

حسابرسی فرهنگ سازمانی

مروری بر رهنمود انجمن حسابرسان داخلی (The IIA)

ترجمه:



شاهرخ شهبازی

انجمن حسابرسان داخلی (The IIA) اواخر ۲۰۱۹، رهنمود اجرایی «فرهنگ حسابرسی»^۱ را منتشر کرد. این رهنمود دربرگیرنده‌ی توضیحات و توصیه‌هایی درباره‌ی موضوعات بااهمیت و مراحل انجام حسابرسی فرهنگ سازمانی برای حسابرسان داخلی است. این نوشتار، ترجمه و خلاصه‌ای از مهم‌ترین مباحث مطرح شده در این رهنمود با رعایت جامعیت عناوین آن است. متن کامل ترجمه این رهنمود نیز به قلم نگارنده به همراه پیوست‌های آن از سوی انجمن حسابداران خبره ایران منتشر شده است و در وبگاه انجمن به این نشانی در دسترس علاقه‌مندان است <https://iica.ir/files/iica/Publication/Auditing-Culture-fa.pdf>

مقدمه

فرهنگ هر سازمان شکل‌دهنده‌ی چگونگی انجام کسب‌وکار و روش‌های پیاده‌سازی راهبردها در آن سازمان است. همه‌ی سازمان‌ها به‌نوعی دارای فرهنگ هستند؛ حال آن که چنین فرهنگی می‌تواند آگاهانه یا به‌صورت خود-به-خود شکل گرفته باشد. فرهنگ سازمانی ضعیف در صنایع مختلف به‌عنوان علت اصلی بسیاری از مسائل شناخته‌شده است. در واکنش به این موضوع، توجه ذی‌نفعان کلیدی کسب‌وکارها شامل اعضای هیئت‌مدیره و قانون‌ضابطه‌گذاران که دارای وظایف نظارتی بر محیط کنترلی هستند، به نقش فرهنگ سازمانی و اقدامات برگرفته از آن در شکل‌دهی به سازوکارهای مدیریت ریسک جلب شده است. کمک به حصول اطمینان از کفایت و اثربخشی محیط کنترلی یکی از وظایف اصلی حسابرسان داخلی است. از سویی، محیط کنترلی خود تحت تاثیر فرهنگ سازمانی، رفتار کارکنان، و تفسیرهای آنان از ارزش‌های وابسته به آن فرهنگ قرار دارد. ولی ادای چنین وظیفه‌ای برای حسابرسان داخلی دشوار است؛ چرا که خود جزئی از کارکنان سازمان و تحت تاثیر فرهنگ آن هستند.

ارائه‌ی تعریفی جامع از فرهنگ دشوار است؛ برای

اهداف این رهنمود، فرهنگ سازمانی و رفتارهایی که در قالب آن شکل می‌گیرند به این‌صورت تعریف شده است: "فرهنگ نماینده‌ی نظام باورها، ارزش‌ها، هنجارها، و ترجیحات غیرقابل مشاهده‌ی افرادی است که سازمان به‌واسطه‌ی حضور آنان تشکیل می‌شود. از سویی، رفتار بیان‌گر جنبه‌های مشهود و ملموس فرهنگ است که به‌واسطه‌ی اعمال، اقدامات، و تصمیم‌های اشخاص بروز می‌یابد."

حسابرسان داخلی باید تناسب فرهنگ سازمانی و اثربخشی فعالیت‌های مدیریت ریسک را به‌صورت منظم بررسی و گزارش کنند. حتی در صورت عدم انتشار و ارائه‌ی رهنمودهای حرفه‌ای توسط نهادهای قانون‌ضابطه‌گذار، حسابرسان داخلی می‌توانند از طریق ارزیابی بی‌طرفانه‌ی فرهنگ سازمان و گزارش نتایج حاصل از آن، به فعالیت‌های مدیریت ریسک کمک کنند و ارزش افزوده بیافرینند. مطابق استاندارد ۲۱۱۰ با عنوان «راهبری»، انجام چنین پروژه‌هایی هم‌راستا با مأموریت حسابرسان داخلی است. رهنمود حاضر، حسابرسان داخلی را در کسب آگاهی نسبت به ریسک‌های مرتبط با فرهنگ سازمانی یاری می‌کند و در آن چگونگی تاثیر مدیریت اثربخش این ریسک‌ها بر پشتیبانی از استقرار محیط کنترلی موفق و ایجاد سازوکار ارزیابی فرهنگ سازمانی را تشریح شده است.

