

کنترل داخلی در سازمان و اهمیت آن

زینب قدمنان

گروه حسابداری، واحد علی‌آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آباد کتول، ایران

چکیده

کنترل داخلی ایده‌آل نیست و مخارج کنترل داخلی یک واحد تجاری نباید بیش از منافع مورد انتظار آن باشد. طراحی و استقرار مناسب سامانه‌های کنترل داخلی در واحدهای اقتصادی یکی از مهم‌ترین عوامل تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوءاستفاده‌های مالی به‌شمار می‌رود (قنبریان، ۱۳۹۱). کینی و شپاردسون، (۲۰۱۱) معتقدند که الزامات گزارش مدیران در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، می‌تواند برای بهبود گزارشگری مالی مؤثر باشد. نخستین هدف سیستم کنترل داخلی سازمان، ارائه اطمینان معقول به مدیریت اجرایی است که هدف‌های مشخص شده برای عملیات و برنامه‌ها دست‌یافتنی‌اند. حساب‌برسان داخلی به دنبال این هستند که ناکارآمدی‌های عملیاتی و طراحی کنترل‌ها را ارزیابی کنند و حدود و میزانی را تعیین نمایند.

مقدمه

ساختار کنترل داخلی یک سازمان شامل سیاست‌ها و روش‌هایی است که برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های سازمانی به‌وجود می‌آید. اطمینان نسبی بدان معنی است که هیچ ساختار کنترل داخلی ایده‌آل نیست و مخارج کنترل داخلی یک واحد تجاری نباید بیش از منافع مورد انتظار آن باشد. طراحی و استقرار مناسب سامانه‌های کنترل داخلی در واحدهای اقتصادی یکی از مهم‌ترین عوامل تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوءاستفاده‌های مالی به‌شمار می‌رود (قنبریان، ۱۳۹۱). کینی و شپاردسون، (۲۰۱۱) معتقدند که الزامات گزارش مدیران در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، می‌تواند برای بهبود گزارشگری مالی مؤثر باشد. همچنین، بدارد و گراهام (۲۰۱۱) به نقش مؤثر گزارش حساب‌برس مستقل در شناسایی ضعف‌های با

اهمیت در نظام کنترل‌های داخلی شرکت اشاره نمودند. ضعف‌های با اهمیت، ضعف‌هایی است که مانع از اثربخشی کنترل داخلی می‌شود و ریسک وقوع اشتباهات یا تخلفات با اهمیت نسبت به صورت‌های مالی مورد حسابرسی و عدم کشف به موقع آن توسط کارکنان در روال عادی انجام وظایف وجود دارد.

وظایف کنترل داخلی

طراحی و استقرار مناسب سامانه‌های کنترل داخلی در واحدهای اقتصادی یکی از مهم‌ترین عوامل تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوءاستفاده‌های مالی به‌شمار می‌رود. از این رو نهادهای حرفه‌ای و قانون‌گذاری کشورهای مختلف به تدوین چارچوب‌ها، بیانیه‌ها و رهنمودهایی در ارتباط با نحوه‌ی استقرار، ارزیابی و گزارشگری کنترل‌های داخلی توسط مدیریت و حسابرسی کنترل داخلی توسط حسابرسان واحدهای اقتصادی پرداخته‌اند (قنبریان، ۱۳۹۱) کنترل داخلی بخش مهمی از مدیریت یک سازمان است. بخشی که شامل برنامه‌ها، روش‌ها و رویه‌های مورد استفاده سازمان در دستیابی به رسالت وجودی و اهداف خرد و کلان خود است. (استاندارد کنترل داخلی دولت فدرال ۱۹۹۱)

از آنجا که بیشتر تصمیمات مدیریت با اتکا بر اطلاعات مالی از سیستم حسابداری اتخاذ می‌شود وجود سیستم کنترل داخلی قوی قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری را که مبنای اخذ این گونه تصمیمات است به مدیریت ارائه می‌دهد همچنین کنترل‌های داخلی قوی بر نحوه رسیدگی حسابرسان نیز تأثیرگذار می‌باشد. هراندازه کنترل‌های داخلی قوی باشند خطر تحریف با اهمیت کاهش یافته و نتیجتاً خطر حسابرسی نیز کاهش می‌یابد. برخی از استانداردها نشان می‌دهند که ارزیابی حسابرس از خطر ذاتی ممکن است درک حسابرس از ساختار کنترل یک صاحب کار و در نتیجه ارزیابی حسابرس از خطر کنترل را تحت تأثیر قرار دهند (خورات، ۲۰۰۸، حاجیها، ۱۳۸۹)

