidere
- fastsettelse av prestasjonskrav, incentiver og belønningsordninger som skal få de ulike aktørene til å ta ansvar for virksomhetens ytelse

Det interne kontrollmiljøet har en gjennomgripende innvirkning på hele internkontrollsystemet.

Risikovurdering

Alle virksomheter står overfor en rekke risikoer fra eksterne og interne kilder. Risiko defineres som muligheten for at en hendelse vil inntreffe som vil ha en negativ effekt på måloppnåelsen. Risikovurdering er en dynamisk og gjentakende prosess der formålet er å identifisere og vurdere risikoer knyttet til oppnåelsen av målsettinger. Risikoer knyttet til oppnåelsen av disse målsettingene fra hele virksomheten vurderes mot etablerte risikotoleranser. Risikovurdering utgjør dermed grunnlaget for å bestemme hvordan risikoer skal håndteres.

Det er en forutsetning for risikovurdering at det etableres målsettinger som henger sammen på ulike nivåer av virksomheten. Ledelsen spesifiserer drifts-, rapporterings- og etterlevelsesh målsettinger som er tydelige nok til at man kan identifisere og analysere risikoer knyttet til dem. Ledelsen vurderer også egnetheten av disse målsettingene for virksomheten. Risikovurdering krever at ledelsen vurderer konsekvensene av mulige endringer i det eksterne miljøet og i egen forretningsmodell som kan gjøre internkontrollen u hensiktsmessig og ineffektiv.

Kontrollaktiviteter

Kontrollaktiviteter er handlinger etablert gjennom retningslinjer og prosedyrer, som bidrar til å sikre at ledelsens føringer for å redusere risikoer knyttet til oppnåelse av målsettinger blir iverksatt. Kontrollaktiviteter blir gjennomført på alle nivåer av virksomheten, på ulike trinn av forretningsprosessene og omfatter også teknologimiljøet. De kan være forebyggende eller avdekkende av natur og kan omfatte en rekke ulike manuelle og automatiserte aktiviteter som for eksempel autorisasjoner og godkjenninger, verifikasjoner, avstemminger og analyser. Ved valg og utvikling av kontrollaktiviteter inngår arbeidsdeling som et naturlig element. Når arbeidsdeling ikke er praktisk mulig, vil ledelsen velge å utvikle alternative kontrollaktiviteter.

Informasjon og kommunikasjon

Virksomheten trenger informasjon for å kunne ivareta internkontrollansvaret på en måte som bidrar til å sikre måloppnåelsen. Ledelsen innhenter eller genererer og bruker relevant informasjon av høy kvalitet fra både interne og eksterne kilder til støtte for andre internkontrollkomponenter. Kommunikasjon er den kontinuerlige, gjentagende prosessen med å fremlegge, dele og innhente nødvendig informasjon. Den interne kommunikasjonen er måten informasjon blir spredt på i organisasjonen – oppover, nedover og på tvers. Gjennom den kan de ansatte få tydelige signaler fra toppledelsen om at kontrollansvar må tas på alvor. Den eksterne kommunikasjonen er todelt: Den muliggjør mottak av relevant ekstern informasjon, og den gir informasjon til eksterne aktører som svar på deres krav og forventninger.

Oppfølgingsaktiviteter

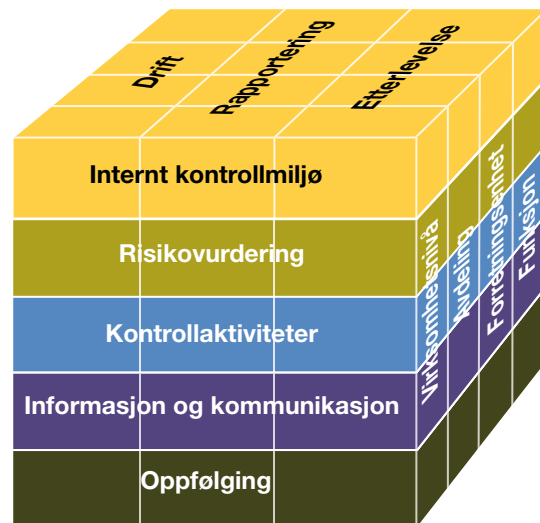
Løpende evalueringer, frittstående evalueringer, eller en kombinasjon av de to, brukes til å finne ut om alle de fem internkontrollkomponentene, herunder kontroller for å effektivisere prinsippene innenfor hver komponent, er til stede og fungerer. Løpende evalueringer som er bygd inn i forretningsprosesser på ulike nivåer av virksomheten gir rettidig informasjon. Frittstående evalueringer som gjennomføres periodisk, varierer i omfang og hyppighet avhengig av vurdering av risikoer, hensiktsmessigheten og effektiviteten av de løpende evalueringene og andre forhold ledelsen tar i betraktning. Funnene holdes opp mot kriterier etablert av tilsynsmyndigheter, anerkjente standardsettende organer eller ledelsen og styret, og mangler og svakheter kommuniseres til ledelsen og eventuelt til styret.