اهمیت تجاری فرهنگ: ریسک‌ها و فرصت‌ها

فرهنگ و رفتار دارای اهمیت تجاری است. زیرا در زمره‌ی مولفه‌های محیط کنترلی طبقه‌بندی می‌شوند و زیربنای دیگر لایه‌های کنترلی را شکل می‌دهند. اگر فرهنگ سازمانی به اصطلاح "سمی" باشد، اثربخشی همه‌ی لایه‌های کنترلی تحت تاثیر قرار می‌گیرد. یکی از مولفه‌های مهم در بحث درباره‌ی فرهنگ سازمانی "محیط اخلاقی راس سازمان"^۲ است. کارکنان با جایگاه مدیریتی یا توان تصمیم‌گیری، به‌صورت عمد یا غیرعمد، فرهنگی را در بین همکاران خود ایجاد می‌کنند که از طریق عملیات روزمره، بر کلان‌فرهنگ سازمان تاثیر می‌گذارد. با این وجود، بسیاری از رهبران از اهمیت نقش خود در ایجاد و شکل‌دهی فرهنگ سازمان بی‌اطلاع هستند. بنابراین، کارکنان شاید دچار

سردرگمی شوند، انگیزه‌ی خود را از دست دهند، یا فرصتی برای سو استفاده بیابند. نتایج مطالعات گسترده درباره علل شکست سازمان‌ها در دهه‌های اخیر نشان از نقش بااهمیت مولفه‌های موجد ریسک کلیدی متاثر از فرهنگ سازمانی دارد. برخی از این مولفه‌ها عبارتند از:

- انتظارات نامعقول درباره مهلت زمانی انجام و تحویل کار/پروژه‌ها، سودآوری، یا سطح کارایی.
- عدم دانش کافی کارکنان درباره اقدامات ضروری برای مدیریت ریسک‌های کلیدی و تاثیرات بالقوه‌ی این ریسک‌ها.
- وجود محیط بدگمانی و عدم اعتماد به حسابرسان و قانون/ضابطه‌گذاران.
- طرز فکر متکبرانه (برای مثال، استفاده از عباراتی مانند "این رویداد هرگز اتفاق نخواهد افتاد").
- فقدان پاسخ‌گویی، به‌ویژه در سطوح بالای سازمان.

برای نمونه، در شرایطی که کارکنان در محیطی سرشار از ترس و سرزنش، به دلیل اشتباهات‌شان جریمه می‌شوند، مدیران کنترل‌های داخلی را به‌صورت نظام‌مند نادیده می‌گیرند، و چالش‌های کاری باعث دل‌سردی کارکنان می‌شوند، رفتارهای ناصحیح می‌توانند تا بدان حد فرصت بروز یابند که به هنجارهای فرهنگی سازمان بدل شوند. در مقابل، فرهنگ سازمانی مثبت، تصدیق‌گر، و باز در برخورد با مسائل، سازمان را در دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده یاری می‌دهد. زیرا این امر باعث ایجاد محیط کار لذت‌بخش، افزایش بهره‌وری، و بهبود عمومی عملکرد می‌شود و سازمان را در آستانه ریسک‌های کمتری قرار می‌دهد. سازمان‌ها با فرهنگ سازمانی سالم و سازنده دارای ویژگی‌های مشترکی هستند که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- محیط اخلاقی مثبت و سازنده در راس سازمان: مدیران اجرایی و اعضای هیئت‌مدیره همکاری موثری در جهت تعریف ارزش‌های اخلاقی سازمان دارند و فعالانه بر رعایت و

- شکل‌دهی به مصادیق تأکید می‌کنند.
- اطلاع‌رسانی و ارتباطات شفاف: مدیریت از طریق اطلاع‌رسانی شفاف انتظارات در سطح سازمان، فرهنگ و ارزش‌ها را تقویت می‌کند. در این مسیر، روش‌هایی مانند اطلاع‌رسانی رسمی، تعاملات روزانه، و برگزاری مستمر جلسات مورد استفاده قرار می‌گیرند.
- گفت‌وگوهای باز: مدیریت به‌صورت فعالانه کارکنان را گرد هم می‌آورد و به بازخوردها و نظرات آنان گوش می‌دهد.
- مشارکت کارکنان: همه کارکنان در فرآیند هدف‌گذاری و تدوین راهبردهای سازمان مشارکت دارند.
- پاداش‌های هم‌راستا با ارزش‌های بنیادین: جبران خدمات کارکنان، پرداخت‌های موردی، ارتقای شغلی، و مدیریت استعداد‌های سازمان باید با درک شفاف ارزش‌های بنیادین سازمان و سطح ریسک قابل پذیرش صورت گیرد.

