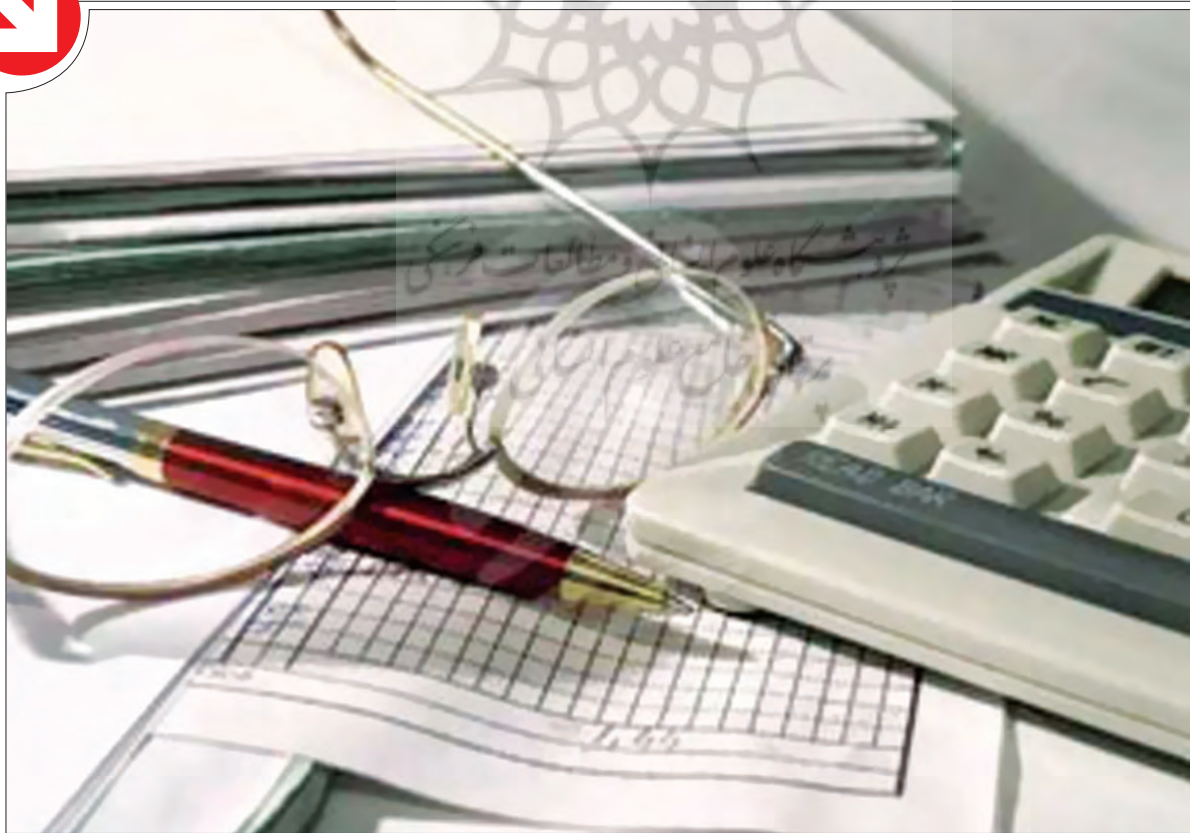


کنترل داخلی؛ ابزاری برای حاکمیت شرکت

سید محمد هاشمی نژاد
مدیر توسعه فرهنگ سرمایه گذاری
بورس تهران



رسوایی‌های حسابداری و سقوط برخی از شرکت‌های مطرح، نگرانی‌های جدی را در مورد مدیریت سود، استفاده از سود گزارش شده و مسایل اخلاقی کسانی که این گزارش‌ها را تهیه و حسابرسی می‌کنند، به وجود آورده است. سازمان‌های قانون‌گذار در آمریکا و استرالیا از طریق بهبود راهبری شرکت‌ها به شکست شرکت‌ها و افشای تقلب پاسخ می‌دهند.



در شرکت‌های کوچک و متوسط با شرکت‌های بزرگ متفاوت باشد. اجزای کنترل‌های داخلی عبارتند از:

محیط کنترلی

این محیط با فراهم آوردن نظم و انضباط و بستر مناسب، بنیانی برای دیگر اجزای کنترل داخلی است. عوامل آن عبارتند از: درستکاری، ارزش‌های اخلاقی و صلاحیت کارکنان، فلسفه و سبک عملیاتی مدیریت، روش مدیریت برای تفویض اختیار، تعیین مسوولیت، شیوه سازماندهی و ارتقای کارکنان و رهنمودهای ارائه شده توسط هیات مدیره. محیط کنترلی با تاثیر بر وجدان کنترلی کارکنان، جو عمومی سازمان را شکل می‌دهد. محیط کنترلی بر چگونگی انجام فعالیت‌های تجاری، هدف‌گذاری و ارزیابی ریسک تاثیر بسزایی دارد. علاوه بر آن فعالیت‌های کنترلی بر سیستم‌های اطلاعاتی و ارتباطی و فعالیت‌های نظارتی موثر است. محیط کنترلی نه تنها بر طراحی این موارد، بلکه بر اجرای روزانه آن‌ها اثری تعیین کننده دارد.

ارزیابی ریسک

تمام واحدهای اقتصادی (صرف نظر از اندازه، ساختار، ماهیت یا صنعت) در تمام سطوح سازمانی باریسک‌های گوناگونی برخوردار می‌کنند. ریسک‌ها بر توان واحدهای اقتصادی برای ادامه حیات، رقابت موفق در عرصه صنعت، حفظ قدرت مالی، کسب اعتبار نزد عموم، حفظ کیفیت محصولات و خدمات و روحیه کارکنان اثر می‌گذارند. تاکنون روشی عملی برای کاهش ریسک‌ها تا سر حد صفر یافت نشده است. در واقع، دست زدن به فعالیت‌های تجاری اساساً متضمن پذیرش ریسک است. مدیریت باید به طور معقول میزان ریسک قابل پذیرش را تعیین و سعی کند در عمل ریسک را در محدوده تعیین شده



کنترل داخلی یک فرآیند است که خود هدف و غایت نیست، بلکه ابزاری برای دستیابی به اهداف است. کنترل داخلی به دست کارکنان واحد اقتصادی طراحی و اجرا می‌شود و فقط آمیزه‌ای بی‌روح از فرم‌ها و دستورالعمل‌ها نیست، بلکه مشارکت تمام کارکنان واحد اقتصادی را می‌طلبد.

اجرا می‌شود و فقط آمیزه‌ای بی‌روح از فرم‌ها و دستورالعمل‌ها نیست، بلکه مشارکت تمام کارکنان واحد اقتصادی را می‌طلبد.

کنترل داخلی فرآیندی است که توسط هیات مدیره، مدیریت و سایر کارکنان یک واحد اقتصادی برقرار می‌شود تا از تحقق این اهداف، اطمینان منطقی حاصل شود:

۱. اثربخشی و کارایی عملیات؛
۲. قابلیت اعتماد گزارشگری مالی؛
۳. رعایت قوانین و مقررات مربوط.

کنترل‌های داخلی سیاست‌ها و روش‌هایی هستند که برای تامین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های سازمانی به وجود می‌آید. کنترل داخلی فرآیندی بنیادی و پویاست که خود را به طور مداوم با تغییرات سازمان هماهنگ و منطبق می‌سازد. کنترل داخلی باید درونی و اصلی باشد، نه بیرونی و مجزا؛ زیرا با درونی و نهادی کردن آن، به عنوان عاملی اصلی و جدایی‌ناپذیر از فرآیند اساسی مدیریت در امور برنامه‌ریزی، اجرا و نظارت خواهد بود.

کنترل‌های داخلی از پنج جزء مرتبط به هم تشکیل می‌شوند. هر چند این اجزا در همه واحدهای اقتصادی کاربرد دارند، اما ممکن است شیوه اعمال آن‌ها

با توجه به اهمیت رشد و گسترش سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها از طریق بازار سرمایه، هرچه نظام مالی شرکت‌ها مناسب‌تر باشد و اطلاعات اقتصادی با شفافیت بیشتری در اختیار همه استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی از جمله سرمایه‌گذاران قرار گیرد، اهداف مربوط به توسعه اقتصادی بهتر و سریع‌تر تحقق می‌یابد. رویه‌های کارآمد حاکمیت شرکتی برای عملکرد صحیح بازار سرمایه و کل اقتصاد کشور حیاتی و لازمه جلب و حفظ اعتماد عمومی است. حاکمیت شرکتی ضعیف ممکن است موجب سلب اعتماد بازار گردد که به نوبه خود می‌تواند منجر به خروج منافع یا بحران نقدینگی و سقوط قیمت‌ها در بورس شود.

گسترش شرکت‌ها و جدایی مدیریت از مالکیت، مدیران را با وظیفه‌های بیشتری مواجه ساخته است. هیات مدیره به منظور اطمینان از انجام وظیفه‌های مباشرتی خود کمیته‌هایی از جمله کمیته حسابرسی را ایجاد کرده است. این کمیته در نظارت بر گزارشگری مالی و افشای عمومی به هیات مدیره کمک می‌کند. یکی از وظایف کمیته حسابرسی کنترل‌های داخلی است که در این رابطه دو وظیفه زیر را بر عهده دارد:

۱. بررسی اثربخشی سیستم کنترل داخلی شرکت، شامل ایمنی و کنترل فن‌آوری اطلاعات؛
۲. شناخت دامنه بررسی‌های حسابرسان داخلی و مستقل از کنترل داخلی حاکم بر گزارش‌های مالی و کسب گزارش از آن‌ها درباره یافته‌ها و توصیه‌های مهم درباره کنترل داخلی به مدیریت، پیگیری واکنش‌ها و پاسخ‌های مدیریت به توصیه‌ها.

کنترل داخلی یک فرآیند است که خود هدف و غایت نیست، بلکه ابزاری برای دستیابی به اهداف است. کنترل داخلی به دست کارکنان واحد اقتصادی طراحی و



مهار نماید.

فعالیت‌های کنترلی یا همان خط‌مشی‌ها و رویه‌هایی که مدیریت به کمک آن‌ها از انجام دستورات و رهنمودهایش اطمینان می‌یابد. فعالیت‌های کنترلی دامنه بسیار متنوعی از فعالیت‌ها نظیر تصویب، صدور مجوز، رسیدگی، تطبیق یا مقایسه، بررسی نتایج عملکرد، حفاظت از دارایی‌ها و تفکیک وظایف را در بر می‌گیرند. برای مثال، مدیر فروش به منظور آگاهی مستمر از فروش محصولات در هر یک از مناطق جغرافیایی، گزارش‌های فروش روزانه را از روسای مناطق دریافت می‌کند. چنانچه مدیر فروش این گزارش‌ها را با فروش‌ها و کمیسیون کارکنان فروش (که توسط سیستم حسابداری ثبت می‌شود) مطابقت دهد، آن‌گاه این فعالیت کنترلی هم‌زمان اهداف گزارش‌دهی مالی و اهداف عملیاتی را برآورده می‌کند. در یک فروشگاه زنجیره‌ای، اعلامیه‌های بستانکار (مربوط به برگشت کالاها

به‌رغم مشترک بودن اجزای کنترل داخلی در واحدهای اقتصادی مختلف، حتی دو واحد اقتصادی را نمی‌توان یافت که از سیستم کنترل داخلی یکسانی برخوردار باشند

توسط مشتریان)، با شماره‌های مسلسل اسناد کنترل می‌شوند و نتیجه آن برای تامین مقاصد گزارش‌دهی مالی تلخیص می‌شود. مدیران از اطلاعات تلخیص شده در اخذ تصمیمات آتی خرید و کنترل موجودی کالا، بهره می‌گیرند. به این ترتیب، آن فعالیت‌های کنترلی که اساساً برای گزارش‌دهی مالی تعبیه شده است، اهداف کنترل‌های عملیاتی را نیز برآورده می‌سازند.

اطلاعات و اطلاع‌رسانی

اطلاعات مربوط باید شناسایی، گردآوری و در نهایت از نظر شکل و چارچوب زمانی به گونه‌ای گزارش شود که کارکنان را در ایفای مسوولیت‌هایشان یاری دهد. سیستم‌های اطلاعاتی، گزارش‌هایی حاوی اطلاعات عملیاتی، مالی و رعایتی تهیه می‌کنند که امکان اداره کنترل واحد اقتصادی را فراهم می‌کنند. همچنین ارتباطات اثربخش باید در مقیاسی وسیع، از بالا به پایین، از پایین به بالا و در عرض سازمان برقرار باشد. مدیریت عالی باید صریحاً به تمام کارکنان اعلام کند که مسوولیت‌های کنترلی خود را جدی بگیرند. کارکنان باید از نقش خویش در سیستم کنترل داخلی و نیز از نحوه ارتباط فعالیت‌های خود با کارهای دیگران آگاه باشند. آن‌ها برای گزارش اطلاعات مهم به رده‌های بالاتر باید ابزاری مناسب در اختیار داشته باشند. همچنین برقراری ارتباطات

به کمک کنترل های داخلی می توانند به مقاصد و خواسته های خود دست یابند و در طول مسیر خود از خطرات و رویدادهای غیرمنتظره دوری کنند.

به طور کلی، منافع استقرار کنترل های داخلی به این شرح زیر هستند:

- آمادگی در مقابل تغییرات بازار و محیط تجاری؛

- تغییرات کالاها و خدمات و بهبود آن ها؛

- گماردن یک شخص مناسب در یک پست مناسب؛

- به کارگیری و استفاده از مهارت ها و استعداد های موجود؛

- تولید کالاها و آرایه خدمات ممتاز و بدون مخاطره؛

- جلوگیری از تقلب.

نتیجه گیری

ضرورت وجود سیستم کنترل داخلی در شرکت ها، به خوبی احساس می شود؛ زیرا سیستم کنترل داخلی اگر به درستی طراحی و اجرا شود، باعث دقت عمل و کارایی سیستم های اطلاعاتی بهبود کیفیت گزارشگری می شود. از این رو، طراحی و اجرای مطلوب کنترل های داخلی از اهمیت فوق العاده ای برخوردار است؛ به همین دلیل، مدیران که گردانندگان واحدهای تجاری هستند، باید برای تامین اطمینان نسبی از دستیابی به اهداف از قبل تعیین شده، حسن اجرای فعالیت ها در همه زمینه ها، جلوگیری از هرگونه اختلاس، تقلب و استفاده نادرست از منابع و دارایی ها و تحقق مسوولیت پاسخگویی و حسابداری نسبت به فعالیت های انجام شده، به طراحی و اجرای سامانه کنترل داخلی مناسب بپردازند. بدون استقرار کنترل های داخلی اثربخش دستیابی به اهداف سازمانی بسیار دشوار و در پاره ای از موارد غیرممکن خواهد بود.



فعالیت های کنترلی دامنه بسیار متنوعی از فعالیت ها نظیر تصویب، صدور مجوز، رسیدگی، تطبیق یا مقایسه، بررسی نتایج عملکرد، حفاظت از دارایی ها و تفکیک وظایف را در بر می گیرد

به کارگیری کنترل ها نیز ممکن است دگرگون شود. رویه های اثربخش ممکن است با گذشت زمان اثربخشی خود را از دست بدهند یا اساساً اجرا نشوند. استخدام کارکنان جدید، تغییر اثربخشی آموزش و سرپرستی، محدودیت های زمانی و محدودیت منابع یا فشارهای مضاعف و توان فرسا، از جمله عواملی هستند که سیستم کنترل داخلی را تحت تاثیر قرار می دهند. افزون بر این، ممکن است با تغییر در شرایطی که سیستم کنترل های داخلی متناسب با آن طراحی شده است، توانایی سیستم برای شناسایی و مقابله با ریسک های برخاسته از شرایط جدید کاهش یابد. بنابراین، مدیریت باید به تداوم اثربخشی سیستم کنترل داخلی و توان آن برای رویارویی با ریسک های برخاسته از شرایط جدید، توجه کافی مبذول دارد.

واحدهای تجاری به کمک کنترل های داخلی می توانند به اهداف عملیاتی و سودآوری خود دست یابند و از اتلاف منابع اقتصادی جلوگیری کنند. به کمک کنترل های داخلی از قابلیت اعتماد گزارشگری مالی و رعایت دقیق قوانین و مقررات که از آسیب دیدن شهرت و آوازه یک واحد اقتصادی و سایر پیامدها جلوگیری می کند، اطمینان حاصل می شود. در مجموع، واحدهای اقتصادی

اثربخش با اشخاص برون سازمانی، مانند مشتریان، عرضه کنندگان مواد و کالا، تدوین کنندگان مقررات و سهام داران ضروری است.

نظارت

نظارت بر سیستم های کنترل داخلی، امری لازم و ضروری است. نظارت فرآیندی است که کیفیت عملکرد سیستم را به طور مداوم ارزیابی می کند. نظارت از طریق فعالیت های نظارتی مستمر، ارزیابی های موردی، یا ترکیبی از این دو انجام می شود. نظارت مستمر در روال عادی عملیات اعمال می شود و شامل فعالیت های مدیریتی و سرپرستی معمول و دیگر اقداماتی است که کارکنان برای ایفای وظایف خود انجام می دهند. دامنه و دفعات ارزیابی های موردی، اساساً به ارزیابی ریسک ها و اثربخشی رویه های نظارتی مستمر بستگی دارد. کارکنان باید نارسایی های کنترل داخلی را بر اساس سلسله مراتب سازمانی به رده های بالاتر و در صورت مشاهده مسایل جدی و حاد آن ها را مستقیماً به مدیریت عالی و هیأت مدیره گزارش کنند.

به رغم مشترک بودن اجزای کنترل داخلی در واحدهای اقتصادی مختلف، حتی دو واحد اقتصادی را نمی توان یافت که از سیستم کنترل داخلی یکسانی برخوردار باشند. واحدهای اقتصادی و نیازهای کنترلی آن ها به لحاظ صنعت، اندازه، فرهنگ و فلسفه مدیریتی به نحو چشمگیری متفاوت هستند. بنابراین، با آن که تمام واحدهای اقتصادی برای کنترل فعالیت هایشان به تمام اجزای کنترل های داخلی نیاز دارند، اما سیستم کنترل های داخلی هر شرکت اغلب بسیار متفاوت از سایر شرکت ها خواهد بود.

سیستم های کنترل داخلی با گذشت زمان تغییر می کنند. راه و روش