

پیشگفتار

امروزه سازمان‌ها به دلیل تغییرات روزافزون در محیط‌های اقتصادی، کسب و کار، عملیات، توسعه فن‌آوری‌های جدید، رقابت، پدیده‌های نوظهور، جهان شمولی بازارها، پیچیدگی‌های قوانین و مقررات و الزامات، افزایش انتظارات مشتریان و وقوع تقلبات، با چالش‌های گوناگون روبرو می‌باشند.

سلامت، ثبات و پایداری سازمان‌ها در چنین محیط پر تلاطمی به طور یقین مستلزم برخورداری آن‌ها از نظام راهبری اثربخش، مدیریت ریسک و استقرار نظام کنترل‌های داخلی مناسب، به منظور حصول اطمینان از دستیابی به اهداف آن، از جمله، اثربخشی و کارایی عملیات، گزارشگری قابل اتکاء، رعایت قوانین و مقررات و در نهایت دستیابی به تعالی سازمانی و بهبود عملیات می‌باشد.

مراجع حرفه‌ای برای تشخیصی به نیاز سازمان‌ها در حوزه کنترل‌های داخلی و ایجاد یکنواختی و هماهنگی مبادرت به انتشار چارچوب‌های کنترل داخلی نموده‌اند. چارچوب‌های مزبور، بدنه و ساختار و اصول راهبردی است که قالب و الگویی را برای سازمان‌ها ارائه می‌دهد تا بتوانند ریسک‌های سازمان‌ها را شناسایی، فرایند، یا محیط و یا گروهی از فعالیت‌ها و روش‌های خاص خود را از ابعاد کفایت، طراحی و اجرای امور و کرامت کنترل‌ها، مورد شناخت و ارزیابی قرار دهند.

از جمله چارچوب‌های کنترلی به رسمیت شناخته شده، کنترل‌های داخلی، چارچوب یکپارچه تدوین شده توسط کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تروئیدی موسوم به «کوسو» (COSO) در سال ۱۹۹۲ می‌باشد که مقبولیت وسیعی در جهان پیدا کرده است و از آن به عنوان چارچوبی راهنما برای طراحی و اجرای سیستم‌های ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی استفاده می‌شود.

کمیته کوسو در سال ۲۰۱۰ پروژه‌ای را به منظور به‌روزرسانی چارچوب فوق تعریف نمود. چارچوب به‌روز شده، پس از نظرخواهی در ماه مه سال ۲۰۱۲ منتشر شد. هدف چارچوب به‌روز شده، ایجاد چابکی بیشتر کنترل‌ها از طریق تطابق آن‌ها با تغییرات ایجاد شده در محیط‌های کسب و کار و عملیات طی بیست سال اخیر، اعتماد بیشتر از طریق کاهش ریسک‌ها در سطح قابل قبول، به ویژه ریسک‌هایی که اهداف سازمان را مورد تهدید قرار می‌دهد. همچنین ایجاد شفافیت و پاسخگویی در سازمان‌ها می‌باشد.

از سوی دیگر، در اردیبهشت ماه ۱۳۹۱ هیأت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران» را به تصویب رساند. مطابق ماده ۲۰ دستورالعمل مزبور «هیأت مدیره شرکت‌ها باید سیستم کنترل‌های داخلی را با توجه به چارچوب کنترل‌های داخلی ذکر شده در فصل دوم دستورالعمل، حداقل به‌طور سالانه بررسی و نتایج آن را در گزارشی تحت عنوان «گزارش کنترل‌های داخلی» درج و افشا نماید». همچنین، براساس ماده ۱۷ دستورالعمل فوق «حسابرس مستقل شرکت موظف است در گزارش خود به مجمع عمومی صاحبان سهام در خصوص استقرار و بکارگیری سیستم کنترل‌های داخلی مناسب و اثر بخش توسط شرکت، با توجه به چارچوب کنترل‌های داخلی ذکر شده در فصل دوم دستورالعمل، اظهار نظر کند».

علیرغم اینکه کنترل‌های داخلی برای مدیران و حسابرسان موضوع جدیدی نبود، لیکن اولین بار بود که مدیران و حسابرسان به موجب مقررات ملزم به ارائه گزارش کنترل داخلی و اظهار نظر نسبت به آن گردیدند. این در شرایطی بود که مدیران و

حسابرسان به منابع آموزشی و تجربیات عملی محدودی در این زمینه دسترسی داشتند و لذا بسیاری از شرکت‌ها در ارزیابی نظام کنترل داخلی به ویژه در سطح سازمان با مشکلاتی مواجه شدند.

