

بررسی نقش کنترل های داخلی بر بهبود تصمیم گیری مدیران

فاطمه خلیفه^۱

^۱ کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد بوشهر

چکیده

کنترل های داخلی شامل کلیه اقداماتی است که برای تأمین اطمینان نسبی از اجرای صحیح امور و مطابقت آن با مقررات و سیاست های واحد تجاری صورت می گیرد و هدف اصلی آن بالا بردن کارایی و سودمندی عملیات واحد تجاری است. مدیران واحدهای تجاری نسبت به گزارشگری مالی و همچنین از نظر قبول مخاطرات تجاری، طرز تفکرهای متفاوتی دارند و لذا نوع تفکر آنان، بر قابلیت اتکای کلی صورت های مالی اثر مستقیمی دارد. مدیرانی که تمام تلاش خود را صرف کسب سود پیش بینی شده و یا حتی بیشتر از آن می کنند، نتیجه آن ممکن است قبول مخاطرات فراوان و زیر پا گذاشتن کنترل های داخلی و آیین نامه های شرکت باشد. تداوم فعالیت و حیات بنگاه های اقتصادی در محیط رقابتی و رو به تغییر، بدون وجود سیستم کنترل داخلی اثر بخش با مشکلات جدی روبرو است و به همین دلیل، مدیران برای حفظ توان رقابت و جلب رضایت پاسخ خواهان، باید در صدد تقویت سیستم کنترل داخلی به طور اخص و سیستم نظارتی، به طور اعم باشند.

واژه های کلیدی: کنترل های داخلی، کیفیت اطلاعات، مدیریت سازمان، کنترل های داخلی عملیاتی

مقدمه

توسعه و پیچیدگی روز افزون واحدهای اقتصادی، پیشرفت مستمر فن آوری، افزایش حجم معاملات، کمبود منابع، افزایش رقابت و وجود انواع خطرات تهدید کننده اهداف و سیاست های سازمان، سبب شده تا ذهن مدیریت به مسایل بی شماری معطوف شده و کنترل مستقیم و انفرادی این واحدها، غیر ممکن شود. به همین دلیل، نیاز به استقرار سیستم کنترل داخلی اثربخش به عنوان جزئی لاینفک از سیستم مدیریت کارا، مورد توجه جدی قرار گرفته است. سیستم کنترل داخلی، سیستمی پویاست که انواع خطرهای و انحراف از سیاست ها و رویه ها را پوشش می دهد. براساس تحقیقات انجام شده در ایران، سیستم کنترل داخلی در واحدهای دولتی [۱] و غیر دولتی [۲]، به دلایل گوناگون، وضعیت مطلوبی ندارد و برای تحقق اهداف خرد و کلان جامعه اقتصادی، ایجاد تحول و تغییر در این زمینه بسیار ضروری به نظر می رسد. به کارگیری ابزارهای مناسب برای ارزیابی سیستم های کنترل داخلی، روشی پسندیده جهت آغاز این تحولات سیستمی است. نتایج تحقیقات [۳] نشان داد که در شرکت های کوچک، بین گزارشگری کنترل داخلی و عدم وجود مشکلات گزارشگری مالی ارتباط وجود دارد. آنها برای اینکه چرا گزارشگری کنترل داخلی توسط مدیریت می تواند موجب ارتقای کنترل داخلی شود دو دلیل ارائه کردند، نخست اینکه گزارشگری کنترل داخلی می تواند موجب افزایش آگاهی مدیریت ارشد از کنترل داخلی شرکت شود و دوم اینکه گزارش کنترل داخلی منجر به کنترل داخلی موثرتر می شود، زیرا موجب کمک به لحن مدیریت در سطح عالی از طریق ارسال پیام روشن در درون سازمان، درباره محیط کنترلی مورد انتظار می گردد. کنترل های داخلی موثر این اطمینان را می دهد که واحد تجاری می تواند به اهدافش برسد. برای رسیدن به این هدف باید اطمینان حاصل شود که گزارش های کنترل داخلی قابل اعتماد هستند. این شامل دستیابی کارآمد به قوانین و مقررات و سیاست ها و تعهدات شرکت است [۴]. همان طور که انتظار می رود نقاط ضعف در کنترل های داخلی منجر به کاهش کیفیت صورت های مالی می شود [۵]. [۶] در پژوهش های خود نشان دادند که شرکت های با ضعف عمده در کنترل های داخلی دارای عملیاتی پیچیده تر هستند و به تازگی تجدید ساختار سازمانی داده اند، همچنین ریسک حسابداری این شرکت ها (شامل ریسک سیستماتیک) روند افزایشی را نشان می دهد و منابع مالی کمتری برای سرمایه گذاری در کنترل های داخلی دارند. [۷] رابطه بین ضعف کنترل های داخلی و عملکرد در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار داد. وی در فرضیه های فرعی تاثیر ضعف کنترل های داخلی بر اجزای ارزش شرکت (ارزش دفتری، درآمدهای غیر عادی و ارزش بازار ناشی از سایر اطلاعات غیر حسابداری در دست سهامدار) را بررسی نمود. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه نشان داد که بین ضعف در کنترل های داخلی و عملکرد شرکت ها در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنی داری وجود دارد، به عبارت دیگر با افزایش ضعف در کنترل های داخلی، عملکرد شرکت ها کاهش می یابد.