نقش حسابرسی داخلی

برخی از نهادهای قانون/ضابطه‌گذار، به‌ویژه در صنعت خدمات مالی، در تشریح انتظارات خود از حسابرسان داخلی درباره‌ی ارزیابی ریسک فرهنگ سازمانی و مسائل مرتبط با آن رهنمودهایی را منتشر کرده‌اند. ولی از سویی دیگر، اغلب سازمان‌ها در صنایع مختلف در این حوزه تحت الزامات خاصی فعالیت نمی‌کنند. در واقع، این سازمان‌ها شاید حتی از وجود چنین ضوابطی آگاهی نیز نداشته باشند. باید به این نکته‌ی مهم توجه شود که مسئولیت اصلی مدیریت ریسک فرهنگ و رفتار سازمانی متوجه مدیریت اجرایی و اعضای هیئت‌مدیره است. حسابرسی داخلی در راستای ایفای این وظایف می‌تواند آنان را به واسطه‌ی اقدامات زیر یاری کند:

- شناسایی علل اصلی مسائل.
- ارزیابی ساختار راهبری مرتبط با فرهنگ و رفتار سازمانی.
- ارزیابی برنامه‌های سازمان درباره اطلاع‌رسانی ارزش‌ها، راهبردها، و اهداف.

- ارزیابی اثربخشی آموزش‌های مرتبط با فرهنگ سازمانی شامل آیین رفتار حرفه‌ای، اصول اخلاقی، و پیش‌گیری از آزار و اذیت فیزیکی/روانی.

حسابرسی که در پروژه‌ای با تمرکز بر فرهنگ سازمانی مشارکت دارد باید:

- با قواعد نانوشته‌ی سازمانی شامل هنجارها و نحوه‌ی تعاملات کارکنان در سطوح مختلف سازمان آشنا باشد.
- در موضوعاتی مانند زبان بدن و درک شرایط محیطی برای اطمینان از فهم درست نشانه‌های غیرکلامی مهارت کافی داشته باشد.
- به‌جای تکیه بر احساسات درباره‌ی افراد یا فرآیندهای مورد رسیدگی، بر حقایق عینی تمرکز کند.

در استاندارد ۱۱۰۰ با عنوان «استقلال و بی‌طرفی» ذکر شده است که «فعالیت حسابرسی داخلی باید مستقل باشد و حسابرسان داخلی باید کار خود را با بی‌طرفی انجام دهند.» در استاندارد ۱۱۲۰ و ذیل عنوان «بی‌طرفی فردی» بیان شده است که «حسابرسان داخلی باید ذهنیتی بی‌طرفانه و عاری از سوگیری داشته و از هرگونه تضاد منافع بپرهیزند.» برای مثال، حسابرسان داخلی که به نوعی در فرآیند توسعه و پیاده‌سازی هر برنامه‌ی مرتبطی حضور داشته‌اند، نباید در چنین پروژه‌هایی به‌کار گرفته شوند. در شرایط وجود محدودیت، استاندارد ۱۱۳۰ با عنوان «خدشه در استقلال یا بی‌طرفی»، حسابرسان داخلی را ملزم به افشای درست موارد و دلایل ناقض این ویژگی‌ها می‌کند؛ خواه این امر ظاهری یا واقعی باشد.

برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی

جمع‌آوری اطلاعات

مدیر حسابرسی داخلی یا سایر حسابرسان باید به‌عنوان عضو ناظر در جلسات سازمانی با موضوعات مرتبط با ارزش‌ها و برنامه‌ریزی‌های راهبردی حضور داشته باشند. حسابرسان حاضر در این

نمایه ۱. ریسک‌های استخدام و مولفه‌های فرهنگی موجد ریسک

طبقه‌بندی ریسک: راهبردی

ریسک‌های استخدام	مولفه‌های فرهنگی موجد ریسک
<ul style="list-style-type: none"> ■ محدودیت در اعطای ویزا و برنامه‌های مهاجرتی ■ شکست در شناسایی مهارت‌های مورد نیاز برای موقعیت‌های شغلی کلیدی یا تخصصی ■ راهبرد استخدام منفعلانه ■ عدم هم‌راستایی بین بخش‌های مختلف سازمان با راهبردها و اهداف واحد منابع انسانی ■ رقابت بین کارکنان خطوط تجاری مختلف 	<ul style="list-style-type: none"> ■ امتناع مدیریت (و در برخی موارد، هیئت‌مدیره) از پذیرش اطلاعات مغایر با دیدگاه آنان ■ اختلال در جریان اطلاعات درون سازمان به دلیل عدم انعطاف سلسله مراتب سازمانی ■ طرز تفکر متکبرانه

تعیین رویکرد مناسب، اهداف، و دامنه‌ی رسیدگی یاری خواهد کرد.

