کوزو در گذر سالها

محمد جواد صفار
فرهود صابری سرابی

مقدمه

مفهوم ساختار کنترلهای داخلی و ویژگی‌های آن از مفاهیمی است که در یک دهه اخیر به‌شکل ویژه‌ای مورد توجه مدیران، سرمایه‌گذاران، مقام‌های دولتی و بسیاری از اشخاص حاضر در محیط تجاری قرار گرفته است. شاید اصلی‌ترین دلیل این امر را بتوان نبود یا ضعف پاسخگویی، فرایند حسابرسی مستقل و دیگر ارکان و رویه‌های نظارتی و اطمینان‌بخش برای اطمینان‌بخشی به ذینفعانِ واحدهای تجاری و بنگاههای اقتصادی دانست. در این شرایط، بسیاری از معتبرترین و شناخته‌شده‌ترین نهادهای دانشگاهی و جوامع حرفه‌ای در صدد تدوین و انتشار مطالبی در این رابطه برآمدند.

چارچوبهای نظری منتشرشده‌ای همچون **کوزو** (COSO)، **کوبیت** (COBIT)، **کدبری** (CADBERY)، و ... حاصل این تلاشها بودند. در این میان، شاید چارچوب نظری کوزو از جایگاه ویژه‌ای برخوردار باشد. جامعیت و یکپارچگی مطالب، کاربردی بودن اصول و درک‌پذیری را می‌توان از ویژگی‌هایی به‌شمار آورد که باعث شد این سند نظری تا حد زیادی بین کاربران رایج شود و مورد پذیرش قرار گیرد. یکی دیگر از دلایل پذیرش عمومی سند پیشگفته را نیز می‌توان اعتبار و جایگاه والای کمیته سازمانهای حامی

کمیسیون **تردوی**(Treadway) به‌عنوان منتشرکننده آن دانست. کمیته مذکور تا به‌حال چندین نسخه یا به‌عبارتی ویراست در رابطه با سند یادشده منتشر ساخته که از این دست می‌توان به چارچوب نظری ساختار کنترلهای داخلی منتشرشده در سال ۱۹۹۲ به‌عنوان ویراست اول و نسخه منتشرشده در همین رابطه در سال ۲۰۱۳ به‌عنوان ویراست دوم اشاره کرد. بی‌شک این دو نسخه دارای تفاوتهایی می‌باشند؛ اما محتوای بیان‌شده در هر دوی آنها یکسان است. در همین راستا، شناخت و درک تفاوتها و شباهتهای این دونسخه از سند یادشده می‌تواند کمک شایانی به درک بیشتر ماهیت و محتوای آن کند.

در ادامه سعی شده است تا با مقایسه نسخه اول (انتشاریافته در سال ۱۹۹۲) و نسخه دوم (انتشاریافته در سال ۲۰۱۳) و تبیین اصلی‌ترین نقاط شباهت و تفاوت آنها، مروری مختصر بر این موارد داشته باشیم. شاید این امر بتواند در درک مسیر بهبود و تکوین این سند نظری و راهنمای عملی، مؤثر باشد.

چارچوب نظری کوزو سال ۲۰۱۳ تا حد زیادی با مبحث ساختار مدیریت ریسک بنگاه قرابت دارد

اصلی‌ترین شباهتهای نسخه انتشاریافته سال ۱۹۹۲ و نسخه منتشرشده سال ۲۰۱۳

۱- تعریف سیستم کنترلهای داخلی: در هر دو نسخه از سند کوزو، تعریف ارائه‌شده در رابطه با سیستم کنترلهای داخلی یکسان و به این شرح است:

"سیستم کنترلهای داخلی عبارت است از مجموعه‌ای از سیاستها، خط‌مشی‌ها، رویه‌ها و ... که به‌وسیله مدیریت و دیگر کارکنان به‌کارگرفته می‌شود تا از دستیابی سازمان به هدفهای از پیش تعیین‌شده اطمینان به‌دست آید."