هدف کنترل داخلی

نخستین هدف سیستم کنترل داخلی سازمان، ارائه اطمینان معقول به مدیریت اجرایی است که هدف‌های مشخص شده برای عملیات و برنامه‌ها دست‌یافتنی‌اند. حسابرسان داخلی به دنبال این هستند که ناکارآمدی‌های عملیاتی و طراحی کنترل‌ها را ارزیابی کنند و حدود و میزانی را تعیین نمایند که مدیران می‌توانند اطمینانی

معقول از دستیابی به هدف‌های سازمان داشته باشند. برای دستیابی به اکثر اهداف مهم، به کارگیری کنترل‌های داخلی گریزناپذیر است. به همین جهت، تقاضا برای سیستم بهتر و برتر کنترل داخلی و گزارش عملکرد آن‌ها دائماً رو به افزایش است. با دقت نظر بیشتر، می‌توان دریافت که کنترل داخلی ابزاری مفید برای حل بسیاری از مشکلات بالقوه است (بالتاسی و یلماز، ۲۰۰۶)

بعد از رسوایی‌های مالی تصویب قانون سارینز اکسلی توجه مدیریت را بیش از پیش به کنترل‌های داخلی جلب کرد با تصویب قانون سارینز اکسلی الزامات متعددی برای شرکت‌های سهامی عام وضع گردید که به لحاظ تنوع الزامات و دامنه تأثیرگذاری‌اش، قانون معتبر و نافذی محسوب می‌شود. اهمیت قانون سارینز اکسلی توجیه‌کننده مؤثر بودن ضعف‌های کنترل داخلی است. تحقیقات بسیار به بررسی عوامل تعیین‌کننده و آثار و نتایج نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی پرداخته‌اند. تحقیقات اولیه اسکافی، کولینز و کینی، (۲۰۰۷) ارتباطی بین این نقاط ضعف و ویژگی‌های شرکت همچون پیچیدگی شرکت، تغییرات سازمانی، اندازه شرکت، سودآوری شرکت و سرمایه‌گذاری منابع روی کنترل‌های داخلی نشان داده‌اند.

در کشور ما نیز به تازگی سازمان بورس و اوراق بهادار در راستای ماده ۳۵ دستورالعمل پذیرش بورس اوراق بهادار تهران اقدام به انتشار پیش‌نویس دستورالعمل کنترل‌های داخلی برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران کرده است بر طبق این ماده مدیریت مسئول ارزیابی اثربخشی کنترل داخلی است و باید در مورد نتایج ارزیابی کنترل داخلی گزارش تهیه کند (دستورالعمل سازمان بورس اوراق بهادار تهران، ۱۳۹۱)

در بیشتر موارد ضعف‌های کنترل داخلی که توسط حسابرس گزارش می‌شود، در نامه مدیریت آورده می‌شود و به مدیریت ابلاغ می‌شود اما بین ضعف‌هایی که در نامه مدیریت وجود دارد با ضعف‌هایی که در گزارش حسابرس و بازرس قانونی افشا می‌شود تفاوتی وجود دارد نوع دوم ضعف‌ها ضعف‌های با اهمیت کنترل داخلی هستند که به دلیل اهمیتشان در متن گزارش حسابرس افشا می‌شوند. (پوریانسب و مهام ۱۳۷۷). نامه مدیریت اختیاری است و شکل استاندارد مشخص ندارد ولی گزارش موارد با اهمیت ساختار کنترل داخلی منطبق بر استاندارد حسابرسی است و علاوه بر موارد ذکر شده عمده‌تاً با دو هدف زیر تهیه می‌شود:

۱- بهبود روابط با مدیریت

۲- پیشنهاد خدمات مالیاتی و مدیریتی که مؤسسات حسابرسی قادر به ارائه آن هستند (زارعی، ۱۳۸۱)