مثالی از حسابرسی فرآیند استخدام با توجه به مولفه‌های فرهنگی موجد ریسک (قسمت اول)

ارتباط بین ریسک و عامل فرهنگی موجد آن مانند رابطه‌ی تناظر ریسک و کنترل است. به عنوان نمونه، در نمایه ۱ نحوه‌ی رهگیری ریسک‌های فرآیند استخدام به مولفه‌های فرهنگی موجد آن نشان داده شده است. آن دسته از ریسک‌های فرآیند استخدام که از بین مولفه‌های موجد ریسک و بر اساس قضاوت حرفه‌ای حسابرسان داخلی نگرانی خاصی را به وجود آورده‌اند، در قالب پروژه‌ی حسابرسی داخلی قابل بررسی هستند. حتی اگر نمره‌ی نهایی «تاثیر» و «احتمال وقوع» آن‌ها منجر به طبقه‌بندی آنها در گروه ریسک‌های کلیدی نشود.

گام بعدی پس از شناسایی و اولویت‌بندی ریسک‌ها توسط حسابرسان داخلی، شناسایی کنترل‌ها در صورت وجود و طراحی آزمون‌های مربوط برای ارزیابی آن‌ها است. همه کاربرگ‌ها در این مرحله (شامل نقشه‌ی ریسک و ماتریس-های ریسک و کنترل) باید به‌خوبی مستند شوند. در نمایه ۱ مثال‌هایی از برقراری ارتباط بین ریسک‌های

سالانه‌ی حسابرسی) مورد توجه قرار گیرند.

ارزیابی ریسک

حسابرسان داخلی برای انجام پروژه‌های مرتبط با فرهنگ سازمانی می‌توانند نتایج ارزیابی ریسک مورد استفاده در تدوین برنامه‌ی سالانه‌ی حسابرسی را به کار گیرند. ریسک‌های شناسایی شده باید ابتدا به‌صورت کلی مورد بررسی قرار گیرند. سپس، حوزه‌هایی که با تعریف پروژه قصد تمرکز بر آن‌ها وجود دارد، به دقت شناسایی شوند. ریسک‌های مرتبط با فرهنگ سازمانی در هر بخشی از سازمان قابل شناسایی هستند. بنابراین، انجام ارزیابی ریسک به‌عنوان راهنمایی برای برنامه‌ریزی پروژه‌های حسابرسی داخلی از آن جهت ضروری است که می‌تواند بیشترین سودمندی را برای مدیریت و هیئت‌مدیره‌ی سازمان داشته باشد. حسابرسان داخلی در مرحله‌ی ارزیابی ریسک باید هرگونه گزارش یا نتایج پروژه‌های پیشین را با احتمال سودمندی اطلاعات مندرج در آن‌ها برای اجرای پروژه‌ی حسابرسی به‌دقت مورد تجزیه و تحلیل و بررسی قرار دهند. داده‌ها و مستندات به‌دست‌آمده در مرحله‌ی جمع‌آوری اطلاعات نیز می‌تواند حاوی اطلاعات سودمندی درباره ریسک‌ها و کنترل‌ها باشند. در نهایت، نتایج به‌دست‌آمده از ارزیابی ریسک، مدیران حسابرسی داخلی را در

جلسات باید اطلاعات و تصمیمات مرتبط و موثر بر فرهنگ سازمانی را به‌صورت فعال رصد کنند. زیرا این اطلاعات می‌تواند آنان را در شناسایی حوزه‌های در آستانه ریسک یاری دهد. حسابرسان داخلی در زمان کسب شناخت از مولفه‌های فرهنگی موضوع حسابرسی باید نتایج حاصل از ارزیابی‌های پیشین را نیز مدنظر قرار دهند. به‌علاوه، چرخه‌های فرآیندی و کنترل‌های ناظر بر آن‌ها، در کنار بررسی اطلاعات به‌دست‌آمده از مصاحبه با ذی‌نفعان مربوط باید مورد توجه قرار گیرد. حسابرسان داخلی برای شناسایی ریسک‌ها و کنترل‌های کلیدی باید درک درستی از فرآیند تدوین، تصویب، اطلاع‌رسانی، و نحوه‌ی بیان ارزش‌های سازمانی داشته باشند. چند نمونه از اسناد و مدارکی که می‌توانند در مرحله‌ی جمع‌آوری اطلاعات مورد توجه و بررسی قرار گیرند، عبارتند از:

- بیانیه‌ی ارزش‌ها.
- برنامه‌ی تجاری، اهداف، و راهبردها در سطوح فرآیندی، خطوط تجاری، و کلان سازمان.
- بیانیه سطح ریسک قابل پذیرش.
- ساختار سازمانی، چارچوب راهبری، و خطوط گزارشگری سازمان
- نتایج به‌دست‌آمده از آموزش‌ها و سنجش برنامه‌های آموزشی.
- بررسی اطلاعات و مستندات مصاحبه‌های خروج کارکنان.

