

الگوی CC/CCER: چارچوب نظام‌مند مستندسازی یافته‌های حسابرسی داخلی



محمد غواصی
معاون اجرایی

حسابرسان داخلی در اغلب موارد، شرایط موجود را با هدف تعیین مطابقت آن با انتظار/معیارها مورد بررسی قرار می‌دهند. عملکرد مورد انتظار بر اساس خط‌مشی‌ها، دستورالعمل‌ها و رویه‌های شرکت، قوانین، مقررات، استانداردها، قرارداد ارائه‌ی خدمات و رهنمودهای مشابه تعیین می‌شوند.

حسابرسان داخلی باید اطلاعات مربوط را با نتایج کار انجام شده قابل دفاع، مستندسازی کنند. بنابراین، حسابرسان داخلی هنگام مشاهده مغایرت بین «وضعیت موجود» و «وضعیت مطلوب»، آن را به‌عنوان «یافته» ارائه می‌کنند. یافته‌ها، جزئیات عدم رعایت و انحراف از معیارها و استانداردها را ارائه و نتایج اجرای رویه‌های انجام‌شده توسط حسابرسان را مشخص می‌کنند. هنگامی که شرایط طبق معیارها باشد، حسابرسان در

در اطلاع‌رسانی خود به دیگران نشان می‌دهند که عملکرد، رضایت بخش بوده است هنگام تهیه یافته‌ها بهتر است از چارچوب نظام‌مندی پیروی شود. الگوی CC/CCER، چارچوب نظام‌مند، قابل اتکا، ساده و در عین حال موثری را به‌منظور مستندسازی یافته‌ها فراهم می‌کند. حسابرسان داخلی با بهره‌گیری از این الگو می‌توانند واقعیت‌ها را سازمان‌دهی کرده و با آمادگی بالاتر و استدلال قانع‌کننده، مباحث را با مدیریت مطرح کنند تا توصیه‌ها و پیشنهادها آنان را بپذیرد

Criteria
معیارها

Condition
شرایط

Cause
علت

Effect
تأثیر

Recommendation
توصیه

- ۱. معیارها:** استانداردهای عملکرد یا مجموعه‌ای از انتظارات ذی‌نفعان مرتبط است. معیارها برای انجام ارزیابی‌ها یا رسیدگی‌ها مورد استفاده قرار گرفته و عملکرد مورد انتظار را در بر می‌گیرند.
هنگام انجام رسیدگی‌های مالی، معیارها شامل استانداردهای مالی و حسابداری مرتبط هستند که ثبت معاملات برای اهداف صورت‌های مالی را تجویز می‌کنند. علاوه بر این، معیارها می‌توانند از طریق انتظارات خارجی نظیر مفاد مندرج در قوانین و مقررات دولتی ایجاد شوند. برخی دیگر از معیارها مبتنی بر انتظارات داخلی نظیر خط‌مشی‌ها/دستورالعمل‌ها و رویه‌های سازمان در خصوص آیین رفتار کارکنان، چگونگی استفاده از منابع شرکت، رویه‌های تشریحی نحوه اجرای فعالیت‌های کنترلی یا فعالیت‌های عملیاتی در فرآیندها است. معیارها همچنین می‌توانند نظیر آنچه در قراردادها و مفاد قرارداد ارائه خدمات وجود دارد، ترکیبی (هم داخلی و هم خارجی) باشند.
حسابرسان داخلی می‌توانند از بیانیه مأموریت سازمان، ارزش‌های سازمانی و بهترین رویه‌های عملی نیز به‌مثابه مبنای بررسی‌های خود استفاده کنند. به عنوان مثال، اگر فرآیند مورد بررسی فاقد استانداردهای عملکرد زمان-چرخه باشد یا دستورالعمل‌های کاری وجود نداشته باشد، حسابرس می‌تواند به بیانیه ارزش شرکت مراجعه کند که براساس آن، ذی‌نفعان باید خدمات فوری دریافت کنند و سازمان باید با واکنش سریع به پرسش‌ها و درخواست‌های مشتری، از تصویر خود حفاظت کند. بنابراین، معیارها عبارت از «آن چیزی است که باید وجود داشته باشد».
- ۲. شرایط:** به آنچه اشاره دارد که حسابرس در نتیجه به‌کارگیری رویه‌های حسابرسی خود پی می‌برد. شرایط، شواهد واقعی است که حسابرس داخلی در زمان بررسی خود به آن دست می‌یابد. رویه‌های حسابرسی داخلی شامل روش‌های جمع‌آوری شواهد تصدیقی، بررسی اسناد و مدارک، مشاهده شرایط کار و محرک‌ها و انجام محاسبه مجدد اعداد و ارقام با اهمیت است که در صورت لزوم، اجرا می‌شوند.
معیارها، «آنچه باید باشد» و شرایط، «آنچه که هست» را نشان می‌دهد. یافته‌ها نشانگر تفاوت بین معیارها و شرایط است. اگر آنچه که اتفاق افتاده، مطابق آن چیزی نیست که باید اتفاق بیافتد، این موضوع نشان دهنده نقص، عیب یا نقطه‌ضعفی است که گزارشگری را الزامی می‌کند.
- ۳. علت:** دلیل وجود شرایط است. علت شرح می‌دهد که چرا بین شرایط واقعی و شرایط مورد انتظار، اختلاف وجود دارد. حسابرسان داخلی باید به جست‌وجو