از این رو نامه مدیریت نمی‌تواند جایگاه قانونی گزارش نقاط ضعف را مطابق آنچه قوانین برخی کشورها تعیین کرده‌اند، بگیرد. علی‌رغم طراحی و اجرای مناسب کنترل‌ها حساب‌برسان تلاش می‌کنند تا ضعف‌های با اهمیت در طراحی کنترل‌ها و انجام آزمون‌هایی در مورد اجرا یا عدم اجرای کنترل‌ها را کشف نمایند. روش‌های رایج در این زمینه شامل پرس‌وجو اغلب مبتنی بر پرسش‌نامه‌ها و دیگر روش‌های چک‌لیستی، نمودارهای تجزیه و تحلیل، مستندسازی متنی مشاهدات، شناخت سیستم و برخی رسیدگی‌های مستند می‌باشد. حساب‌برسان سعی دارند ضعف‌های با اهمیت در اثربخشی عملیات کنترل‌ها را از طریق اجرای آزمون کنترل برطرف نمایند. انجام آزمون را وقتی کافی می‌گوییم که ریسک ناتوانی در کشف در سطح پایین باشد. در این زمینه، یک مدل ریسک مناسب برای حسابرسی کنترل داخلی به حساب‌برسان زمینه‌ی تعیین میزان اثربخشی عملیات کنترل‌ها کمک می‌کند. (برون ولیم، ۲۰۱۲)

اصول سیستم کنترل داخلی

محیط کنترلی

- ۱- سازمان به درستکاری و ارزش‌های اخلاقی متعهد است.
- ۲- هیئت مدیره، به استقلال داشتن مدیریت و نظارت بر تدوین و اجرای کنترل داخلی متعهد است.
- ۳- مدیریت هیئت مدیره، با در نظارت خود، ساختارها، خطوط گزارشگری و تفویض مطلوب اختیارات و مسئولیت‌های موردنیاز، دستیابی به اهداف را فراهم می‌سازد.
- ۴- سازمان به جذب، حفظ و پرورش افراد شایسته و باصلاحیت در مسیر رسیدن به اهداف خود، متعهد است.
- ۵- سازمان برای دستیابی به اهداف خود، افراد را در مورد مسئولیت‌های آنان در قبال کنترل داخلی پاسخگو می‌داند.

محدودیت‌ها و ویژگی‌های کنترل‌های داخلی

یکی از نگرانی‌های مدیران در هر سطحی از فعالیت تجاری وجود و تداوم کنترل‌های داخلی است که برای تداوم مستلزم این است که هم از لحاظ مفهوم و هم از لحاظ محتوا تغییر یابد.

بنابراین مفهوم کنترل داخلی به‌طور پیوسته اصلاح می‌شود. بنابراین مفهوم کنترل‌های داخلی بارها و بارها تعریف و دو جنبه‌ی آن به شرح زیر تعریف شده‌اند:

• تمرکززدایی فعالیت‌ها: تعیین انواع فعالیت‌های کنترلی و قرار دادن آن‌ها در یک ساختار براساس

موضوع

• افزایش تعداد قوانین، استانداردها و مقررات به‌منظور انجام مناسب فعالیت‌ها با استفاده از منابع و افزایش

کارایی

ویژگی‌های کنترل داخلی به شرح زیر است:

• فرایندی بودن^۱: کنترل داخلی یک کارکرد نیست بلکه یک فرایند پویا برای بهره‌برداری مدیریت است

که به‌طور مداوم ابزارها و تکنیک‌ها را با تغییرات واحد تجاری تطبیق می‌دهد.

• نسبی بودن^۲: کنترل داخلی اطمینان مطلق ایجاد نمی‌کند، بلکه اطمینان معقول می‌دهد. کنترل‌ها باید برای

بهبود فعالیت‌ها استقرار یابند و هزینه‌ی آن‌ها نباید بیش از منافی باشد که ایجاد می‌کنند.

• جامعیت^۳: کنترل داخلی فرایندی است که برای کلیه سطوح سازمانی انجام می‌گیرد. هر فردی در

سازمان مسئول کنترل داخلی خود می‌باشد. همچنین، کنترل‌های داخلی به‌طور مداوم در حال رشدند

به‌طوری‌که با شرایط جدید تطبیق می‌یابند و مقررات را به هر بخشی تعمیم نمی‌دهند. سطح مطلوب کنترل‌های

داخلی می‌تواند اطمینان معقول باشد که محدودیت‌های ذاتی آن را نیز دربرمی‌گیرد. این محدودیت‌ها

عبارت‌اند از:

• زمینه‌ی کاربرد: کنترل‌های داخلی اغلب شامل کارهای تکراری است و به‌ندرت یک مورد استثنائی رخ

می‌دهد.

• بهای تمام‌شده‌ی کنترل داخلی: بهای تمام‌شده کنترل‌ها نباید از منافع آن فزونی یابد.