توجه به ریسک‌های مرتبط با فرهنگ و رفتار سازمانی در برنامه‌ی حسابرسی

همان‌طور که در بخش اهمیت تجاری فرهنگ اشاره شد، مولفه‌های موجد ریسک می‌توانند سازمان را نسبت به رویدادهای نامطلوب مرتبط با فرهنگ آسیب‌پذیرتر کنند. به‌صورت بالقوه، هر عامل ریسک به‌تنهایی یا در مجموع می‌تواند احتمال دستیابی سازمان به اهداف از پیش تعیین‌شده را تحت تاثیر قرار دهد. با توجه به ماهیت راهبردی این اهداف، مولفه‌های موجد ریسک اغلب ریشه در سطوح ارشد سازمان دارند و باید در فرآیند ارزیابی یکپارچه‌ی ریسک (با هدف تدوین برنامه‌ی

نمایه‌ی ۲ حسابرسی فرآیند جذب و استخدام

ریسک: راهبرد استخدام منفعلانه

طبقه ریسک: راهبردی

فرآیند حسابرسی

کنترل‌های کلیدی

- کفایت سازوکارهای تدوین، بازبینی، و تصویب الزامی بودجه در موعد مقرر مطابق با آیین‌نامه‌ی بودجه.
- مطابقت درخواستهای استخدام با اطلاعات بودجه‌ای.
- اقدام به جذب و انتشار به موقع موقعیت‌های شغلی برای دریافت اطلاعات نامزدهای احتمالی.

مراحل آزمون کنترل‌ها

- بررسی برنامه‌ها و بودجه‌ی استخدام برای واحد درخواست‌کننده و صحبت با مدیریت درباره فرآیند ایجاد برنامه‌ها.
- پرسش از مدیریت درباره رویکرد آنان در فرآیند جذب و استخدام، به‌ویژه در صورت نیاز به منابع مازاد و تایید صحت پاسخ‌های دریافتی از آنان در تعامل با واحد منابع انسانی.
- بررسی چندین نمونه از درخواست‌های ارائه‌شده توسط مدیریت به واحد منابع انسانی.
- بررسی بازه‌ی زمانی ارائه درخواست توسط مدیریت و اقدام به جذب و انتشار موقعیت شغلی در مجاری متداول توسط واحد منابع انسانی.

نتایج آزمون کنترل‌ها

- رعایت کامل فرآیند تدوین بودجه.
- تدوین، بازبینی، و تصویب الزامی بودجه در موعد مقرر مطابق با آیین‌نامه‌ی بودجه.
- تایید مدیریت مبنی بر ارائه‌ی درخواست استخدام تا حداکثر ۱۰ روز پس از تصویب بودجه (بررسی مطابقت این موضوع با آیین‌نامه).
- مجموع درخواست‌های استخدام ارائه‌شده در سال مورد حسابرسی: ۱۰۰ مورد - تعداد نمونه‌ی انتخابی برای بررسی: ۲۰ مورد.
- جمع‌آوری شواهد درباره ارسال به‌موقع درخواست‌ها و تطابق آنها با انتظارات بودجه‌ای.
- جمع‌آوری ۲۰ نمونه برای بررسی آگهی موقعیت‌های شغلی.
- بررسی امکان دسترسی به موقعیت شغلی توسط نامزدها تا ۹۰ روز پس از درخواست مدیریت.

مشاهده‌ها و توصیه‌ها

مشاهده‌ها

- درخواست‌های استخدام توسط مدیران واحدها به مدیر منابع انسانی (یا مدیر/مسوول منابع انسانی خط تجاری) ارسال شده است. مدیر منابع انسانی ۶۰ روز پس از دریافت هر درخواست، آن را بررسی و تصویب می‌کند و برای طی گام‌ها بعدی، درخواست را برای ثبت در مجاری استخدامی در اختیار مسئول مربوط قرار داده است.
- همزمان با آگهی موقعیت شغلی در مجاری استخدامی، واحد تجاری ۲۵ درصد از منابع خود را از دست داده که تاثیری منفی بر منابع در اختیار شرکت گذاشته است. مدیر منابع انسانی علت اصلی تاخیر بین زمان درخواست استخدام و ارسال آگهی را فشار کاری بالا ناشی از کمبود منابع عنوان کرده است.

