

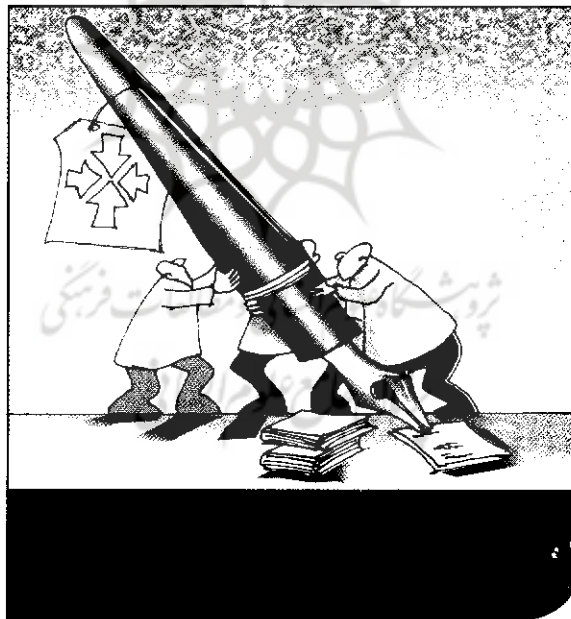
## محیط کنترلی را ارزیابی کنید

ناصر پرنوی

است. در این نوشتار نگارنده بنا دارد تا پیشنهاد های ارزنده ای را در مورد یکی از الزامات چالش برانگیز مربوط به ارزیابی کنترل داخلی که اساس طرح آن ها بر شیوه ارزیابی اثر بخشی محیط کنترلی استوار است، به مدیران و حسابرسان مستقل ارائه دهد.

مسئولیت اصلی طراحی و حفظ سیستم کنترل داخلی همواره بر عهده مدیر عامل و هیئت مدیره

واحد اقتصادی می باشد. اما با ظهور قانون ساربینز-آکسلی، دامنه مسئولیت مدیریت تا اندازه زیادی گسترش یافته است. طبق قانون یاد شده، مدیریت واحد اقتصادی علاوه بر داشتن مسئولیت طراحی و حفظ سیستم کنترل داخلی، مسئولیت ارزیابی، آزمون و گزارشگری سیستم کنترل داخلی واحد اقتصادی را نیز بر عهده دارد. در همین



### مقدمه

از حدود ۷ ماه پیش (از ۱۵ نوامبر سال ۲۰۰۴ میلادی به بعد)، به موجب قواعد و ضوابط مقرر در قانون ساربینز - آکسلی<sup>۱</sup>، بسیاری از واحدهای اقتصادی در کشور ایالات متحد آمریکا ملزم به رعایت الزامات گزارشگری کنترل داخلی<sup>۲</sup> شده اند. محیط کنترلی بخش اساسی سیستم کنترل داخلی محسوب می گردد؛ چرا که

محیط کنترلی به واقع اصلی ترین عامل تعیین کننده و شالوده و زیربنای هر واحد اقتصادی به شمار می رود و در عین حال میزان هوشیاری و عکس العمل های کنترلی کارکنان واحد اقتصادی در رویارویی با مسایل مختلف را تحت تأثیر قرار می دهد. این در حالی است که محیط کنترلی زیر بنایی برای سایر اجزای سیستم کنترل داخلی

در خصوص اثر بخشی عملیاتی آن قلمداد کرد. وظیفه و مسئولیت مدیران و حسابرسان فراتر از اطمینان دهی از وجود یک آیین نامه رفتاری در واحد اقتصادی می باشد. حقیقت آن است که این افراد مسئولیت اصلی ارزیابی اجرای مؤثر آیین نامه رفتاری را بر عهده دارند. به عنوان مثال، رویه های اجرایی واحد اقتصادی ممکن است شامل تشکیل جلسات آموزشی برای مدیران و کارکنان در خصوص آیین نامه رفتاری واحد اقتصادی و ایجاد فضایی مطمئن و قابل اعتماد برای کارکنان جهت گزارش محرمانه موارد نقض شده به مدیران ارشد یا اعضای هیئت مدیره باشد. برای تعیین اجرای مؤثر آیین نامه رفتاری، می توان به پرسش هایی به این شرح رجوع کرد.