• خطاهای انسانی: کنترل‌های داخلی بر پایه‌ی صلاحیت و اعتماد به ایجادکننده‌ی آن بنا شده‌اند. اما ممکن

است هر فردی دچار خطا یا بی‌دقتی شود که غیرقابل اجتناب است. ارزیابی کنترل‌های داخلی توسط

حسابرسان با وجود ریسک‌های ذاتی آن، موارد زیر را برای ایشان به همراه دارد:

• تخصیص عامل ریسک ذاتی، در مورد خطاهای با اهمیت

¹ processuality

² relativity

³ universality

- شناسایی انواع خطاهای بالقوه که می‌توان در صورت‌های مالی مشاهده کرد
- انتخاب رویه‌های مناسب برای گردآوری شواهد حسابرسی

عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی

فرض اساسی در بحث‌های عمومی و گزارش‌ها این است که کنترل داخلی، کیفیت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد و مشکلات حاکمیتی را کاهش می‌دهد و در این بخش، تئوری نمایندگی، چارچوبی را برای این فرض ارائه می‌کند و آن افزایش هزینه‌های نمایندگی است (حساس یگانه و نتایج ملکشاه، ۱۳۸۵)

مدیریت می‌تواند هزینه‌های نمایندگی را از طریق اقدامات نظارتی سطوح پایین کاهش دهد. یک سازوکار نظارتی ممکن، سیستم کنترل داخلی شرکت است (عبدالخالیک، ۱۹۹۳) مک مولن و همکاران (۱۹۹۶) دو دلیل برای این موضوع ارائه می‌دهند که چرا گزارش کنترل داخلی شرکت توسط مدیریت می‌تواند موجب ارتقاء کنترل‌های داخلی شود که هر دو دلیل با سازوکار نظارت، قابل بررسی است و می‌تواند هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهد. اولاً این گزارشگری کنترل داخلی می‌تواند آگاهی مدیریت عالی را نسبت به کنترل داخلی شرکت افزایش دهد که به نوبه خود موجب جلب توجه بیشتر مدیریت عالی به سیستم کنترل داخلی به صورت کلی است. ثانیاً این که گزارش کنترل داخلی موجب کنترل داخلی بهتر می‌شود.

نخستین هدف سیستم کنترل داخلی سازمان، ارائه اطمینان معقول به مدیریت اجرایی است که هدف‌های مشخص شده برای عملیات و برنامه‌ها دست‌یافتنی اند. حسابرسان داخلی به دنبال این هستند که ناکارآمدی‌های عملیاتی و طراحی کنترل‌ها را ارزیابی کنند و حدود و میزانی را تعیین نمایند که مدیران می‌توانند اطمینانی معقول از دستیابی به هدف‌های سازمان داشته باشند. برای دستیابی به اکثر اهداف مهم، به کارگیری کنترل‌های داخلی گریزناپذیر است. به همین جهت، تقاضا برای سیستم بهتر و برتر کنترل داخلی و گزارش عملکرد آن‌ها دائماً رو به افزایش است. با دقت نظر بیشتر، می‌توان دریافت که کنترل داخلی ابزاری مفید برای حل بسیاری از مشکلات بالقوه است (بالتاسی و یلماز، ۲۰۰۶) در بیشتر موارد ضعف‌های کنترل داخلی که توسط حسابرس گزارش می‌شود، در نامه مدیریت آورده می‌شود و به مدیریت ابلاغ می‌شود اما بین ضعف‌هایی که در نامه مدیریت وجود دارد با ضعف‌هایی که در گزارش حسابرس و بازرس قانونی افشا می‌شود تفاوتی وجود دارد. نوع دوم ضعف‌ها ضعف‌های با اهمیت کنترل داخلی هستند که به دلیل اهمیتشان در متن گزارش حسابرس افشا می‌شوند (پوریانسنب و مهمام، ۱۳۷۷) نامه مدیریت اختیاری است و شکل استاندارد مشخص ندارد ولی

گزارش موارد با اهمیت ساختار کنترل داخلی منطبق بر استاندارد حسابرسی است و علاوه بر موارد ذکر شده عمدتاً با دو هدف زیر تهیه می‌شود:

۱- بهبود روابط با مدیریت

۲- پیشنهاد خدمات مالیاتی و مدیریتی که مؤسسات حسابرسی قادر به ارائه آن هستند (زارعی، ۱۳۸۱)

از این رو نامه مدیریت نمی‌تواند جایگاه قانونی گزارش نقاط ضعف را مطابق آنچه قوانین برخی کشورها تعیین کرده‌اند، بگیرد. علی‌رغم طراحی و اجرای مناسب کنترل‌ها حساب‌برسان تلاش می‌کنند تا ضعف‌های با اهمیت در طراحی کنترل‌ها و انجام آزمون‌هایی در مورد اجرا یا عدم اجرای کنترل‌ها را کشف نمایند.