توصیه‌ها

- بازبینی سطح منابع در اختیار، شرح شغل، و ساختار سازمانی واحد منابع انسانی.
- جمع‌آوری اطلاعات درباره بهترین رویه‌های عملی در سازمان‌های مشابه.
- تجزیه و تحلیل کارکنان، فرآیندها، و فناوری‌ها برای بررسی نیاز به منابع اضافی یا بازبینی فرآیندها در صورت لزوم.

فرآیند استخدام و مولفه‌های فرهنگی موجد آن ارائه شده است.

برنامه‌ریزی اجرای حسابرسی

حسابرسان داخلی می‌توانند از نتایج حسابرسی‌های پیشین و سازوکارهای فرآیندها و کنترل‌های مرتبط با فرهنگ سازمانی در جهت ایجاد معیارهایی کلی برای ارزیابی فرهنگ سازمان استفاده کنند. برنامه‌ی حسابرسی چنین پروژه‌ای می‌تواند به روش‌های مختلف تدوین شود. سه نمونه از این روش‌ها عبارتند از:

۱. یکپارچه‌سازی و شمول مولفه‌های موجد ریسک مرتبط با فرهنگ سازمانی در همه پروژه‌ها (رویکرد یکپارچه).
۲. شناسایی مجموعه‌ای از فرآیندها و کنترل‌های کلیدی مرتبط با فرهنگ سازمانی، تدوین برنامه‌ی رسیدگی، و انجام آزمون در حیطه‌هایی که به صورت منتخب (هدف) شناسایی شده‌اند (رویکرد هدف‌محور).
۳. ارزیابی بالا-به-پایین فرهنگ سازمان که با بررسی محیط اخلاقی در راس سازمان آغاز شده و همه لایه‌های بعدی تا به افراد را در بر می‌گیرد (رویکرد بالا-به-پایین).

اجرای حسابرسی

برای حسابرسی فرهنگ سازمانی سه رویکرد اصلی وجود دارد. "رویکرد یکپارچه" بر توجه به مولفه‌های فرهنگی موجد ریسک در همه پروژه‌ها تأکید دارد. "رویکرد هدف‌محور" تمرکز خود را بر انتخاب مجموعه‌ای از فرآیندهای اصلی و کنترل‌های مرتبط با فرهنگ سازمانی و تدوین برنامه‌ی رسیدگی برای آزمون آن کنترل‌ها می‌گذارد. و "رویکرد بالا-به-پایین" بر انجام حسابرسی جامع همه‌ی فعالیت‌های مرتبط با فرهنگ سازمان باور دارد. در ادامه، این سه رویکرد تشریح می‌شوند.

رویکرد یکپارچه

مثالی از حسابرسی فرآیند استخدام با توجه به مولفه‌های فرهنگی موجد ریسک (قسمت دوم)

پیرو مثال قبل، در نمایه‌ی ۲ توضیحاتی درباره بررسی مولفه‌های موجد ریسک در حوزه‌ی فرهنگ سازمانی هم‌زمان با سایر ریسک‌های سازمان ارائه شده است. همان‌طور که در نمایه‌ی ۱ و مثال‌ها ارائه شده است، توجه یکپارچه به مولفه‌های فرهنگی موجد ریسک می‌تواند منجر به افزایش آزمون‌ها، تعداد نمونه‌ها، و کار حسابرسی برای اطمینان از درستی یافته‌ها شود. ریسک اتخاذ راهبرد استخدام منفعلانه از بین ریسک‌های یادشده در نمایه‌ی ۱ برای تشریح در نمایه‌ی ۲ انتخاب شده است که نتایج فرضی درباره آزمون کنترل‌ها، مشاهدات، و توصیه‌ها را نیز در بر می‌گیرد. حسابرسان داخلی پس از پایان پروژه می‌توانند ریسک‌ها و کنترل‌ها را شناسایی کنند و مشاهده‌ها و یافته‌های خود را تشریح کنند. حسابرسان داخلی در نتیجه‌ی چنین تجزیه-و-تحلیل‌هایی شاید تصمیم بگیرند روش‌های رسیدگی مضاعفی را به کار بگیرند، ریشه‌ی مسائل یافته‌شده را عمیق‌تر بکاوند، یا میزان مشاهده‌ها و توصیه‌های خود را افزایش دهند. دیگر رویه‌های شناسایی مولفه‌های فرهنگی موجد ریسک در همه پروژه‌های حسابرسی می‌تواند در برگیرنده‌ی اقدامات زیر باشد:

- بررسی نتایج حاصل از پیمایش در حوزه‌ها یا فرآیندهای مورد رسیدگی.
- جمع‌آوری مستندات درباره شکایت‌ها با موضوعات اخلاقی، افشاگری‌ها، یا دیگر حوادث.
- جمع‌آوری مستندات توضیح‌دهنده‌ی پذیرش مسئولیت پیاده‌سازی توصیه‌های ارائه‌شده توسط حسابرسان داخلی برای اطمینان از دستیابی به نتیجه‌ی مورد انتظار در زمان مقرر و با کیفیت لازم.
- مستندسازی مشاهدات درباره مشارکت کامل و به‌موقع مدیریت در فرآیند حسابرسی شامل حضور موثر در مصاحبه‌ها، ارائه مستندات درخواستی، و سایر موارد.

رویکرد هدف‌محور

پروژه‌ی حسابرسی فرهنگ سازمانی با رویکرد "هدف‌محور" ناظر بر انتخاب فرآیندهای کلیدی

مرتبط با فرهنگ و کنترل‌های وابسته به آن است. نمونه‌هایی از حوزه‌هایی که با کاربست این رویکرد مورد پوشش قرار می‌گیرند شامل موارد زیر است:

۱) محیط اخلاقی مثبت و سازنده در راس

سازمان

- تناسب و هم‌راستایی موضوعات مطرح شده و تصمیمات گرفته‌شده در جلسات روزانه‌ی کارکنان با نتایج ارائه‌شده در گزارش‌های عملکردی و صورت‌های مالی توسط مدیریت ارشد.
- بررسی گزارش‌های ارائه‌شده توسط کارکنان ارشد برای اطمینان از رعایت الزامات فرهنگی مورد انتظار سازمان و ترغیب سایر کارکنان به انجام کار درست.
- بررسی نتایج حاصل از برگزاری جلسات اخیر مصاحبه‌ی خروج کارکنان.

۲) پاسخ‌گویی

- بررسی مستندات نتایج ارزیابی عملکرد کارکنان برای حصول اطمینان از انجام اقدامات انضباطی به استناد آیین‌نامه‌های رفتار/اخلاق حرفه‌ای سازمان، راهنمای کارکنان، و جبران خدمات.
- بررسی فرآیندهای مدیریت شکایت‌ها و ارزیابی یا تعیین و تبیین:
 - چگونگی جمع‌آوری، ذخیره‌سازی، و گزارش اطلاعات شامل موضوعات مورد بررسی، اقدامات صورت‌گرفته، و موارد بدون رسیدگی مشمول مرور زمان.
 - وجود تفکیک وظایف مناسب و کنترل‌های کافی برای سطوح دسترسی.
 - گزارش به‌موقع و باکیفیت اطلاعات مرتبط با شکایت‌ها به مدیریت.
- بررسی گزارش‌های مرتبط با موارد عدم رعایت فرآیندها، رویه‌های کاری، و کنترل‌های تعریف‌شده (به‌صورت استثنا)، برای تعیین و تبیین:
 - کفایت مستندسازی عدم رعایت کنترل‌ها توسط مدیریت در "گزارش موارد استثنا".

- اطمینان از پایش مستمر موارد عدم رعایت توسط مدیریت ارشد سازمان و کفایت مستندات درباره اعطای مجوزهای مربوط توسط اشخاص مستقل ذیصلاح.

■ بررسی مسائل مطرح شده در حسابرسی‌های پیشین که هنوز حل نشده باقی مانده‌اند، مهلت تدوین برنامه و ارائه واکنش درست برای رفع آن‌ها به پایان رسیده، و/یا پس از آخرین حسابرسی دوباره مشاهده شده‌اند.

■ چرایی عدم واکنش به موقع مدیران برای رفع مشکلات شناسایی شده یا عدم رعایت زمان بندی ارائه شده توسط آنان برای حل مسائل بدون دستیابی به نتایج قطعی. این موارد باید به مثابه مسائل فرهنگی و رفتاری مورد توجه حسابرسان داخلی قرار گیرد.

۳) برنامه‌های ترویج اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای

■ ارزیابی فرآیندهای مورد استفاده در ایجاد، توسعه، و/یا به‌روزرسانی برنامه‌های سازمان درباره ترویج اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای شامل:

- بررسی و به‌روزرسانی محتوای برنامه‌ها با توجه به بهترین رویه‌های عملی.

- دریافت دیدگاه‌ها و نظرات مدیران ارشد، اعضای هیئت‌مدیره، و کمیته‌های مربوط.

■ بررسی مستندات مربوط به شکایت‌های اخلاقی، موارد افشاگری، و دیگر موضوعاتی که در انطباق با دستورالعمل‌های مرتبط باعث شده‌اند عملکرد مدیریت به مثابه فرد یا گروهی از افراد، مورد بازبینی قرار گیرد.