مفهوم کنترل داخلی

کنترل داخلی بخش مهمی از مدیریت یک سازمان است. بخشی که شامل برنامه ها، روش ها و رویه های مورد استفاده سازمان در دستیابی به رسالت وجودی و اهداف خرد و کلان خود است. کنترل داخلی، فرایندی است که به وسیله مدیریت و سایر کارکنان طراحی و اجرا می شود تا از دستیابی به اهداف واحد مورد رسیدگی در زمینه قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، اثربخشی و کارایی عملیات و رعایت قوانین و مقررات مربوط، اطمینان معقول به دست آید. از این رو، کنترل های داخلی برای شناسایی آن دسته از خطرهای کسب و کار، طراحی و اجرا می شود که دستیابی به هر یک از این اهداف را تهدید می کند. طراحی و استقرار کنترل های داخلی با توجه به اندازه و پیچیدگی واحد مورد رسیدگی، متفاوت است. سیستم های کنترل داخلی قوی، اثر مهم و قابل توجهی بر قابلیت اعتماد گزارش های مالی دارند.

کنترل های مدیریتی و کنترل داخلی کاراترین و منحصر به فردترین ابزارهای شرکت هستند. اما به کارگیری سیستم کنترل داخلی و فرآیندهای کنترلی که بتواند از حساب سازی و کلاهدرداری در سازمان جلوگیری کند و یا در صورت وجود آن را کشف نماید از اختیارات مدیریت است.

ساختار کنترل داخلی شامل سیاست ها و روش هایی است که به منظور دستیابی به اهداف زیر صورت می گیرد:

۱. حفاظت دارایی ها در برابر ضایع شدن ، سوء استفاده و تقلب

۲. افزایش دقت و قابلیت اتکای مدارک حسابداری و قابلیت اعتماد گزارش های مالی

۳. تشویق کارکنان به رعایت رویه های واحد تجاری و سنجش میزان رعایت رویه ها

۴. ارزیابی کارایی و سودمندی عملیات

۵. رعایت قوانین و مقررات مربوط

کنترل های داخلی تنها به حسابداری و امور مالی محدود نمی شود بلکه تمام واحد تجاری و فعالیت های آن، مانند استفاده از روش های بودجه بندی، استانداردهای تولید، زمان سنجی و حرکت سنجی و مواردی از این قبیل را نیز در بر می گیرد.

طبقه بندی کنترل های داخلی

۱. کنترل های داخلی اداری (عملیاتی): کنترل هایی هستند که بر صورت های مالی تأثیری ندارند و به منظور دستیابی به اهدافی چون کارایی و سودمندی عملیات و رعایت رویه های مورد نظر مدیریت در تمام قسمت ها و دواير واحد تجاری استقرار می یابند. کنترل های داخلی اداری نقطه شروعی برای استقرار کنترل های داخلی حسابداری در مورد معاملات می باشد.

۲. کنترل های داخلی حسابداری (مالی): کنترل های هستند که مستقیماً بر قابلیت اتکای مدارک حسابداری و صورت های مالی اثر دارند و به منظور دستیابی به اهدافی چون حفاظت از دارایی ها، قابلیت اتکای مدارک حسابداری و تهیه صورت های مالی قابل اطمینان استقرار می یابند.