برای تعیین علت ریشه‌ای شرایط بپردازند. قصور در انجام این کار باعث می‌شود در کار حسابرِس، مشکلاتی به وجود آید و در انتهای پروژه، توصیه‌ها و پیشنهادها نامناسبی ارائه کند که راه‌حل‌های نامناسبی نیستند.

یافتن علت ریشه‌ای مسئله یا مشکل، اغلب کار آسانی نیست. در بسیاری از موارد، شاید فقط یک دلیل وجود نداشته باشد، بلکه عوامل مختلفی مشکل را به وجود آورده باشند. موضوع‌های فراوانی از این الگو پیروی می‌کنند و حسابرسان داخلی باید توجه داشته باشند که نباید علت ریشه‌ای را بدون تلاش‌های کافی برای یافتن آن توصیف کنند.

چالش دیگر برای یافتن علت ریشه‌ای، صرف وقت و تلاش زیاد توسط حسابرِس است. بسیاری از حسابرسان، برنامه‌های کاری بیش از حد جاه‌طلبانه‌ای تدوین می‌کنند و در تلاش‌اند تا بخش بسیار بزرگ انتخاب شده برای موضوع‌ها مورد بررسی را پوشش دهند و زمان کمی را به تجزیه و تحلیل عمیق یافته‌ها تخصیص می‌دهند. این امر برای حسابرسانی که خود را محدود به «بررسی سطحی و اجمالی موضوع‌ها، بدون صرف وقت کافی برای بررسی عمیق آن و درک مناسب علت‌ها، سبب‌ها، تأثیرها و پیامدهای مشکلات شناسایی شده» می‌کنند، شرایط دشواری را به وجود می‌آورد.

بعضی از ابزارها می‌توانند به حسابرسان برای یافتن علت‌های ریشه‌ای مسائل کمک کند. این ابزارها عبارتند از:

- **چراهای پنج‌گانه:** سوال کنید «چرا؟» تا این که علت ریشه‌ای موضوع را بیابید.

- **نمودار علت و معلولی یا نمودار استخوان ماهی:** نموداری را ترسیم کنید که به وضوح همه عوامل احتمالی ایجاد موضوع را نشان دهد تا ببینیم مسئله از

کجا می‌تواند شروع شود.

- **تجزیه کردن:** شرایط را به قسمت‌های کوچکتر تجزیه کنید تا شناخت بهتری از تصویرهای بزرگتر به دست آید. این کار می‌تواند مستلزم تجزیه و تحلیل

داده‌ها نیز باشد.