● آیین نامه رفتاری واحد اقتصادی به چه نحوی در اختیار سایرین قرار می گیرد؟

● آیا کارکنان و مدیران واحد اقتصادی از این آیین نامه پیروی می نمایند؟

● شیوه نظارت بر رعایت این آیین نامه چگونه است و توسط چه مرجعی صورت می گیرد؟

● آیا رعایت آیین نامه و پایبندی به آن، زمینه ساز افزایش و بهبود مؤثر سایر سیاست ها و رویه های کنترلی شده است؟ یا خیر؟

افزون بر این، از دیگر مواردی که به پیچیدگی ها و دشواری های مربوط به آزمون محیط کنترلی می افزاید، غیر معاملاتی بودن ماهیت محیط کنترلی است. از این رو، آزمون های کنترلی که در اکثر موارد توسط حسابرسان مستقل برای آزمون عملیات به اجرا در می آید (مانند آزمون شناخت سیستم یا کنترل از طریق اجرای دوباره آزمون در محدوده نمونه ای از اقلام) در محدوده آزمون محیط کنترلی قابل اجرا نمی باشند.

### محیط کنترلی را باید جدی گرفت

اجرای الزامات مندرج در بخش ۴۰۴ از قانون ساربینز-آکسلی، مراحل اولیه خود را سپری می کند؛ با این حال، بسیاری از واحدهای اقتصادی در مستند سازی، ارزیابی و آزمون کنترلی پیشرفت چشم گیری داشته اند. برای نمونه، تهیه صورت مغایرت بانکی، تطبیق اسناد حمل

ارتباط، حسابرسان مستقل هم چون گذشته تنها مسئول تأیید ادعاهای مدیران می باشند؛ حسابرسان ادعاهای مدیران را در زمینه اثربخش بودن کنترل های داخلی واحدهای اقتصادی تأیید می نمایند و در این خصوص، حسابرسان باید قادر به اثبات نتیجه گیری مستقل خود نیز باشند. وظیفه حسابرسان مستقل، بررسی و تجزیه و تحلیل ارزیابی های انجام شده از جانب مدیران است و مضافاً، باید آزمون های کنترلی مستقل از آزمون های مدیران - شامل آزمون محیط کنترلی را اجرا کنند. از این رو، پیشنهاد های ارائه شده در این نوشتار

ضمن فایده مندی برای مدیران، حسابرسان مستقل را در اجرای آزمون محیط کنترلی یاری خواهد داد.

در کشورهای که از دانش روز حسابداری استفاده نمی کنند در بیش تر اوقات کنترل در

سطح معاملات است که ماهیتی یک جانبه دارد مانند کنترل محاسبات یک صورت حساب، ولی محیط کنترلی دارای ساختاری همه جانبه است که تمام فعالیت های تجاری واحد اقتصادی را تحت تأثیر قرار می دهد. بررسی و ارزیابی محیط کنترلی به اندازه ای گسترده و فراگیر است که حتی مواردی مانند بررسی میزان صداقت مدیران و پایبندی آن ها به ارزش های اخلاقی، تحلیل فلسفه عملیات واحد اقتصادی و هم چنین تعهد کارکنان و صلاحیت های سازمانی را نیز شامل می شود، بنابراین چنین به نظر می رسد الزامات مربوط به محیط کنترلی باید هر چه سریع تر در محدوده واحد های اقتصادی بزرگ در ایران لازم الاجرا شود.

طراحی و اجرای آزمون های محیط کنترلی، اقدامی پیچیده و پرچالش است. به عنوان مثال، یک واحد اقتصادی ممکن است آیین نامه رفتاری اش را به عنوان نوعی مستند سازی ارزش های اخلاقی محسوب کند. با این وجود، مستند سازی یک کنترل خاص را نمی توان به عنوان برهان کافی برای پشتیبانی از نتیجه گیری به عمل آمده

### مسئولیت اصلی

### طراحی و حفظ

### سیستم کنترل داخلی

### همواره بر عهده مدیر

### عامل و هیئت مدیره

### واحد اقتصادی

### می باشد

نشان دهنده وجود نوعی سیستم کنترل داخلی باشد، ولی دقت و تأمل در محتوای وضعیت موجود ممکن است به تأیید خلاف آن بینجامد. تنها از طریق توجه به محیط کنترلی (با توجه به فلسفه مدیریت، روش های عملیاتی مدیران و تعهد آنان به صلاحیت و شایستگی) است که می توان به تصویری واقعی از فعالیت های واحد اقتصادی دست یافت.