Forholdet mellom målsettinger og komponenter

Det er et direkte forhold mellom *målsettingene*, som er det virksomheten forsøker å oppnå, *komponenter*, som representerer det som kreves for å oppnå målsettingene og virksomhetens *organisasjonsstruktur* (driftsenheter, den juridiske virksomhetsstrukturen osv.). Forholdet kan fremstilles som en kube.

- De tre målsettingskategoriene – drift, rapportering og etterlevelse – fremstilles i kolonnene.
- De fem komponentene fremstilles i radene.
- Virksomhetens organisasjonsstruktur fremstilles i den tredje dimensjonen.



Komponenter og prinsipper

Rammeverket introduserer 17 prinsipper, som representerer den grunnleggende essensen i hver komponent. Siden disse prinsippene er direkte utledet fra komponentene, kan en virksomhet oppnå hensiktsmessig og effektiv internkontroll ved å anvende alle prinsippene. Alle prinsippene gjelder for samtlige drifts-, rapporterings- og etterlevelsesmålsettinger. Prinsippene som støtter opp under internkontrollkomponentene, er listet opp nedenfor.

Internt kontrollmiljø

1. Organisasjonen² er opptatt av integritet og etiske verdier, og viser dette i praksis.
2. Styret er uavhengig av ledelsen og fører tilsyn med utvikling og gjennomføring av internkontrollen.
3. Ledelsen, under styrets tilsyn, etablerer strukturer, rapporteringslinjer og myndighet og ansvar som er egnet for å oppnå målsettingene.
4. Organisasjonen er opptatt av å rekruttere, utvikle og beholde kompetente medarbeidere i samsvar med målsettingene.
5. Organisasjonen holder enkeltpersoner ansvarlig for de internkontrolloppgavene de er tildelt i arbeidet med å oppnå målsettingene.

² I *rammeverket* brukes uttrykket "organisasjon" som en samlebetegnelse på styret, ledelsen og øvrige ansatte, slik det reflekteres i definisjonen av internkontroll.

Risikovurdering

6. Organisasjonen spesifiserer målsettinger som er tydelige nok til at man kan identifisere og vurdere risikoene knyttet til dem.
7. Organisasjonen identifiserer risikoer for ikke å nå målsettinger i hele virksomheten, analyserer dem og avgjør hvordan de bør håndteres.
8. Organisasjonen tar hensyn til muligheten for misligheter når den vurderer risiko for ikke å nå målsettinger.
9. Organisasjonen identifiserer og vurderer endringer som i betydelig grad kan få konsekvenser for internkontrollsystemet.

Kontrollaktiviteter

10. Organisasjonen velger og utvikler kontrollaktiviteter som bidrar til at risiko for ikke å nå målsettinger reduseres til akseptable nivåer.
11. Organisasjonen velger og utvikler generelle kontrollaktiviteter vedrørende teknologi til støtte for arbeidet med å oppnå målsettinger.
12. Organisasjonen iverksetter kontrollaktiviteter gjennom retningslinjer som sier hva som forventes, og prosedyrer som setter retningslinjene ut i livet.

Informasjon og kommunikasjon

13. Organisasjonen innhenter eller genererer og bruker relevant informasjon av høy kvalitet til støtte for gjennomføringen av internkontrollen.
14. Organisasjonen kommuniserer informasjon internt, herunder målsettinger og ansvar for internkontroll, som trengs for å støtte en fungerende internkontroll.
15. Organisasjonen kommuniserer med eksterne aktører om saker av betydning for internkontrollen.