انواع کنترل های داخلی حسابداری

۱. کنترل های پایه (اولیه): عبارت از حداقل کنترل های لازم جهت اطمینان از ثبت صحیح و کامل فعالیت های واحد تجاری است. نمونه های از این نوع کنترل ها به شرح زیر است:

الف- نگهداری اسناد و دفاتر روزنامه و کل جهت ثبت فعالیت ها

ب- استفاده از فرم های دارای شماره سریال چاپی

ج- استخراج تراز آزمایشی در فواصل زمانی معین

د- تهیه صورت مغایرت بانکی در فواصل زمانی معین

۲. کنترل های انطباطی (ثانویه): کنترل های هستند که جهت حصول اطمینان از حسن اجرای کنترل های داخلی پایه و حفاظت از اموال و دارایی های واحد تجاری استقرار می یابند. این کنترل ها خود به سه دسته زیر تقسیم می شوند:

الف- کنترل های حفاظتی- کنترل های هستند که به منظور استفاده صحیح از دارایی ها و حفاظت از آنها به کار گرفته می شوند تا از وارد آمدن خسارت و یا سوء استفاده از آنها جلوگیری شود.

ب- کنترل های سرپرستی- کنترل های هستند که به منظور حصول اطمینان از حسن اجرای کنترل های پایه اسقرار می یابند.

ج- کنترل های تفکیک وظایف- یعنی تفکیک وظایف و مسئولیت ها بین کارکنان به نحوی که هیچ فردی مسئولیت انجامو ثبت یک معامله را از ابتدا تا انتها به عهده نداشته باشد.

اجزاء سیستم کنترل داخلی

کنترل های داخلی از اجزاء زیر تشکیل می شود:

۱. محیط کنترلی

۲. فرایند ارزیابی خطر توسط واحد تجاری

۳. سیستم اطلاعاتی، شامل فرایند تجاری مربوط، مرتبط با گزارشگری مالی و اطلاع رسانی

۴. فعالیت های کنترلی

۵. نظارت بر کنترل ها

۱- محیط کنترلی

محیط کنترلی از مجموعه عواملی کلیتشکیل می شود که برای دستیابی به سیاست ها و اجرای روش های واحد تجاری طراحی می گردد و منعکس کننده نگرش کلی مدیریت واحد تجاری و مالکان آن درباره استقرار سیستم کنترل داخلی و اهمیت آن برای واحد تجاری است. عوامل داخلی محیط کنترلی که مدیریت در آن نقش دارد و عمدتاً شامل موارد زیر می باشد:

الف- طرز تفکر مدیریت و نحوه اجرای آن

ب- ساختار سازمانی

ج- روش های مدیریت نیروی انسانی

د- پیش بینی مالی و بودجه

۲. فرایند ارزیابی خطر توسط واحد تجاری

فرایند ارزیابی خطر توسط واحد تجاری به معنی فرایند شناسایی و برخورد با خطرهای تجاری و نتایج آن است. برای مقاصد گزارشگری مالی، فرایند ارزیابی خطر توسط واحد تجاری شامل نحوه شناسایی خطرهای مربوط به تهیه صورتهای مالی، طبق استانداردهای حسابداری، برآورد اهمیت آنها، ارزیابی احتمال وقوع آنها و تعیین اقدامات لازم برای مدیریت خطر است.

۳. سیستم اطلاعاتی، شامل فرایندهای تجاری مربوط، مرتبط با گزارشگری مالی و اطلاع رسانی

یک سیستم اطلاعاتی از سخت افزار، نرم افزار، کارکنان، روشها و اطلاعات تشکیل می شود. سیستم مربوط به اهداف گزارشگری مالی که شامل سیستم گزارشگری مالی است از روشها و مستندات پیش بینی شده برای شروع، ثبت، پردازش و گزارش معاملات و سایر رویدادهایی واحد تجاری و پاسخگویی درباره داریها، بدهیها و حقوق صاحبان سهام تشکیل می شود. یک سیستم اطلاعاتی روشها و مستنداتی را در بر می گیرد که:

الف- همه معاملات معتبر را شناسایی و ثبت می کند.

ب- معاملات را به موقع و با جزئیات کافی توصیف کند به گونه ای که طبقه بندی معاملات برای گزارشگری مالی میسر باشد.

ج- ارزش معاملات را به نحوی اندازه گیری کند که ثبت ارزش پولی درست آنها در صورتهای مالی میسر شود.

د- دوره زمانی وقوع معاملات را تشخیص دهد تا ثبت معاملات در دوره حسابداری مربوط میسر گردد.

ه- معاملات و موارد افشای مربوط را به درستی در صورتهای مالی ارائه دهد.