از آنجایی که دستیابی به هدفها، مفهوم محوری این تعریف از سیستم کنترلهای داخلی به‌شمار می‌رود، انجام تغییر در نسخه جدید کوزو (انتشاریافته سال ۲۰۱۳) که مفاهیم بسیاری در حوزه‌های ریسک مطرح می‌سازد، لازم نبوده است؛ چراکه در عمل مفهوم ریسک نقطه مقابل دستیابی به هدفها به‌شمار می‌رود و از اینرو می‌توان ساختار کنترلهای داخلی را ابزاری مناسب به‌منظور مدیریت ریسکهای پیش‌رو به‌شمار آورد.

۲- هدفهای سیستم کنترلهای داخلی: مطابق با تعریف ارائه‌شده در نسخه اول (انتشاریافته سال ۱۹۹۲) سند کوزو، هدفهای اصلی سیستم کنترلهای داخلی به‌شرح ذیل تشریح گردیده است:

الف) کسب اطمینان از اثربخشی و کارایی عملیات بنگاه،

ب) کسب اطمینان از کیفیت و قابلیت اتکای گزارشهای مالی و عملیاتی، و

ج) کسب اطمینان از رعایت قوانین و مقررات حاکم بر عملیات شرکت.

هدفهای بیان‌شده در رابطه با ساختار کنترلهای داخلی در نسخه دوم سند کوزو (انتشاریافته در سال ۲۰۱۳) نیز به‌طور کامل مشابه هدفهایی است که در نسخه اول شاهد آن بوده‌ایم. این هدفها به‌نحوی تدوین شده که گستره وسیعی از عملیات سازمان را دربرگرفته و گذر زمان نقصانی در آن ایجاد نکرده است.

۳- اجزای تشکیل‌دهنده ساختار کنترلهای داخلی: در هر دو نسخه از چارچوب نظری کوزو،

سیستم کنترلهای داخلی جدای از سازمان و بنگاهی که در آن به‌کار گرفته می‌شود، دارای پنج عنصر اصلی به این شرح است:

الف) محیط کنترلی: عبارت است از استانداردها، هنجارها، فرایندها و ساختارهایی که زیربنای اصلی طراحی، استقرار و توسعه سیستم کنترلهای داخلی در شرکتها را فراهم می‌آورد. محیط کنترلی در حقیقت جو عمومی سازمان را تشکیل می‌دهد و به‌شکل کلی تعیین‌کننده رویکرد افراد درون سازمان نسبت به سیستم کنترلهای داخلی است.

ب) ارزیابی خطر (ریسک): ارزیابی ریسک که یکی از اجزای تشکیل‌دهنده ساختار کنترلهای داخلی به‌شمار می‌رود، شامل فرایند شناسایی و ارزیابی ریسکهای پیش روی سازمان است.

ج) فعالیتهای کنترلی: فعالیتهای کنترلی عبارت است از رویه‌ها، خط‌مشی‌ها و سیاست‌هایی که در حوزه‌های عملیاتی سازمان طراحی و مستقر گردیده و هدف از طراحی و استقرار آنها کاهش ریسکهای پیش‌روی سازمان به‌منظور کسب اطمینان از دستیابی به هدفهای از پیش تعیین‌شده است.

د) اطلاعات و ارتباطات: در حقیقت این عنصر عبارت است از وجود اطلاعات کامل، دقیق و قابل اتکا و نیز وجود مجاری ارتباطی که اطلاعات موجود را در زمان مناسب و به میزان مناسب در اختیار کارکنان سازمان و در راستای ایفای مناسب مسئولیتهای سازمانی قرار دهد.

ه) نظارت: انجام ارزیابی مستمر از کیفیت و اثربخشی هریک از اجزای ساختار کنترلهای داخلی و به‌خصوص فعالیتهای کنترلی نیز یکی دیگر از عناصر ساختار کنترلهای داخلی به‌شمار می‌رود. در حقیقت، وجود سیستمهای نظارتی مطلوب یکی از راهکارهایی است که می‌تواند اثربخشی مستمر سیستم کنترلهای داخلی را تا حد چشمگیری تضمین کند.