Oppfølgingsaktiviteter

16. Organisasjonen velger, utvikler og utfører løpende og/eller frittstående evalueringer for å fastslå om internkontrollkomponentene er til stede og fungerer.
17. Organisasjonen evaluerer og kommuniserer internkontrollmangler til rett tid til de med ansvar for å treffe korrigerende tiltak, inkludert toppledelsen og eventuelt styret.



Hensiktsmessig og effektiv internkontroll

Rammeverket beskriver kravene til et hensiktsmessig og effektivt internkontrollsystem. Et slikt system gir rimelig sikkerhet for oppnåelse av virksomhetens målsettinger. Et hensiktsmessig og effektivt internkontrollsystem reduserer risikoen for ikke å nå en målsetting til et akseptabelt nivå, og kan være knyttet til én, to eller alle tre målsetningskategorier. Det krever at:

- Alle de fem komponentene med relevante prinsipper er til stede og fungerer. At komponenter og prinsipper er "til stede", vil si at de inngår i utformingen og implementeringen av internkontrollsystemet for å oppnå spesifiserte målsettinger. At de "fungerer", vil si at de også er til stede i bruken og gjennomføringen av internkontrollsystemet for å oppnå disse målsettingene.
- De fem komponentene virker sammen på en integrert måte. At komponenter og prinsipper "virker sammen", vil si at de sammen reduserer risikoen for ikke å oppnå en målsetting til et akseptabelt nivå. Komponentene bør ikke vurderes hver for seg; de virker sammen som et integrert system. Komponenter er avhengige av hverandre og har mange forbindelser seg imellom; særlig i hvordan prinsippene virker sammen innenfor og på tvers av komponenter.

Hvis en komponent eller et prinsipp mangler, i vesentlig grad er mangelfullt eller ikke er tilstrekkelig integrert med de øvrige komponenter eller prinsipper, kan organisasjonen ikke konkludere med at den har tilfredsstillt kravene til et hensiktsmessig og effektivt internkontrollsystem.

Dersom internkontrollsystemet er hensiktsmessig og effektivt, har toppledelsen og styret rimelig sikkerhet for at organisasjonen, i denne delen av virksomheten:

- oppnår målrettet, hensiktsmessig og kostnadseffektiv drift når det regnes som lite sannsynlig at eksterne hendelser vil få konsekvenser av betydning for oppnåelsen av målsettingene, eller når organisasjonen med rimelig sikkerhet kan forutsi hvilke eksterne hendelser som vil inntreffe og når de vil inntreffe, og redusere konsekvensene til et akseptabelt nivå
- forstår i hvilken grad driften er ledet målrettet, hensiktsmessig og kostnadseffektivt, når eksterne hendelser kan få konsekvenser av betydning for oppnåelsen av målsettinger, eller når organisasjonen med rimelig sikkerhet kan forutsi hvilke eksterne hendelser som vil inntreffe, og når de vil inntreffe, og redusere konsekvensene til et akseptabelt nivå
- utarbeider rapporter i overensstemmelse med gjeldende regler og standarder eller i samsvar med virksomhetens spesifiserte rapporteringsmålsettinger
- etterlever gjeldende lover, regler og eksterne standarder

Rammeverket slår fast at man må bruke skjønn i å utforme, implementere og gjennomføre internkontrollen og i å vurdere om internkontrollen er hensiktsmessig og effektiv. Bruk av skjønn, innenfor de grenser som er fastsatt av lover, regler og standarder, gjør ledelsen bedre i stand til å fatte beslutninger om internkontroll, men kan ikke garantere perfekte resultater.

Begrensninger

Rammeverket anerkjenner at selv om internkontrollen gir rimelig sikkerhet for oppnåelse av virksomhetens målsettinger, har den begrensninger. Internkontroll kan ikke forhindre dårlig skjønn eller dårlige beslutninger, eller eksterne hendelser som kan føre til at organisasjonen ikke klarer å oppnå sine driftsmål. Med andre ord kan det selv i et hensiktsmessig og effektivt internkontrollsystem forekomme svikt. Begrensningene kan skyldes:

- egnetheten av målsettinger etablert som en forutsetning for internkontrollen
- at menneskelig skjønn i beslutningstakingen kan være mangelfullt og preget av manglende objektivitet
- sammenbrudd på grunn av menneskelig svikt, for eksempel enkle feil
- ledelsens mulighet til å overstyre internkontrollen
- ledelsens, andre ansattes og/eller tredjeparters muligheter til å samarbeide om å omgå kontroller
- eksterne hendelser utenfor organisasjonens kontroll

Disse begrensningene gjør at styret og ledelsen ikke kan få absolutt sikkerhet for oppnåelse av virksomhetens målsettinger. Internkontrollen gir altså rimelig, men ikke absolutt sikkerhet. Ledelsen må være klar over disse iboende begrensningene og velge, utvikle og iverksette kontroller som kan minimere dem så langt det er praktisk mulig.