۴. فعالیت های کنترلی

فعالیت های کنترلی، خط مشی ها و روش هایی است که به کسب اطمینان از اجرای دستورات مدیریت یاری می رساند. فعالیت های کنترلی شامل انجام موارد زیر است:

الف- بررسی عملکرد

ب- پردازش اطلاعات

ج- کنترل های فیزیکی

د- تفکیک وظایف

۵. نظارت بر کنترلها

نظارت مدیریت بر کنترلها شامل توجه به این امر است که آیا کنترلها طبق هدف مورد نظر اعمال یا حسب تغییرات در شرایط، به نحو مناسب تعدیل می شود یا خیر، نظارت بر کنترلهای ممکن است شامل فعالیتهایی مانند بررسی موارد زیر باشد:

۱- بررسی مدیریت در رابطه با تهیه به موقع صورت مغایرت بانکی

۲- ارزیابی حسابرسان داخلی از رعایت سیستم های واحد تجاری در تنظیم قراردادهای فروش توسط کارکنان قسمت فروش

انواع کنترل های داخلی

کنترل های داخلی را می توان پیشگیرانه، یابنده، اصلاحی، دستوری و جبرانی توصیف کرد.

۱- کنترل های پیشگیرانه: به منظور جلوگیری از بروز اشتباهات برقرار می شود به همین دلیل، این کنترل ها را کنترل های پیش از رخداد نیز نامیده اند که می تواند مانعی بر سر راه معاملات خاص به وجود آورد.

۲- کنترل های یابنده: به کنترل هایی گفته می شود که اشتباهات را پس از رخداد، کشف می کند. بدیهی است که در نبود یک سیستم کامل و کارآمد کنترل پیشگیرانه، وجود ابزارهای کنترلی در قالب کنترل های یابنده از ضروریات یک سیستم کنترل داخلی مطلوب است.

۳- کنترل های اصلاحی: کنترل های اصلاحی، اشتباهات و خطاهای کشف شده توسط کنترل های یابنده را تصحیح می کند.

۴- کنترل های دستوری: کنترل های دستوری به منظور دستیابی به نتایج مثبت و سازنده، طراحی و اجرا می شود، در حالی که کنترل های پیشگیرانه، یابنده و اصلاحی بیشتر برای پیشگیری، کشف و اصلاح نتایج منفی اعمال می شود.

۵- کنترل های جبرانی: گاه، آنچه به عنوان یک ضعف در سیستم کنترل داخلی به چشم می خورد واقعا اشکالی نخواهد داشت به شرط آنکه کنترل های جبرانی برای آن وجود داشته باشد. همان گونه که از نام این کنترل ها بر می آید، این کنترل ها می تواند نارساییهای موجود در جاهای دیگر را جبران کند.

نقاط کنترل

یکی از نکات مهم در شناخت کنترل های داخلی، توجه به نقاط کنترل می باشد. نقطه کنترل نقطه ای در روند عملیات است که در آن نقطه، اشتباه، و یا سوء جریانها می تواند رخ دهد و کنترل دقیق در آن نقطه را الزامی سازد. انواع کنترل های پیشگیرانه، یابنده، اصلاحی و دستوری ممکن است در نقاط مختلف ساختار کنترل داخلی بکار گرفته شود تا از دستیابی به هدف های کنترل داخلی واحد اقتصادی، اطمینان حاصل گردد.

محدودیت های ذاتی سیستم کنترل داخلی

سیستم های حسابداری و کنترل داخلی به دلیل محدودیت های ذاتی که دارند نمی توانند شواهد قطعی مبنی بر دستیابی به هدف ها را برای مدیریت فراهم کنند. برخی از این محدودیت ها ی ذاتی به شرح زیر است:

۱- مخارج استقرار روش های کنترل داخلی نباید بیشتر از منافع مورد انتظار آن باشد.