با انتشار کنترل داخلی- چارچوب یکپارچه به‌روز شده توسط کمیته COSO (۲۰۱۳- در چهار جلد) که مبتنی بر اصول می‌باشد و دربرگیرنده نقاط قابل تمرکز، رویکردها، مثال‌ها، الگوها و سناریوهای تشریحی است، این مؤسسه فرصت را غنیمت یافت تا با ترجمه و تلخیص چارچوب فوق، نشریه آموزشی "راهنمای شناخت و ارزیابی سیستم کنترل داخلی (در سطح سازمان)" را تهیه نماید.

این راهنما با همکاری آقایان دکتر حسین کثیری، ستار شکری و سرکار خانم فاطمه احمدلو تهیه شده است که بدینوسیله از ایشان تشکر و قدردانی می‌شود. ضمناً، مؤسسه ترجمه کامل چارچوب فوق را در دستور کار دارد.

این مؤسسه امیدوار است با انتشار این راهنمای آموزشی، گامی ولو اندک، در جهت استقرار نظام کنترل داخلی مطلوب در سازمان‌ها، در راستای بالایی سازمانی و بهبود عملیات آن‌ها و استفاده هرچه بیشتر از خدمات حسابرسی فراهم کرده باشد. اظهارنظرهای سازنده همه همکاران، مدیران، حسابداران، حسابرسان، استادان و محققان همواره راهگشای ما در ارائه بهتر اینگونه خدمات خواهد بود.

مؤسسه حسابرسی هوشیار ممیز

واحد آموزش و تحقیقات

فهرست

عنوان	صفحه
(۱) مقدمه	۱
(۲) اجزای چارچوب یکپارچه کنترل داخلی	۳
(۲-۱) تعریف کنترل داخلی	۳
(۲-۲) اهداف کنترل داخلی	۳
(۲-۳) اجزای کنترل داخلی	۴
(۲-۳-۱) ارتباط بین اهداف و اجزای کنترل داخلی	۶
(۲-۴) اصول مرتبط با اجزای کنترل داخلی	۶
(۲-۴-۱) اصول مرتبط با جزء محیط کنترلی	۷
(۲-۴-۲) اصول مرتبط با جزء ارزیابی ریسک	۷
(۲-۴-۳) اصول مرتبط با جزء فعالیتهای کنترلی	۷
(۲-۴-۴) اصول مرتبط با جزء اطلاعات و ارتباطات	۸
(۲-۴-۵) اصول مرتبط با جزء فعالیتهای نظارتی	۸
(۲-۵) نقاط قابل تمرکز	۸
(۲-۶) رویکردها و مثالها	۹
(۲-۶-۱) جدول اجزاء، اصول، رویکردها و نقاط قابل تمرکز کنترل داخلی	۱۰
(۲-۶-۲) تشریح رویکردها و مثالهای مربوط به کنترل داخلی	۲۸
(۲-۷) ابزارهای توضیحی ارزیابی اثربخشی سیستم کنترل داخلی	۳۲
(۲-۷-۱) الگوها (فرمها)	۳۳
(۲-۷-۲) سناریوها	۳۴
(۲-۷-۳) طبقه‌بندی نارسائیهای کنترل داخلی	۳۴
(۳) نحوه ارزیابی اثربخشی سیستم کنترل داخلی	۳۶
(۴) الگوهای (فرمهای) نمونه ارزیابی اثربخشی سیستم کنترل داخلی	۳۹
(۵) نمونه سناریوهای ارزیابی اثربخشی سیستم کنترل داخلی	۵۴
(۵-۱) تشریح سناریوی C	۵۴
(۵-۲) تشریح سناریوی B	۶۴
(۶) هشت گام اجرایی برای پیاده‌سازی چارچوب به‌روزشده COSO-۲۰۱۳	۷۲
پیوست ۱- نمونه چک لیست ارزیابی اثربخشی سیستم کنترل داخلی	۷۵
بر اساس کنترل داخلی- چارچوب یکپارچه به‌روزشده COSO-۲۰۱۳	۷۵
پیوست ۲- نمونه پرسشنامه ارزیابی سیستم کنترل داخلی	۹۳
بر اساس کنترل داخلی- چارچوب یکپارچه COSO-۱۹۹۲	۹۳