Bruk av *Internkontroll* – *et integrert rammeverk*

Hvordan denne rapporten bør brukes, avhenger av den aktuelle aktørens rolle i organisasjonen:

- *Styret* – Styret bør drøfte tilstanden i virksomhetens internkontrollsystem med toppledelsen, og føre nødvendig tilsyn med det. Toppledelsen som har ansvar for internkontrollen er underlagt styret. Styret må etablere retningslinjer for og forventninger til hvordan styremedlemmer skal føre tilsyn med virksomhetens internkontroll. Styret bør holde seg orientert om risikoene knyttet til oppnåelsen av virksomhetens målsettinger, vurderingene av mangler i internkontroll, ledelsestiltak for å avhjelpe slike risikoer og mangler, og hvordan ledelsen vurderer hensiktsmessigheten og effektiviteten i internkontrollsystemet. Styret bør utfordre ledelsen når det er nødvendig og stille de vanskelige spørsmålene, og søke innspill og støtte fra internrevisorer, eksterne revisorer og andre. Noen av disse tilsynsaktivitetene kan legges til underkomiteer som bistår styret.
- *Toppledelsen* – Toppledelsen bør vurdere virksomhetens internkontrollsystem med utgangspunkt i *rammeverket* og særlig se på hvordan organisasjonen anvender de 17 prinsippene til støtte for internkontrollkomponentene. Hvis ledelsen har brukt 1992-utgaven av *rammeverket*, bør den først gå gjennom endringene (oppsummert i *rammeverkets* vedlegg F) og vurdere hvilke implikasjoner de har for virksomhetens internkontrollsystem. Ledelsen kan vurdere å bruke *Teknikker og verktøy* i denne innledende sammenlikningen og til løpende evaluering av internkontrollsystemets generelle hensiktsmessighet og effektivitet.



- *Øvrige ledere og ansatte* – Disse bør gå igjennom endringene fra forrige utgave og undersøke hvilke implikasjoner endringene har for virksomhetens internkontrollsystem. I tillegg bør de med utgangspunkt i *rammeverket* vurdere hvordan de utøver sitt ansvar, og drøfte ideer, med sine overordnede, om hvordan internkontrollen kan styrkes. Nærmere bestemt bør de vurdere hvordan eksisterende kontroller påvirker de relevante prinsippene innenfor de fem internkontrollkomponentene.
- *Internrevisorer* – Internrevisorene bør gå igjennom planene sine og se på hvordan de har anvendt 1992-utgaven av *rammeverket*. De bør også gjennomgå endringene i *rammeverket* i detalj, og vurdere hvilken betydning disse endringene kan ha for revisjonsplaner, evalueringer og eventuell rapportering om virksomhetens internkontrollsystem.
- *Uavhengige revisorer* – I noen land må man engasjere en uavhengig revisor til å revidere eller undersøke hensiktsmessigheten og effektiviteten i virksomhetens internkontroll knyttet til den finansielle rapporteringen, i tillegg til å revidere finansregnskapet. Revisorene kan vurdere virksomhetens internkontrollsystem med utgangspunkt i *rammeverket* og særlig se på hvordan organisasjonen har valgt, utviklet og iverksatt kontroller som ivaretar - prinsippene innenfor internkontrollkomponentene. Revisorene kan, i likhet med ledelsen, bruke *Teknikker og verktøy* i denne evalueringen av den totale hensiktsmessigheten og effektiviteten av virksomhetens internkontrollsystem.
- *Andre faglige organisasjoner* – Andre faglige organisasjoner som gir veiledning om drift, rapportering og etterlevelse, kan sammenlikne sine standarder og veiledninger med *rammeverket*. Alle aktører er tjent med at forskjeller i begrepsbruk og terminologi unngås.
- *Forelesere og undervisningsinstitusjoner* – Forutsatt at *rammeverket* vinner bred anerkjennelse bør dets begreper og konsepter inntas i pensum ved aktuelle læresteder.