۴. **تأثیر:** به پیامدهای ناشی از شرایط شناسایی شده/مسئله اطلاق می‌شود. تأثیر به ریسک یا در معرض قرار گرفتن سازمان، برنامه و فرآیند به دلیل عدم مطابقت شرایط با معیارها مرتبط است. یکی از رویکردهای مفید برای مستندسازی مناسب تأثیر و حصول اطمینان از انعکاس مناسب یافته در گزارش توسط حسابرِس این است که بپرسد: «آخرش که چه؟» چرا باید فردی درباره این شرایط دقت کند؟

اگر حسابرسان نتوانند پیامد یافته را توضیح دهد، به سختی می‌تواند حسابرسان شونده را درباره وجود مسئله نیازمند توجه و اصلاح، متقاعد کند. علاوه بر این، ناتوانی در بیان پیامد، اغلب نشانگر وراجی کردن حسابرسان و نه وجود مشکل واقعی است.

یافته‌های کم‌اهمیت به موضوع «پرداختن بیش از حد به جزئیات» اشاره دارد که از نظر صاحبکاران حسابرسان، خوشایند نخواهد بود. این موضوع زمانی اتفاق می‌افتد که حسابرسان «یافته‌ها با تاثیر و پیامد کم» را گزارش کند. این موضوع بلایی برای مدیریت ارشد و هیئت‌مدیره است که خوانندگان اصلی گزارش‌های حسابرسان هستند و اغلب به موضوع‌های با اهمیت می‌پردازند. در نتیجه، این پدیده به دلیل تمرکز بر روی موارد فرعی به جای موضوع‌های اساسی و با اهمیت نوعی حواس‌پرتی است که باعث ضربه به اعتبار حسابرسان خواهد شد.

برای حسابرسان بسیار مفید است که تا حد ممکن، تاثیر یافته‌ها را کمی کنند. این اقدام باعث می‌شود تا یافته‌ها، مشروعیت و متقاعدکنندگی بیشتری داشته باشند و به عنوان معیار مفیدی برای ارزش یافته‌ها به کار گرفته شوند.

۵. توصیه‌ها: اقدام با مجموعه اقداماتی هستند که در صورت پیاده‌سازی موفق موجب خنثی‌شدن علت، توقف تاثیر و بازگرداندن شرایط به وضعیت مطلوب (معیارها) می‌شوند. اثربخشی توصیه‌ها به این موضوع بستگی دارد که حسابرسان، جزئیات هر یک از اجرای الگوی CCCER را درک کند. با تشریح مناسب هر کدام از اجزا، یافته‌ها مشروع‌تر و متقاعدکننده‌تر خواهد شد؛ به نحوی که خواننده به همان نتیجه‌ای می‌رسد که حسابرسان براساس آن، نقاط ضعف را شناسایی کرده‌است. توصیه‌ها در مورد اصلاح مشکل باید مقرون به صرفه باشند. به عبارت دیگر، هزینه اصلاح نقاط ضعف نباید بیشتر از هزینه در معرض قرار گرفتن نواقص شناسایی شده یا زیان ناشی از آن باشد. همچنین برای حسابرسان مفید است تا اصول فرآیندهای موثر را در زمان ارائه توصیه‌ها در نظر بگیرد. به عنوان نمونه، «روش پوکا یوکه یا خطا ناپذیرسازی»، به گونه‌ای روی اشتباهات موجود در فرآیند یا فعالیت تمرکز می‌کند که دیگر عملیات نمی‌تواند نادرست اجرا شود.

ارائه یافته‌ها و توصیه‌های متقاعدکننده

حسابرسان داخلی باید به خاطر داشته باشند که هدف بررسی، تعیین این موضوع است که آیا شرایط برای دستیابی به اهداف کسب‌وکار مساعد هستند یا خیر. گزارش‌های حسابرسان، وضعیت شرایط را انتقال می‌دهند. اگر ساختار و رویه‌ها موثر باشند، گزارش‌ها چنین موضوع‌هایی را بیان می‌کنند. اگر شرایط این گونه

نباشد، نقش حسابرِس این است که نه تنها مسائل و مشکلات را در گزارش خود بیان کند، بلکه باید آن را به صورتی توسعه دهد که بهترین توصیه‌ها برای اقدامات اصلاحی را داشته باشد. گزارش باید شواهد کافی ارائه کند تا هیئت‌مدیره و مدیریت را متقاعد سازد که اقدامات لازم را انجام دهند. هدف از نوشتن توصیه‌ها نیز تحقق این موضوع است. به عبارت دیگر، توصیه‌ها، قسمت پایانی کار هستند.