در حقیقت، نگاه ریزبینانه و مبتنی بر واقعیت کمیته سازمانهای حامی کمیسیون تردوی به فضای تجاری و کسب‌وکار، باعث شد تا اجزای تشکیل‌دهنده سیستم یادشده آنچنان جامع و یکپارچه تدوین و تعریف شود که پس از گذشت ۲۲ سال از انتشار اولین نسخه سند کوزو، هنوز نیازی به تعدیل و اصلاح این مفاهیم کلیدی حس نشده است و این امر نشان از پایه‌های نظری قوی و مستحکم چارچوب نظری سیستم کنترلهای داخلی منتشرشده ازسوی کوزو دارد.

۴- نقش قضاوت در رابطه با ساختار کنترلهای داخلی: یکی از مسائل مهم و مورد تأکید در هر دو نسخه کوزو، تأکید بر اعمال قضاوت حرفه‌ای در رابطه با طراحی، استقرار، عملیات و ارزیابی کنترلهای داخلی است. در حقیقت در سند یادشده سعی شده است تا با تبیین اصول بنیادی مرتبط با سیستم کنترلهای داخلی و سپس مطرح نمودن قضاوت حرفه‌ای در رابطه با مسائلی همچون طراحی، استقرار، عملیات و ارزیابی کنترلهای داخلی، چارچوبی انعطاف‌پذیر در رابطه با ساختار یادشده در درون واحدهای تجاری و بنگاههای اقتصادی فراهم آید. بی‌شک انعطاف‌پذیری سند پیشگفته نقش به‌سزایی را در پذیرش عمومی آن توسط واحدهای تجاری و بنگاههای اقتصادی ایفا نموده است.

بدون تغییر ماندن مسائل کلیدی در رابطه با ساختار کنترلهای داخلی در چارچوب نظری کوزو مطابق با مطالب پیش‌گفته، نشان‌دهنده آن است که تلاشها و مطالعه‌های پایه‌ای و پشتوانه‌ای سند کوزو از استحکام، روایی و پایایی بسیار مطلوبی برخوردار بوده است؛ اما کاملترین و باکیفیت‌ترین مطالعه‌ها و پژوهشهای علمی انجام‌شده نیز در بعضی اوقات دارای تفاوتهایی فاحش با واقعیت‌های عینی است.

از اینرو پس از گذشت ۲۲ سال از انتشار اولین نسخه چارچوب نظری کوزو و با در نظر گرفتن تغییرها و پیشرفتهای درخور توجه حاصل‌شده در زمینه‌های مختلف از جمله در مفاهیم مرتبط با نظام راهبری بنگاه، کمیته سازمانهای حامی کمیسیون تردوی با همکاری مؤسسه معتبر **پروتی‌ویتی**[۱] (Protiviti)، اقدام به انتشار نسخه‌ای بازنگری‌شده از سند یادشده در سپتامبر سال ۲۰۱۳ کرد. در ادامه سعی می‌شود اصلی‌ترین تفاوتهای موجود در چارچوب نظری منتشرشده کوزو در سالهای ۱۹۹۲ و ۲۰۱۳ تعیین و به‌شکل کوتاه اشاره شود.

۱- تشریح هر یک از اجزای سیستم کنترلهای داخلی در قالب ۱۷ اصل تفصیلی: شاید اصلی‌ترین تفاوت موجود بین چارچوب نظری کوزوی سال ۱۹۹۲ با سند مذکور در سال ۲۰۱۳، مطرح ساختن ۱۷ اصل کلیدی در رابطه با اجزای تشکیل‌دهنده