اما چگونه می توان به رویکرد مناسبی برای ارزیابی و آزمون محیط کنترلی رسید؟ در ادامه به ارائه چند پیشنهاد پرداخته می شود.

### تعیین یک معیار

چارچوب ارائه شده از جانب کمیته سازمان های مسئول کمیسیون تردوی، معیارها و اطلاعاتی را در خصوص محیط کنترلی در اختیار قرار می دهد. با این حال، رهنمود های ارائه شده از جانب کمیته مزبور (به علت قابلیت اجرای آن در تمام سازمان ها) به صورت کلی و فراگیر ارائه شده است. برای مثال، کمیته یاد شده مواردی مانند صلاحیت و شایستگی و پایبندی به ارزش های اخلاقی را به عنوان بخش های مهم هر محیط کنترلی در واحد اقتصادی معرفی می کند و در خصوص اهمیت این ارزش ها در محیط کنترلی نیز استدلال های دامنه داری را عرضه می نماید. اما در هر صورت، هدف اصلی کمیته سازمان های مسئول کمیسیون تردوی هیچ گاه بر تشریح شیوه اندازه گیری یا ارزیابی میزان اثر بخشی آیین نامه رفتاری، متمرکز نبوده است. در واقع، با گردآوری اطلاعات در خصوص کنترل های داخلی و نحوه استقرار این نوع کنترل ها، سنجش و ارزیابی میزان اثر بخشی نسبی آن ها به طور کامل بر عهده مدیریت خواهد بود.

در سال های اخیر، بهره گیری از ساز و کارهای مربوط به ارزیابی اثر بخشی فرایند توسعه نرم افزارها جهت قضاوت در مورد اثر بخشی نسبی سیستم کنترل داخلی تا اندازه ای متداول شده است. سرآغاز استفاده از این شیوه زمانی بود که گروهی از واحدهای اقتصادی پیشنهادی در تهیه نرم افزارهای رایانه ای، **الگوی ارتقای قابلیت ها** را ایجاد نمودند. الگوی مورد اشاره به سرعت توسط اعضای حرفه حسابداری و حسابرسی مورد استقبال قرار گرفت تا

با صورت حساب ها و کنترل مواردی مانند داده های وارد شده به سیستم حسابداری از جمله کنترل های مختلفی می باشد که در سطح عملیات صورت می گیرد.

بر پایه چارچوب معرفی شده توسط کمیته سازمان های مسئول کمیسیون تردوی<sup>۳</sup>، کنترل های اجرا شده در سطح عملیات واحد اقتصادی تنها بخشی از سیستم کنترل داخلی حاکم بر فرایند گزارشگری مالی می باشند. حقیقت آن است که در ارزیابی کنترل های داخلی، مدیران و حسابرسان ناگزیر از بررسی و توجه به تمام اجزای کنترل داخلی می باشند. چنانچه مدیران و حسابرسان برای تصمیم گیری و قضاوت در مورد کل سیستم کنترل داخلی، صرفاً بر کنترل های اجرا شده در سطح عملیات تمرکز نمایند، نتیجه گیری آن ها در مورد کلیت سیستم به احتمال زیاد چندان معقول و منطقی نبوده و از صحت و وثوق در کل سیستم نیز برخوردار نخواهد بود.

به عنوان مثال، شرایطی را در نظر بگیرید که یک واحد اقتصادی هیئت مدیره را مکلف کرده باشد تا تمام تصمیم های مهم را پیش از اجرا به تأیید کتبی مدیرعامل برساند. فرض کنید که فلسفه وجودی مدیرعامل به گونه ای طرح شده باشد که گویی او پگانه شخصی است که قادر به تصمیم گیری در مورد مصالح واحد اقتصادی است، و بالاخره فرض کنید که مدیرعامل از طریق کمیته ای به طور کامل تحت کنترل قرار دارد. در چنین شرایطی، با توجه به این که اساسی ترین عامل مؤثر بر ارتقای رتبه سازمانی در واحد اقتصادی همانا اثبات وفاداری به شخص مدیرعامل می باشد، از این رو متأسفانه بخش عمده ای از اطلاعات ارائه شده از سوی مدیران ارشد به هیئت مدیره به گونه ای تنظیم می شود که تأیید ضمنی مدیرعامل (جهت نتیجه گیری نهایی) را نیز به همراه دارد.