توجه به نکات زیر خواننده را متقاعد می‌سازد که یک «مشکل واقعی نیازمند اصلاح» وجود دارد:

۱. **تا حد امکان، کمی کنید.** وقتی حسابرسان داخلی هنگام نگارش گزارش در ارائه اطلاعات پشتیبان استدلال‌ها، قصور می‌ورزند، خواننده کنجکاو و تمایل دانستن خود در مورد اینکه «آیا واقعا مسئله یا مشکل وجود دارد»، را از دست می‌دهد. حسابرِس باید تا حد ممکن، بزرگی مشکل را براساس مبالغ پولی، تعداد واحدها، درصد معاملات و تعداد افراد تحت تاثیر و مدت زمان وقوع مسئله به اطلاع خواننده برساند. داده‌های فراوان و قابل اتکا، خواننده را متوجه خواهد کرد که مسئله‌ای وجود دارد.

۲. **اطمینان حاصل کنید که یافته‌ها با اهمیت هستند.** از آنجا که مدیران ارشد سازمان به‌طور فزاینده‌ای با ریسک‌های پیچیده و آزاردهنده، مدیریت حجم قابل توجهی از معاملات و مبالغ پولی و محدودیت‌های زمانی همیشگی سروکار دارند، لذا نباید یافته‌های حسابرسی کم‌اهمیت و جزئی را دریافت کنند.

۳. **موازنه‌ی منفعت-هزینه را در نظر بگیرید.** هر فعالیت تجاری، ریسک دارد و رهبران سازمان‌ها آگاه هستند که انجام کسب‌وکار با هزینه‌هایی همراه است. این ریسک‌ها نمی‌تواند بیش‌ازحد باشد، زیرا در تضاد با اصل احتیاط و مسئولیت امانت‌داری برای محافظت از منافع ذی‌نفعان به‌خصوص مالکان قرار می‌گیرد. به خاطر داشته‌باشید که اگرچه هزینه‌ها می‌تواند پولی باشد، اما موقعیت قبلی یا شهرت نیز می‌تواند اثربخشی فعالیت‌های کنترلی را در آینده محدود سازد. حسابرسان داخلی با در نظر داشتن این موضوع باید به ارزیابی هزینه‌ها و منافع کمی و کیفی تلاش بپردازند تا از ارائه مسائل کم‌اهمیت یا مسائلی که اصلاح آن‌ها مقرون به صرفه نیستند، جلوگیری کنند.

۴. **از زبان مناسب استفاده کنید.** گزارش‌های حسابرسی داخلی مرسوم، طولانی و دارای زبان فنی و عناوین متعددی است و در آن از زبان پیچیده و غیرقابل درکی استفاده می‌شود که فهمیدن آن را برای برخی از خوانندگان سخت و دشوار می‌سازد. اکنون مشخص شده که این رویه، نامطلوب است. زیرا هدف گزارش، انتقال

شرایط برجسته پیرو انجام حسابرسی و متقاعد کردن مدیریت به انجام اقدامات اصلاحی ضروری است. حسابرسان داخلی باید بدانند خوانندگان آن‌ها چه کسانی هستند و از زبان مناسبی برای مخاطبان خود استفاده کنند. اگرچه بعضی از خوانندگان شاید با عناوین و زبان به کار رفته مانند نام سیستم‌ها، روش‌ها و مقررات آشنا باشند، اما با برخی دیگر آشنا نیستند. در نتیجه، ارائه موضوع‌ها باید به زبان ساده بیان شود.