جدول ۱- اصول بنیادی اجزای سیستم کنترل داخلی

ردیف	اجزا	اصول بنیادی
۱	محیط کنترلی	۱ - سازمان به ارزشهای اخلاقی و درستکاری متعهد است.
		۲ - هیئت‌مدیره به‌شکل مستقل از مدیریت عمل می‌کند و بر ایجاد و عملکرد ساختار کنترلهای داخلی نظارت می‌نماید.
		۳- مدیریت با نظارت هیئت‌مدیره، نحوه گزارشگری، تعریف و تفویض مسئولیتها و ... را طراحی و مستقر می‌سازد.
		۴- سازمان نسبت به جذب، ارتقا و حفظ کارکنان با صلاحیت و شایسته متعهد است.
		۵- سازمان پس از تعریف مسئولیت افراد در قبال سیستم کنترلهای داخلی، آنها را در مقابل این موضوع پاسخگو می‌داند.
۲	ارزیابی ریسک	۶- سازمان هدفهای خود را به‌شکل شفاف و روشن تبیین می‌کند تا زمینه شناسایی و ارزیابی ریسکهای تهدیدکننده عملیات خود فراهم آید.
		۷- سازمان پس از شناسایی و ارزیابی ریسکهای تهدیدکننده عملیات خود، آنها را به‌منظور حصول اطمینان از دستیابی به هدفهای از پیش تعیین‌شده تحلیل می‌کند.
		۸- سازمان در جهت حصول اطمینان از دستیابی به هدفهای از پیش تعیین‌شده، ریسک بروز بالقوه تقلب را در نظر خواهد گرفت.
		۹- سازمان تغییر و تحولهایی را که می‌تواند تأثیر چشمگیری بر سیستم کنترلهای داخلی بگذارد، شناسایی و اثر آنها را ارزیابی می‌کند.
۳	فعالیتهای کنترلی	۱۰- سازمان فعالیتهایی را که می‌تواند در جهت کاهش ریسکهای تهدیدکننده عملیات سازمان مؤثر باشد، شناسایی می‌کند و گسترش می‌دهد.
		۱۱- سازمان به‌منظور حصول اطمینان از دستیابی به هدفهای خود، کنترلهای عمومی حاکم بر فضای فناوری اطلاعات را گسترش می‌دهد.
		۱۲- سازمان از طریق تدوین و ابلاغ خط‌مشی‌هایی که گویای وضعیت مورد انتظار است، فعالیتهای کنترلی را گسترش خواهد داد.
۴	اطلاعات و ارتباطات	۱۳- سازمان اطلاعات کیفی و مربوط به پشتیبانی و گسترش کارکرد سیستم کنترلهای داخلی را تهیه و گردآوردی می‌کند.
		۱۴- سازمان ارتباطهای اثربخشی را به‌منظور پشتیبانی و گسترش کارکرد سیستم کنترلهای داخلی، تدوین و مستقر می‌سازد.
		۱۵- سازمان موضوعهای بااهمیتی که بر نقش و کارکرد ساختار کنترلهای داخلی اثرگذار است را به استفاده‌کنندگان و اشخاص برون‌سازمانی اطلاع‌رسانی می‌نماید.
۵	نظارت	۱۶- سازمان رویه‌هایی را که بر اثربخشی طراحی و عملکرد ساختار کنترلهای داخلی نظارت می‌کند، شناسایی کرده و توسعه می‌دهد.
		۱۷- سازمان نارساییهای ساختار کنترلهای داخلی را به‌شکلی بهنگام ارزیابی و به اشخاصی که مسئول اعمال اقدامهای اصلاحی هستند، شامل مدیریت و هیئت‌مدیره (هر کدام مناسب‌تر است)، اطلاع‌رسانی می‌نماید.

ساختار کنترلهای داخلی است. در سند انتشاریافته کوزو در سال ۲۰۱۳ افزون‌بر مطرح ساختن ۵ عنصر تشکیل‌دهنده ساختار کنترلهای داخلی و تعریف هریک، ۱۷ اصل بنیادی در رابطه با این اجزا معرفی شد که علاوه بر تبیین دقیقتر گستره آنها، شرایط را به‌منظور بهبود و ارتقای هریک از اجزای مذکور فراهم می‌آورد. در **جدول ۱** اصول مطرح‌شده و ارتباط آنها با هریک از اجزای تشکیل‌دهنده ساختار کنترلهای داخلی به‌شکل اجمالی تشریح گردیده است.