■ بررسی مستندات مربوط به شکایت‌های اخلاقی، افشاگری‌ها، یا دیگر رویدادهای نامطلوب شامل بازبینی نتایج رهگیری‌های بلادرنگ موضوعات توسط مدیریت در انطباق با دستورالعمل اصول اخلاقی سازمان، پروتکل‌های پیش‌گیری از گسترش ریسک، و آیین رفتار حرفه‌ای.

- بررسی وجود هرگونه شواهد مبنی بر انجام اقدامات تلافی‌جویانه‌ی احتمالی از سوی

مدیریت یا سایر کارکنان در واکنش به گزارش رویدادهای نامطلوب توسط افراد.

- بررسی روند آماری شکایت‌ها، افشاگری‌ها و گزارش هر رویداد مرتبط دیگر برای تعیین اثربخشی کنترل‌های استقرار یافته.

۴) حسابرسی شکایت/افشاگری

هدف اصلی حسابرسی فرهنگ سازمانی، ارزیابی سازوکار راهبردی، سنجش نحوه‌ی بیان این سازوکار در قالب فرهنگ سازمان، و بررسی مواجهه‌ی افراد با کسب‌وکار و دیگر کارکنان است. در این مسیر، پرسش‌های زیر باید پرسیده شوند:

■ در صورت گزارش مسائل آیا پروتکل معینی برای پیش‌گیری از گسترش آثار منفی آن‌ها وجود داشته است؟

■ آیا فرهنگ "صحبت درباره‌ی مسائل" در سازمان وجود دارد تا کارکنان بتوانند به راحتی مسائلی را مطرح کنند که می‌تواند در هر سطحی از سازمان بروز کند؟

رویکرد بالا-به-پایین

با توجه به حساسیت موضوع و دشواری جمع‌آوری اطلاعات، به‌کارگیری این رویکرد در پروژه‌های حسابرسی فرهنگ در اغلب سازمان‌ها دشوار است. در هر صورت، حسابرسی داخلی در رویکرد بالا-به-پایین برنامه‌ی حسابرسی فرهنگ را با این هدف تدوین می‌کند که فرهنگ سازمانی و موضوعات وابسته به آن را تحت پوشش سازوکار مدیریت ریسک سازمان درآورد.

گزارشگری

استاندارد ۲۴۰۰ با عنوان «اطلاع‌رسانی نتایج» به‌صورت شفاف بیان می‌دارد که "نتایج حاصل از کار حسابرسی باید منتشر شود." بر مبنای تفسیر استاندارد ۲۴۱۰ با عنوان «معیارهای اطلاع‌رسانی» "اظهارنظر درباره کار انجام شده می‌تواند به‌صورت رتبه‌بندی، نتیجه‌گیری، یا دیگر روش‌های توصیفی صورت پذیرد. پروژه‌ی

حسابرسی می‌تواند درباره کنترل‌های ناظر بر فرآیند، ریسک، یا واحد سازمانی خاصی به اجرا درآید. در این شرایط، صورت‌بندی اظهارنظر نیازمند توجه به نتایج حاصل از کار حسابرسی و سطح اهمیت آن است."

مدیران حسابرسی داخلی باید به این امر آگاه باشند که استانداردهای حسابرسی داخلی، ساختار منحصربه‌فردی را برای گزارش نتایج رسیدگی تجویز نمی‌کنند. وجود رتبه‌بندی در همه‌ی گزارش‌های حسابرسی داخلی ضروری نیست. نقطه‌ی مقابل گزارش‌های حسابرسی سنتی می‌تواند به‌صورت خاص، گزارشگری درباره مسائل فرهنگی سازمان باشد. گزارش این مسائل می‌تواند حساسیت برانگیز باشد، ولی مسئولیت مدیر حسابرسی داخلی اطلاع‌رسانی شفاف به مدیریت ارشد و اعضای هیئت‌مدیره است. فرهنگ سازمان می‌تواند نامشهود و سیال باشد. به‌همین دلیل، مدیر حسابرسی داخلی باید آزادانه مسائلی که در یک سازوکار کنترلی رسمی "یافته-توصیه" ای قابل طرح نیست را در کنار هرگونه توصیه‌ی کتبی قابل نگارش در گزارش خود مطرح کند. ■

پی‌نوشت‌ها:

1- Auditing Culture

2- Tone at the top

منبع:

Auditing Culture, The International Professional Practices Framework (IPPF), The IIA, <https://na.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Auditing-Culture.aspx>

شاهرخ شهبازی: دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس