

شاید این طبیعت بشر باشد که می‌گوید همیشه وقت کافی برای دوباره کاریها وجود دارد اما وقت کافی برای انجام درست کارها وجود ندارد.



## کنترل بر مبنای اتحاد عمل

ترجمه: محسن مام‌بیگی

J. D. Tongren

### الگوی کنترل مدیریت

تفکر قدیمی که کنترل داخلی را معادل کنترل مدیریت می‌داند، براساس ساختار سلسله مراتبی سازمانهاست. آنها که در رده بالای سازمان قرار دارند از طریق خط‌مشی‌ها تعیین می‌کنند که چه اموری نیاز به کنترل دارند. آنها که در سطح پایینتر سازمان قرار دارند مکانیزمهای مشخص کنترل را از طریق طراحی و اجرای روشهای سازمانی گسترش می‌دهند. بدین ترتیب آنها که در پایینترین رده‌های سازمان قرار دارند کنترل می‌شوند و از کلیه افراد سازمان انتظار می‌رود که کاملاً از سیاستها و روشهای سازمان پیروی کنند و افراد بی‌شمار دیگری از قبیل سرپرستان، مدیران، حسابداران و حسابرسان مسئول این می‌شوند که کار

دستور می‌دهم که انجام دهی، سپس کار تو را نظارت می‌کنم که مطمئن شوم وظایف را مطابق دستورها انجام می‌دهی».

همزمان با این تعاریف که از کنترلهای داخلی می‌شود، تغییراتی چشمگیری در روشهای مدیریت در سراسر جهان مشاهده می‌شود، تغییراتی که فاصله زیادی با این تعاریف دارند. سازمانهای با ساختار مسطح جایگزین سازمانهای با ساختار دستوردهی و کنترل طبقاتی (سلسله مراتبی) می‌شوند. گروههای کار خودگردان جایگزین مدیران و سرپرستان دستوردهی می‌شوند. یکپارچگی و اختیاردهی بر محدودیت و جدائی چیره می‌شود.

زمان حاضر واقعاً زمان تغییرات است و تغییرات جدید روشهای جدید را می‌طلبد.

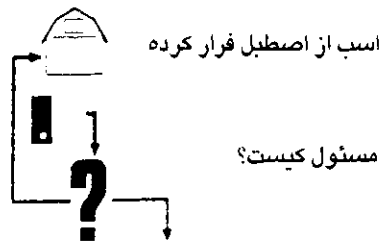
تعاریفی که امروزه از کنترلهای داخلی ارائه می‌شود، همه براساس فرضیات مشابهی استوار هستند. براساس این فرضیات چنین تلقی می‌شود که: «کنترل داخلی مساوی است با کنترل مدیریت، کنترل مدیریت با حاکمیت شروع می‌شود، مدیریت رده بالای سازمان همه چیز را می‌تواند کنترل کند، و سرانجام کنترل داخلی تحمیل می‌شود» و بدین ترتیب برداشت سنتی و مغرورانه از مبحث کنترلهای مدیریت و حسابداری به راه خود ادامه می‌دهد.

متأسفانه حتی در این دوران روشنگری و تفویض اختیار فلسفه اساسی تعاریف کنترل داخلی در این عبارتها خلاصه می‌شود که: «آنچه را می‌خواهم انجام دهی و

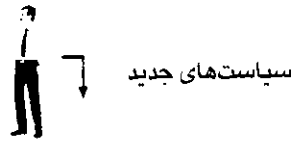
## تفکر قدیمی که کنترل داخلی را معادل کنترل مدیریت می‌داند، بر اساس ساختار سلسله مراتبی سازمانهاست.

اظهار می‌دارد که باید اقدامات امنیتی در محل در ورودی اصطبل انجام پذیرد و از مدیر اجرایی جدید اصطبل می‌خواهد که روشهایی را جهت نیل به هدفهای تعیین شده در سیاستگذاریها فرمولبندی کند. مدیریت رده پایینتر روشهای جدید را مشخص کرده و به مورد اجرا درمی‌آورد. سپس سرپرستان و مدیران آنها جهت اطمینان از انجام روشها به کار سرپرستی و مدیریتی می‌پردازند. و حسابرسان جهت اطمینان از انجام کار سرپرستان و مدیران، کار آنها را حسابرسی می‌کنند.

اما با تمام این سیاستها و روشها، روز بعد مشاهده می‌شود که اسب دوباره از اصطبل فرار کرده. پس از اجرای مکرر روشها جهت برقراری امنیت درب ورودی اصطبل، سرانجام مشخص می‌شود که اسب در واقع از درب پشتی اصطبل فرار می‌کرد. برخی از کارکنان مزرعه همواره ناظر فرار اسب از درب پشتی اصطبل بودند، آنها می‌دیدند که نخست درب ورودی به محکمی قفل می‌شود. سپس چند نگهبان مأمور مراقبت از آن می‌شدند و همچنین از یک سیستم کامپیوتری پیشرفته جهت امنیت و کنترل بیشتر درب اصطبل استفاده می‌شود اما هیچ یک از این اقدامات مشکل را حل نمی‌کرد. متأسفانه شرح وظایف کارکنان مزرعه شامل امور مربوط به اسبها نبود. هنگامی که از آنها سؤال شد چرا مدیریت را از نحوه فرار اسب مطلع نمی‌کردند پاسخ دادند: «این جزو شرح وظایف ما نبوده است!»



آیا این اتفاق یک مشکل است؟



دیگران را کنترل کنند.

در الگوی مدیریت واکنشی<sup>۱</sup> کنترل در پاسخ به حل مشکلی مطرح می‌شود و مفهوم آن خیلی ساده است. هنگامی که مشکلی بروز می‌کند، مدیریت سریعاً و کاملاً در جریان امر قرار می‌گیرد. واکنش مدیریت به صورت یافتن راه حل مشکل و روشهای کنترل به منظور جلوگیری از بروز دوباره مشکل نمایان می‌شود و بدین ترتیب مشکل برای همیشه حل می‌شود؛ هر چند که این مفهوم ایده‌آل به ندرت تحقق می‌یابد. سازمانهای با مدیریت واکنشی، از جهت کنترل دائماً در یک وضعیت آسیب‌پذیر قرار دارند. کارکنان رده پایین در تصمیمگیریهای مدیریت شرکت داده نمی‌شوند و برای آنکه اطلاعات با سرعت و کاملاً در اختیار مدیران قرار گیرد تا بتوانند دستورعملها را تهیه و به دیگران ابلاغ کنند، شبکه‌ای عظیم از ارتباطات موردنیاز است. متأسفانه مدیریت واکنشی به جای آنکه واکنشی سریع و مؤثر داشته باشد، معمولاً بسیار کند و اغلب نامناسب واکنش نشان می‌دهد. این نوع کنترل مدیریت را می‌توان با عباراتی نظیر «خیلی کم»، «خیلی دیر»، «به دفعات خیلی زیاد» توصیف کرد.

به‌طور نمونه، مزرعه‌ای را در نظر بگیرید که دارای یک اصطبل است. به مدیریت مزرعه اطلاعاتی می‌دهند که در ورودی اصطبل باز است و تنها اسب مزرعه از آن گسریخته است. پس از کوشش زیاد جهت شناسایی فرد مسئول اسب و تنبیه او، مدیریت به بررسی این امر می‌پردازد که آیا از دست دادن اسب اصولاً یک مشکل است یا خیر و آیا احتمال فرار مجدد اسب وجود دارد یا خیر.

با فرض آنکه وجود اسب یک عامل کلیدی در موفقیت مزرعه به حساب می‌آید، مدیریت اجرایی از طریق سیاستگذاریها

### الگوی مدیریت متفق‌العملی

الگوی مدیریت متفق‌العملی<sup>۲</sup> هم نوعاً گونه‌چندان بهتری نیست. در این روش سعی می‌شود از طریق شناسایی ریسکها و به دنبال آن تعیین هدفها و موارد کنترل شونده، براساس ارجحیت آنها از بروز مشکلات جلوگیری شود. هرچند در این روش امکان بروز مشکلات کمتر می‌شود، اما نیاز است که کلیه مشکلات بالقوه شناسایی شوند.

متأسفانه مدیریتی که در امور اجرایی و حل بحرانهای شدید موفق است، معمولاً در تحلیل مشکلات بالقوه به اندازه کافی موفق نیست. در واقع اغلب مدیران اجرایی امور تحلیلی را به تحلیلگران سیستم محول می‌کنند. برای مطالعه فرایند فعالیت و به منظور شناسائی ریسکها و تهیه و اجرای روشهای کنترل به منابع زیادی نیاز است.

اشکال دیگر این روش مدیریت آن است که به مشکلات بالقوه هرگز به اندازه مشکلات جاری اهمیت داده نمی‌شود. شاید این طبیعت بشر باشد که می‌گوید همیشه وقت کافی برای دوباره کاریها وجود دارد اما وقت کافی برای انجام درست کارها وجود ندارد. از طرفی این ادعای مدیریت را که می‌تواند کلیه ریسکها با مؤثرترین راههای کنترل آنها را از پیش مشخص کند باید قدری مغرورانه و غیرواقعی دانست.

هرچند مفهوم شناسایی و تخمین ریسک خیلی دقیق و درست به نظر می‌آید، اما اجرای آن همیشه آسان نیست. معمولاً نبود تعهد، نبود منابع و حتی نبود علاقه مدیریت وجود دارد. شاید مشکل اصلی فرض این مطلب باشد که مدیریت از همه آگاهتر است.

روش مدیریت متفق‌العملی با افرادی که در بالاترین رده سازمان قرار دارند و هدفهای

### متأسفانه مدیریتی که در امور اجرایی و حل بحرانهای شدید موفق است، معمولاً در تحلیل مشکلات بالقوه به اندازه کافی موفق نیست.

کنترل را مشخص و تعیین می‌کنند شروع می‌شود. دید آنها از فعالیتهای واقعی بسیار دور است. در حالی که هیئت مدیره و مدیریت رده بالای سازمان ممکن است توانا باشد مشکلهای بالقوه مهم برون سازمانی را شناسایی کند، نداشتن تماس نزدیک با فعالیتهای روزمره محدودیت جدی در موفقیت روش مدیریت متفق‌العملی ایجاد می‌کند.

برگردیم به مثال مزرعه و فرار اسب. ریسک آنکه مدیریت اجرائی حتی مشکل از دست دادن اسب را مورد توجه قرار ندهد چقدر است! روش مدیریت متفق‌العملی همراه با وابستگیهای زیادی است و نیاز به خودنگریهای ژرفی دارد که معمولاً با مدیران دینامیک و سختکوش انطباق ندارد.

### هدف از کنترل‌های داخلی

براساس مفهوم «مهندسی مجدد» برای به حداکثر رساندن فرایند تجارت ممکن است به تغییرات اساسی نیاز باشد و اگر اساس کار نادرست باشد حتی بهبود مداوم روشها منتهی به سود واقعی نخواهد شد. اگر کنترل مدیریت را کنار بگذاریم و به جای آن افکار خود را متمرکز کنترل‌های داخلی کنیم، می‌توانیم هدفهای واقعی را بهتر شناسایی کنیم و تعریف بهتری از آن داشته باشیم.

هدف از کنترل داخلی کنترل افراد نیست، بلکه کنترل فرایند تجارت است. با ایجاد تخصصهای وظیفه‌ای برای آنها که

کنترل می‌کنند، یعنی مدیران و آنها که کنترل می‌شوند یعنی غیر مدیران، موفقیت بالقوه سازمان را به مخاطره می‌اندازیم. اگر به کنترل داخلی به عنوان یک امر خودجوش نه یک امر تحمیلی نظر افکنیم، روش مدیریت خیلی متفاوت خواهد بود.

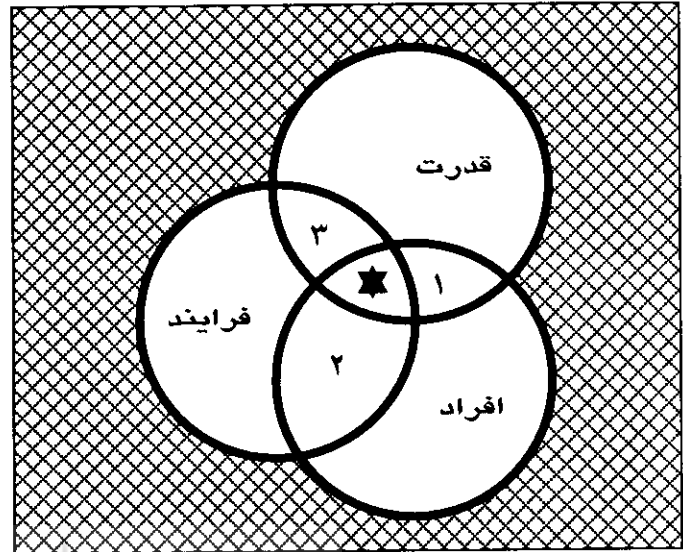
بهتر است این عقیده که مدیریت باید دیگران را کنترل کند را کنار گذاشته و این عقیده که همه باید با یکدیگر همکاری و اشتراک مساعی داشته باشند را جایگزین آن کنیم. بهتر است این عقیده را که فقط مدیریت باید تصمیم بگیرد کنار بگذاریم و این تفکر را که همه در مکان و زمان موردنیاز و مناسب باید قدرت تصمیمگیری داشته باشند را جایگزین آن کنیم.

### کنترل متحدالعملی

می‌توان با استفاده از روش کنترل متحدالعملی<sup>۳</sup> نه تنها نقاط مثبت روش متفق‌العملی را حفظ کرد، بلکه این روش را تقویت هم نمود. روش کنترل متحدالعملی از عوامل انسان، قدرت و فرایند تشکیل می‌شود. تحلیل مناطق مشترک شکل ۲ می‌تواند در مورد ارتباط متقابل این عوامل با یکدیگر ما را یاری دهد.

افرادی که صاحب قدرت و نفوذ هستند اما در فرایندها و فعالیتها دخالتی ندارند (قسمت ۱ شکل) دانش کمی از امور داخلی و جزئیات یک فعالیت دارند بنابراین در موقعیتی نیستند که بر کنترل‌های داخلی ذاتی (خودجوش) تأثیری بگذارند. بنابراین کمک آنها به کنترل‌های داخلی محدود می‌شود به فرمولبندی دستورعملها، نظارت بر فعالیتها، و مکانیزمهای پاداشی و تنبیهی. بعنوان یک نمونه بارز در این مورد می‌توان از هیئت مدیره سنتی در سازمانها نام برد.

افرادی که در فرایندها دخالت دارند اما



نفوذ و قدرتی ندارند (قسمت ۲ شکل) آنچه به آنها گفته می شود انجام می دهند و در واقع بوسیله فرایند و سیستم کنترل می شوند. فعالیت آنها از طریق دستورعملها و نظارتها کنترل می شود. آنها فقط مسئول کارهای محول به خود می شوند. هر چند این ویژگیها شامل افراد بسیاری در سازمانهای سلسله مراتبی می شود، اما افرادی که در فرایندها شرکت دارند اما قدرتی ندارند را می توان باسانی در واکنشهای آنان نسبت به انحراف از استانداردها با اظهاراتی مانند «من کاری برای آن نمی توانم انجام دهم» یا «شرایط چنین است» یا «این وظیفه من نیست» شناسائی کرد.

منطقه مشترک قدرت و فرایند (قسمت ۳) مبین واگذاری قدرت به خود فرایند است. این قسمت نشان دهنده مسائل اساسی است. خرابیها، مشکلات کوچک که تبدیل به مشکلات بزرگ می شوند و

اتفاقات غیرمنتظره مربوط به این قسمت است. به طور نمونه می توان از کارافتادگی ماشین آلات و تجهیزات به علت پیشگیری نکردن لازم و بموقع، کندی و کمکاری بعلت سخنان رنجش آمیز مدیریت و کاهش خرید و فروش به علت سیاستهای اعتباری غیررقابتی را نام برد. کنترل متحدالعملی به وسیله افرادی که در مرکز مشکل قرار دارند یعنی کسانی که دارای قدرت هستند و همچنین در فرایندها دخالت مستقیم دارند انجام می گیرد. از ویژگیهای افرادی که در سازمانهای متحدالعملی فعالیت می کنند تعهد به هدفهای گروهی، تسلط بر وظایف محول، همکاری با دیگران برای رسیدن به هدفهایی که بدون اشتراک مساعی دیگران میسر نیست، و احساس اطمینان و اعتماد نسبت به خود و نسبت به دیگران که با آنها کار می کنند را می توان برشمرد. این منطقه

مشترک نماد کنترلهای داخلی ذاتی، نه کنترلهای مدیریت تحمیلی؛ تعهدات مشترک همگانی، نه پیرویهای کورکورانه؛ و تواناییهای فراگیر، نه توانمندیهای موضعی می باشد.

### نتیجه گیری

امروزه به موازات آنکه فرهنگ محیط کار تغییر می کند و کارکنان انتظارات جدیدی پیدا می کنند، مدیران با یک وضعیت بسیار مبارزه طلبانه ای روبرو می شوند. براساس الگوی مدیریت متحدالعملی مدیریت روشنبین امروز با سهیم کردن کارکنان سازمان، مشتریان و فروشندگان در مسئولیتهای مربوط به کنترلهای داخلی، می تواند موقعیت خود را تقویت کند. آزاد از وابستگی به دیگران برای تحلیل و تغییر مشکلات، مدیران اجرایی فردا به جای نشستن بر مسند ریاست، با شرکت فعالانه در فعالیتهای سازمان احتمال موفقیت خود و سازمان را چندین برابر می کنند.

به جای آنکه بر کارکنان زبردست خود ریاست کنند، مدیران فردا به عنوان رهبران طبیعی گروه خود شناخته می شوند. با تفهیم این مطلب که پیشگیری مؤثرترین روش کنترل است و اساسیترین کنترل پیشگیرانه تعهد به یک دید و مکتب مشترک می باشد، تمرکز کنترلهای داخلی در آینده نخست بر آنها است که چنین مکتبی را فراهم می کنند نه آنهایی که باید از روشها پیروی کنند.

1. Reactive Management.
2. Proactive Management.
3. CoActive Control.

منبع:

Internal Auditor/June 1995.



انجمن حسابداران  
خبره ایران

# دوره عالی حسابداری و مدیریت مالی



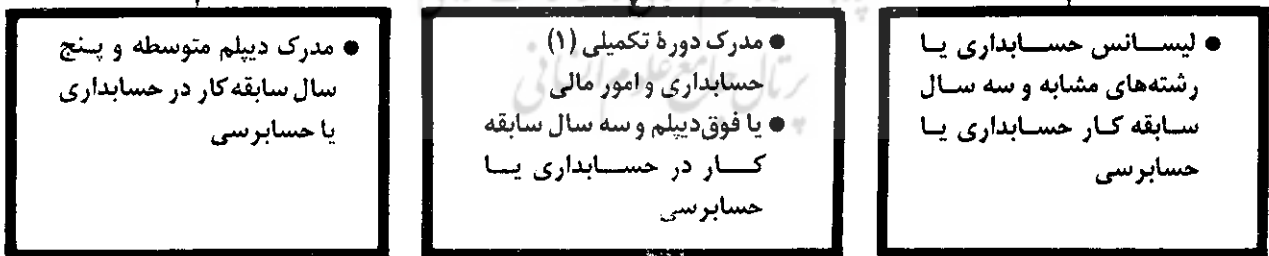
اتاق بازرگانی و صنایع  
و معادن ایران

## و دوره‌های تکمیلی حسابداری و امور مالی

● اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران، با همکاری انجمن حسابداران خبره ایران برگزار می‌نماید:



### شرایط شرکت‌کنندگان:



● مدت آموزش هر یک از دوره‌های فوق ۲۶۰ ساعت (فقط روزهای پنجشنبه از ساعت ۸ تا ۱۳)

● محل ثبت‌نام و کسب اطلاعات بیشتر

خیابان طالقانی بین خیابان فرصت و خیابان دکتر مفتاح آموزشگاه اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران تلفن: ۸۲۸۳۲۴