اصلی‌ترین تفاوت بین دو چارچوب مطرح ساختن ۱۷ اصل کلیدی در رابطه با اجزای تشکیل‌دهنده ساختار کنترلهای داخلی است

۲- توجه به فضای فناوری اطلاعات: یکی دیگر از تفاوتهای درخور توجه کوزوی سال ۲۰۱۳ نسبت به سند انتشاریافته در سال ۱۹۹۲، توجه و تأکید بر فضای فناوری اطلاعات و کنترلهای داخلی مرتبط با این حوزه است. شدت گرفتن نیاز به بهره‌گیری از فناوری اطلاعات در فضای تجاری و رواج یافتن فناوریهای مربوط، از اصلی‌ترین دلایل تغییر مطرح‌شده در چارچوب نظری کوزو به‌شمار می‌رود. در کل شاید بتوان مطالب مطرح‌شده در ویراست سال ۲۰۱۳ چارچوب نظری کوزو در رابطه با فضای فناوری اطلاعات را تا حد درخور توجهی برگرفته از اصول و رویه‌های مطرح‌شده در چارچوب نظری کوبیت دانست. تأکید بر کنترلهای داخلی حاکم بر فضای فناوری اطلاعات در سند کوزوی منتشرشده سال ۲۰۱۳ را می‌توان شامل مجموعه‌ای از رهنمودها در رابطه با رویه‌ها و اصول کنترلی حاکم بر فضای فناوری اطلاعات دانست.

۳- تأکید بر مسئله ریسک و به‌ویژه ریسک تقلب: یکی دیگر از تغییرهای رویکردی سند کوزوی سال ۲۰۱۳ نسبت به سند انتشاریافته قبلی را می‌توان به دیدگاه خاص ویراست جدید نسبت به مفهومی به‌نام ریسک دانست. در این سند، سیستم کنترلهای داخلی به‌شکل عمده‌ای در جهت شناسایی و کنترل ریسکهای بااهمیت موجود در فضای عملیات سازمانها طراحی و مستقر می‌شود. از این منظر، چارچوب نظری کوزو ۲۰۱۳ تا حد زیادی با مبحث ساختار **مدیریت ریسک بنگاه** (ERM) قرابت داشته و در عمل مبنای طراحی و استقرار آن را فراهم می‌آورد. اما در این میان تأکید اصلی سند مذکور بر ریسک تقلب و یا خطر رخ دادن فعالیتهای فریبکارانه و متقلبانه طی عملیات شرکت است. شاید بتوان این شرایط را واکنشی معقول به رخ دادن رسوایی‌های مالی همچون انرون، ورلدکام، پارمالات و نظایر آنها دانست. این شرایط باعث شد مراحلی همچون ارزیابی ریسک به مراحل فرایند حسابرسی داخلی اضافه و رویکردی با عنوان «حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک» در این حوزه مطرح شود.

موارد یادشده از اصلی‌ترین تفاوتها و شباهتهای چارچوب یکپارچه سیستم کنترلهای داخلی منتشرشده از سوی کمیته سازمانهای حامی کمیسیون تردوی به‌شمار می‌رود. امید است تشریح و درک این موارد بتواند در به‌کارگیری و استفاده از سند مذکور در جهت طراحی و استقرار ساختار کنترلهای داخلی اثربخش در شرکتها و سپس ارزیابی مطلوب آنها، مؤثر واقع گردد.

پانوشت:

۱- مؤسسه **پروتی‌ویتی** (Protiviti) یکی از بزرگترین مؤسسه‌های مشاوره‌ای در حوزه‌های راهبری شرکتی و حسابرسی داخلی در دنیا به‌شمار می‌رود.

منابع:

• Beswick P., **Remarks at the 32nd Annual SEC and Financial Reporting Institute Conference**, U.S. Securities and Exchange Commission, May 2013

• Executive Summary, **Internal Control – Integrated Framework**, coso.org, 2013

• McNally J.S., **The 2013 COSO Framework & SOX Compliance: One Approach to an Effective Transition**, Strategic Finance, June 2013