روش‌های رایج در این زمینه شامل پرس‌وجو اغلب مبتنی بر پرسش‌نامه و دیگر روش‌های چک لیستی، نمودارهای تجزیه و تحلیل، مستندسازی متنی مشاهدات، شناخت سیستم و برخی رسیدگی‌های مستند می‌باشد. حساب‌برسان سعی دارند ضعف‌های با اهمیت در اثربخشی عملیات کنترل‌ها را از طریق اجرای آزمون کنترل برطرف نمایند. انجام آزمون را وقتی کافی می‌گوییم که ریسک ناتوانی در کشف در سطح پایین باشد. در این زمینه، یک مدل ریسک مناسب برای حسابرسی کنترل داخلی به حساب‌برسان در زمینه تعیین میزان اثربخشی عملیات کنترل‌ها کمک می‌کند (برون و لیم، ۲۰۱۲)

بر اساس بند ۴۹ استاندارد شماره ۴۰ حسابرسی ایران، حساب‌برس مستقل موظف است در اولین فرصت ممکن، رده مناسبی از مدیریت را از نقاط ضعف با اهمیت موجود در طراحی یا عملکرد سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی که با آن‌ها برخورد کرده است آگاه کند. ضعف‌های نظام کنترل داخلی از جمله مشکلات مبتلابه اکثریت قریب به اتفاق واحدهای اقتصادی کشور اعم از خصوصی و دولتی است هر ساله این واحدها و در نهایت، اقتصاد کشور از ضعف کنترل‌های داخلی متحمل خسارت و زیان‌های قابل توجه و سنگینی می‌شود (نعمت‌پژوه، ۱۳۸۱).

نتیجه‌گیری

سامانه‌های کنترل داخلی در واحدهای اقتصادی یکی از مهم‌ترین عوامل تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوءاستفاده‌های مالی به‌شمار می‌رود. کنترل داخلی بخش مهمی از مدیریت یک سازمان است. بخشی که شامل برنامه‌ها، روش‌ها و رویه‌های مورد استفاده سازمان در دستیابی به رسالت وجودی و اهداف خرد و کلان خود است.

همچنین در بیشتر موارد ضعف‌های کنترل داخلی که توسط حسابرس گزارش می‌شود، در نامه مدیریت آورده می‌شود و به مدیریت ابلاغ می‌شود اما بین ضعف‌هایی که در نامه مدیریت وجود دارد با ضعف‌هایی که در گزارش حسابرس و بازرس قانونی افشا می‌شود تفاوتی وجود دارد.

منابع فارسی و انگلیسی

- صراف، فاطمه؛ و گیتا سودی (۱۳۹۵)، اثر مهارت فناوری اطلاعات حسابرس بر کنترل‌های داخلی، کنفرانس بین‌المللی مدیریت و اقتصاد مقاومتی، مالزی، مرکز توسعه آموزش‌های نوین ایران، https://www.civilica.com/Paper-CMRE01-CMRE01_079.html
- سلمانی امیری، غلامرضا؛ شمس، زهرا. بهبود رویه‌های حسابرسی داخلی کنترل‌های داخلی راهکاری برای توسعه حرفه‌ی حسابرسی. دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد. ص ۶
- حاجیها، زهره؛ اورادی، جواد؛ صالح‌آبادی، مهری (بهار ۹۶) ضعف در کنترل‌های داخلی و تأخیر گزارش حسابرسی. فصلنامه حسابداری مالی. شماره ۳۳. ص ۳، ۴
- حاجیها، زهره؛ محمدحسین نژاد، سهیلا (۱۳۹۴ تابستان). عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. شماره ۲۶. ص ۴، ۵، ۶
- زارعی، حسین. (۱۳۸۱). بررسی توصیفی - تحلیلی نقاط ضعف کنترل‌های داخلی شرکت‌ها، مجله حسابداری، شماره ۱۴۷، صص ۴-۱.
- شعری، صابر و آذین‌فر، کاوه. (۱۳۸۶). سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری و کنترل‌های داخلی، نشریه حسابداری، شماره ۱۸۴، صص ۹-۱.
- وکیلی‌فرد، حمیدرضا؛ اوحدی، فریدون؛ کریمی‌حصاری، فرشاد. (۱۳۹۲). رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی و ریسک سیستماتیک. مطالعات کمی در مدیریت، سال چهارم، شماره دوم، صص ۱۳۴-۱۱۷.
- Jacob Z. Haislip; Gary F; Peters, Vernon J; Richardson(2016).” The effect of auditor IT expertise on internal controls”