۵. از قالب خوانا و جذاب برای گزارش استفاده کنید. قالب‌های گزارش‌های حسابرسی تغییر کرده‌است و بسیاری از سازمان‌ها اکنون از گزارش‌های یک تا سه صفحه‌ای استفاده می‌کنند. از آنجا که دریافت‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی اغلب وقت زیادی در اختیار ندارند، در نتیجه آن‌ها نمی‌توانند گزارش‌های طولانی را مطالعه کنند. علاوه بر این، گزارش می‌تواند با ساده‌سازی و استفاده از رنگ، نشانه‌ها، نمودارها، طرح‌ها و جدول‌ها، ساده‌تر شده و با سرعت بیشتری مورد مطالعه قرار گیرد. مزیت دیگر این گزارش‌های ساده، کاهش مدت زمان صرف شده برای حسابرسان به منظور نگارش آن است.

۶. ترتیب اهمیت را رعایت کنید. حسابرسان داخلی باید به دقت تمام یافته‌های ارائه شده در گزارش را بررسی و اطمینان حاصل کنند که آیا مطالب مندرج در آن به ترتیب اهمیت ارائه شده است یا خیر. یافته‌های مهم‌تر باید ابتدا ارائه شود و مطالب کم‌اهمیت‌تر در ادامه آن قرار گیرد. «یافته‌ها را از بااهمیت‌ترین به کم‌اهمیت‌ترین مرتب کن؛ زیرا اگر خواننده وقت کم آورد و نتوانست گزارش را به‌طور کامل مطالعه کند، شما می‌دانید که او دست‌کم، مهم‌ترین نکات را خوانده است».

۷. یافته‌ها را فشرده کنید. گزارش‌های حسابرسی باید کوتاه‌تر شود. یکی از راه‌های انجام این کار، فشرده‌سازی یافته‌هاست. به عبارت دیگر، برخی از یافته‌ها باید تلفیق شوند تا در مجموع تعداد آن‌ها کمتر شود. این اقدامات باعث حذف یافته‌ها نمی‌شود، بلکه آن‌ها را گروه‌بندی می‌کند. در حقیقت، گاهی اوقات، آنچه که

فکر می‌کنیم یک یافته است، در واقع علامتی از یافته دیگری قلمداد می‌شود. لذا فشرده‌سازی آن‌ها باعث می‌شود که مسئله واقعی ارائه شود، یافته‌های قبلی به صورت نمونه‌ای از موضوع بزرگتر بیاید و توصیه‌ها، علت‌های ریشه‌ای مسئله را بیان کند. یک راه برای انجام این کار، استفاده از نمودار وابستگی است.

۸. بیش از حد طولانی نباشد. مشاهده‌های مربوط به طولانی بودن گزارش حسابرسی، بعضی اوقات نشان می‌دهد که خود یافته‌های گزارش، طولانی هستند. یافته‌ها باید بدون از بین بردن جزئیات ضروری، گویا باشند. حسابرسان داخلی باید علاوه بر عدم ارائه جزئیات اضافی در خصوص موضوع‌ها به عدم ارائه جزئیات غیرضروری نیز دقت داشته باشند.

۹. از لحن مناسب استفاده شود. برخی از حسابرسان داخلی فراموش می‌کنند که هدف اکثر گزارش‌های حسابرسی، «متقاعد کردن خوانندگان برای انجام اقدامات اصلاحی است» نه اینکه به افراد اتهام بزنند یا با آنان به‌گونه‌ای رفتار کنند که قصور آنان باعث شده‌است که انتظارات عملکرد برآورد نشود. به جز در مورد گزارش‌هایی که شرایط فاحش و خفت-آوری را تشریح می‌کنند، آهنگ و نوای گزارش باید متناسب با شدت مسائل و مشکلات باشد و تعادلی بین ماهیت و اهمیت مسئله با آهنگ و نوای آن برقرار کند. به‌طور کلی، بهترین کار این است که گزارش سازنده (سودمند)، مثبت و واقعی باشد و هر نظری درباره یک موضوع به شیوه منطقی بیان شود. این کار همچنین مستلزم اجتناب از اظهارات منفی اضافی می‌شود.