تمرکز مطلق بر محیط کنترلی از دیدگاه کارشناسی در حالت فوق مناسب نمی باشد. با خواندن صورت جلسات هیئت مدیره واحد اقتصادی احتمالاً شما هم به این نتیجه خواهید رسید که با وجود سیستم مورد اشاره، متأسفانه مدیرعامل به تمام مقاصدش دست خواهد یافت. بررسی شکل ظاهری وضعیت هر واحد اقتصادی ممکن است

استفاده شد. جالب توجه آن که اخیراً برخی از مؤسسات نسبتاً بزرگ خدمات مالی، از این الگو جهت تعیین اثر بخشی محیط کنترلی صاحب کاران خود نیز استفاده کرده اند.

حدی که از آن به عنوان بخشی از الگوی اهداف کنترلی در مورد اطلاعات و فناوری مرتبط<sup>۵</sup> که نوعی الگو برای ارزیابی اثر بخشی کنترل های فناوری اطلاعات است،

نمایه - خلاصه الگوی اعتماد پذیری کنترل داخلی

سطح اعتماد پذیری	مستند سازی	آگاهی و شناخت	ارزش و فایده مندی ادراک شده	روش های کنترلی	نظارت
ابتدایی	محدود	آگاهی اولیه	غیر قابل پیش بینی	موردی، ناپیوسته	—
غیر رسمی	دوره ای، ناسازگار	میزان شناخت از کنترل داخلی تنها به مدیریت گزارش می گردد	کنترل ها از عملیات تجاری روزمره واحد اقتصادی جدا می باشد	شهودی، تکرار پذیر	—
منظم و قاعده مند	فراگیر، سازگار	ارتباطات رسمی همراه با کمی آموزش	کنترل ها در درون عملیات روزمره واحد اقتصادی گنجانده شده اند	رسمی، استاندارد شده	—
یکپارچه	فراگیر، سازگار	آموزش فراگیر در خصوص مسایل مربوط به کنترل	فرایند کنترل به عنوان بخشی از عملیات واحد اقتصادی تلقی می گردد	رسمی، استاندارد شده	نظارت ادواری
بهینه	فراگیر، سازگار	آموزش فراگیر در خصوص مسایل مربوط به کنترل	تعهد به بهبود مستمر	رسمی، استاندارد شده	نظارت به هنگام

می باشد. اما حسابرسیان برای اتکا به الگوی ارائه شده باید آزمون های محیط کنترلی را به نحوی طراحی کنند که اعتماد پذیری نسبی هر خصوصیت را بتوان تعیین کرد. در ادامه پاره ای از رهنمود های مفید در این خصوص را به بحث می کشیم.

### طراحی آزمون ها

درفرایند ارزیابی اثر بخشی شیوه طراحی و نحوه کارکرد سیستم کنترل داخلی، آزمون های حسابرسی از بخش های مختلفی تشکیل می شود که شامل مواردی به این شرح است.

الگوی ارائه شده در نمایه، سطوح مختلف اعتماد پذیری و میزان بلوغ سیستم کنترل داخلی را تشریح می کند. برای مثال، این سطوح می توانند از سطح ابتدایی (پایین ترین میزان اعتماد پذیری) تا بالاترین سطح بهینه باشند. نمایه طرح شده، تصویری خلاصه از الگوی پنج سطحی بر اساس خصوصیات متفاوت مورد استفاده برای ارزیابی اعتماد پذیری سیستم را نشان می دهد.

الگوی مورد اشاره می تواند در طراحی آزمون های مربوط به سنجش اثر بخشی محیط کنترلی نیز مفید باشد. اعتماد پذیری کل سیستم، تابعی از خصوصیات و سطح الگو

کنترل داخلی آگاه شوید؛ آیا نگرش واحد اقتصادی به سیستم، به عنوان یک ضرورت محسوب می شود یا این که سیستم کنترل داخلی را بخشی جدای ناپذیر از مدیریت واحد اقتصادی می انگارند؟ فرض کنید شما سؤالات زیر را از اعضای هیئت مدیره و مدیران ارشد در رابطه با آیین رفتار حرفه ای واحد اقتصادی پرسیده اید.

علت اصلی ایجاد آیین نامه رفتاری چه بوده است؟  
چند وقت یک بار آیین نامه رفتاری را مورد بررسی مجدد قرار می دهید؟

پاسخ های این سؤالات می تواند زمینه ساز افشای مسایل با اهمیتی باشد، به عنوان مثال، مدیری که اذعان دارد آیین نامه رفتاری به علت پیشنهاد یک وکیل یا یک حسابدار در واحد اقتصادی مستقر گردیده و در ۵ سال اخیر نیز مورد بررسی مجدد و به روز شدن قرار نگرفته است، به میزان زیادی نگرش مدیران ارشد در مورد یک کنترل داخلی اثر بخش را ارائه می کند.

● از مدیران بخواهید خود را ارزیابی نمایند. طرح سؤالات مستقیم در این خصوص می تواند از اثر بخشی نسبتاً زیادی برخوردار باشد. از مدیران یا کارکنان عملیاتی در مورد تفاوت کارکرد بخش های مختلف سیستم کنترل داخلی سؤال نمایید.

- اعتقاد شما بر علت ایجاد استاندارد های اخلاقی توسط واحد اقتصادی چیست؟ آیا واحد اقتصادی این اقدام را برای افزایش میزان رعایت سیاست ها و رویه های کنترل داخلی انجام داده است؟

- شیوه عملیاتی مدیران و فلسفه مدیریت حاکم بر آن ها را چگونه توصیف می کنید؟

- چه جنبه هایی از سیاست های مدیران باعث افزایش یا کاهش توانایی های شما (در انجام مؤثر مسئولیت های کاری) می گردد؟

### یادآوری پاره ای از نکات اجرایی

● آزمون های کنترلی را صرفاً بر کنترل در سطح عملیات متمرکز ننمایید. در واقع، محیط کنترلی نیز باید تحت ارزیابی و مورد آزمون قرار گیرد.

● یک معیار مقایسه (مانند الگوی اعتماد پذیری سیستم

● بررسی شیوه مستند سازی مدارک مربوط؛ برای مثال، ارزیابی آیین نامه رفتاری در واحد اقتصادی؛

● پرسش از مدیران و کارکنان به صورت شفاهی یا کتبی و یا هر دو؛

● مشاهده مستقیم.

در این جا نکاتی در مورد طراحی این رویه ها آورده شده است.

عملیات بررسی را با ارزیابی مدارک مربوط به محیط کنترلی آغاز کنید. مربوط ترین منابع اطلاعاتی در این خصوص شامل موارد زیر می باشد.

- آیین نامه رفتاری،

- سیاست ها و خط مشی های کارکنان،

- مبنای حاکم بر نحوه کارکرد مدیرعامل، اعضای هیئت

مدیره و واحد حسابرسی داخلی، و

- نحوه فعالیت اعضای کمیته افشا.

● سایر ارتباطات غیر رسمی با مدیران ارشد در مورد مسایل مربوط به محیط کنترلی، مانند موارد اخلاقی و فلسفه های مدیریت.

● به خاطر داشته باشید که مستند سازی تنها حکم یک سرنخ را دارد و همه چیز را در بر نمی گیرد و به منزله پایان کار نیست. از مدیران در ارتباط با اقداماتی که به منظور ارزیابی موارد نقض یا پیروی از فلسفه های مدیریت و استاندارد های رفتاری در واحد اقتصادی صورت داده اند، پرس و جو کنید. نمونه هایی از این قبیل سؤالات عبارتند از:

- آیا رفتار غیر قابل قبولی از کارکنان در حین کار مشاهده نموده اید؟ اگر چنین است چه رفتاری؟

- عکس العمل مدیران ارشد در رویارویی با گزارش این نوع رفتارهای غیر قابل قبول چه خواهد بود؟

● میزان شناخت و آگاهی کارکنان را مورد بررسی قرار دهید؛ آیا مدیران و سایر کارکنان از اهمیت فعالیت های کنترلی آگاهی دارند؟ آیا هیئت مدیره و اعضای واحد حسابرسی داخلی بر علت افزایش مسئولیت هایشان (برای بررسی و استقرار کنترل داخلی) واقفند؟

● تلاش کنید از نگرش واحد اقتصادی در مورد سیستم

نتیجه گیری مستقل در مورد اثر بخشی سیستم کنترل داخلی هستند.

● محیط کنترلی دارای ساختار خاصی است که بخش عمده ای از فعالیت های تجاری واحد های اقتصادی را تحت تأثیر قرار می دهد. محیط کنترلی در برگیرنده مواردی مانند صلاحیت و شایستگی مدیران و ارزش های اخلاقی آنان، فلسفه مدیریت و صلاحیت های سازمانی می باشد.

● از عمده ترین مشکلات ارزیابی محیط کنترلی این است که ماهیت آن غیر معاملاتی می باشد. از این رو، آزمون های کنترلی حسابرسان که معمولاً برای فعالیت های معاملاتی به کار برده می شود (مانند بررسی اجمالی یا کنترل اقلام نمونه گیری شده) در محیط کنترلی قابل استفاده نمی باشد.

● آزمون های محیط کنترلی شامل ترکیبی از رویه ها هم چون مرور مدارک و مستندات مربوط به طراحی سیستم کنترل داخلی، پرسش از مدیران و کارکنان و مشاهده مستقیم است.

● حسابرسان باید میزان شناخت و آگاهی واحد های اقتصادی از کنترل داخلی را بررسی نمایند. آن ها هم چنین باید از مدیران بخواهند تا نوعی ارزیابی شخصی از خودشان به عمل آورند.



پی نوشت ها

- 1-The Sarbanes - Oxley Act of 2002.
- 2- Internal Control Reporting.
- 3-Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).
- 4-Capabilities Maturity Model.
- 5-Control Objectives for Information and Related Technology (COBIT).

منابع

Ramos, Michael, "Evaluate the Control Environment," *Journal of Accountancy* (May 2004), pp.75-78.  
 Ramos, Michael, *Fraud Detection in a GAAS Audit: SAS No.99 Implementation Guide*, American Institute of Certified Public Accountants Practice Aid Series (New York, NY.: AICPA, 2002).

کنترل داخلی) تعیین کنید و از آن در جهت تعیین میزان اثر بخش بودن سیستم کنترل داخلی استفاده نمایید. از الگوی منتخب می توان برای طراحی آزمون های محیط کنترلی نیز استفاده کرد.

● از روش های مختلف آزمون برای گردآوری اطلاعات در خصوص محیط کنترلی از اعضای واحد اقتصادی بهره جویید.

### چالش های محیط کنترلی

بخش ۴۰۴ از قانون ساربینز آکسلی، که مدیران واحد های اقتصادی را ملزم به ارزیابی و گزارش اثر بخشی سیستم کنترل داخلی نموده، شیوه نگرش به ارزیابی های داخلی را به میزان زیادی تغییر داده است.

کاملاً واضح است که محیط کنترلی بخش جدایی ناپذیر سیستم کنترل داخلی محسوب می شود، بنابراین این درک ارزیابی و آزمون محیط کنترلی توسط مدیران و حسابرسان مستقل باید به مرحله اجرا در آید.

ماهیت ذهنی و غیر معاملاتی محیط کنترلی، چالش های بسیاری را ایجاد خواهد کرد؛ هر چند که مدیران نمی توانند این امر را بهانه ای برای عدم رعایت یا عدم استقرار محیط کنترلی بدانند. بهترین حالت برای آغاز ارزیابی مدیران و حسابرسان، ایجاد یک الگو (مانند الگوی اعتمادپذیری کنترل های داخلی) است که خصوصیات یک محیط کنترلی را در سطوح مختلف اعتماد مورد بررسی قرار دهد. در چنین شرایطی، مدیران قادر خواهند بود تا آزمون هایی را در مورد ارزیابی وجود یا نبود هر یک از این خصوصیات و میزان اثر بخشی واقعی محیط کنترلی طراحی نمایند.

### خلاصه

در این نوشتار تلاش شد تا دیدگاهی کلی در مورد مباحث زیر در خوانندگان ایجاد شود؛ باشد تا از این طریق زمینه های مساعدی برای بررسی و پژوهش به وسیله علاقمندان حوزه حسابرسی مستقل در ایران نیز فراهم شود.

● مسئولیت اصلی ارزیابی و گزارشگری کنترل های واحد اقتصادی بر عهده مدیریت آن می باشد. حسابرسان مستقل، تنها مسئول تأیید ادعاهای مدیران و