۲- نادیده گرفتن کنترل های داخلی از طریق تبانی مدیران یا کارکنان با اشخاص داخل یا خارج از واحد مورد رسیدگی

۳- اشتباهات بالقوه ناشی از بی دقتی، حواس پرتی و تفسیر نادرست دستورالعمل ها

۴- نارسا شدن یکی از روش های کنترل داخلی به دلیل تغییرات ایجاد شده در شرایط، و کاهش میزان رعایت آن

در ایالات متحده، قانون "ساربینز-اکسلی" به منظور بهبود کیفیت گزارشگری مالی و همچنین برای بازگرداندن اعتماد و اطمینان سرمایه گذاران به قابلیت اعتماد صورت های مالی، به تصویب رسیده است. از جنبه های مهم قانون ساربینز-اکسلی، الزامی شدن گزارش کنترل داخلی است که به سرمایه گذاران اجازه می دهد که از کیفیت سیستم کنترل داخلی شرکت مطلع شوند. شرکت هایی که قانون ساربینز-اکسلی را باموفقیت اجرا کنند به احتمال زیاد نقاط ضعف موجود در سیستم کنترل داخلی را طی گزارشگری مالی شناسایی کرده و با افزایش کنترل های داخلی، آن را اصلاح می کنند. نقاط ضعف موجود در سیستم کنترل داخلی می تواند مربوط به نقاط ضعف در طراحی کنترل ها یا مربوط به نقاط ضعف در عملیات کنترل داخلی باشد. عدم وجود نظارت کافی، منجر به ایجاد نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی می شود که این امر به نوبه خود محیط مناسبی را برای تقلب، سوء استفاده و هدررفت ایجاد می کند.

نتیجه گیری

مدیران واحدهای اقتصادی برای دستیابی به راه ها و روش های بهتر کنترل داخلی بی وقفه سعی و تلاش می کنند. مدیران به خوبی می دانند که در نبود یک سیستم کنترل داخلی اثر بخش، تحقق رسالت اصلی شرکت، حفظ سودآوری و به حداقل رساندن رویدادهای غیرمنتظره بسیار مشکل است. مدیریت در مصاف با تغییرات سریع محیط های اقتصادی و رقابتی و تغییر تقاضا و سلیقه مشتریان و تجدید ساختار به منظور رشد در آینده، سیستم کنترل داخلی را به خدمت می گیرد تا بتواند به موقع از خود واکنش مناسب نشان دهد. ضمناً کنترل های داخلی باعث افزایش کارایی، کاهش ریسک از دست داری ها حاصل اطمینان معقول از قابلیت اعتماد صورت های مالی و رعایت قوانین و مقررات می شوند. البته باید توجه داشت که هر چند کنترل های داخلی برای رسیدن به اهداف واحد تجاری لازم است، ولی نمی تواند مدیریتی ضعیف و نالایق را به مدیریتی قوی و لایق تبدیل کند. همچنین کنترل داخلی نمی تواند رویدادها یا پدیده های غیرقابل کنترل مانند سیاست ها یا برنامه های دولت، اقدامات رقبا و شرایط اقتصادی را تغییر دهد بنابراین کنترل داخلی نمی تواند موفقیت یک واحد اقتصادی یا حتی تداوم حیات آن را تضمین کند. [۸] در تحقیقات خود به این نتیجه رسیدند که پس از اصلاح و ترمیم نقاط ضعف عمده کنترل داخلی توسط شرکت، پیش بینی های مدیریت صحیح تر خواهد بود.

منابع

۱. گروه پژوهشگران، خرداد ۱۳۸۳، فساد مالی در معاملات دولتی، گزارش تحقیق دفتر بهبود مدیریت و ارزیابی عملکرد (وابسته به سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور) صفحات ۱ الی ۱۵.
۲. شیخ، محمد جواد، بهار ۱۳۸۳، بررسی اهمیت شاخص های قلب بالقوه مالی، پایان نامه دکتری، دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت.
۳. Mc Mullen , D.A., .K. Raghunandan , and D.V. Rama. ۱۹۹۶ . Internal control report and financial reporting problems. *Accounting Horizons* ۱۰ (December):۶۷-۷۵.
۴. حساس یگانه، یحیی و تقی نتایج ملکشاه، غلامحسین (۱۳۸۵) رابطه گزارش کنترل های داخلی با تصمیم گیری استفاده کنندگان، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱۴، صص ۴۴-۱.
۵. Doyle, J., Ge, W., & McVay, S, (۲۰۰۷), Determinants of Weaknesses in Internal Control over Financial Reporting. *Journal of Accounting and Economics*, NO ۴۴, PP. ۱۹۳-۲۲
۶. سعیدی، سید احمد (۱۳۹۰) مشکلات حسابداری مدیریت از دیدگاه فلسفی، فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری، سال ششم، شماره ۲۷، ۲۰-۲۴.
۷. Ashbaugh, Skaife (۲۰۰۶); The effects of corporate governance on firms credit ratings, *Journal of Accounting & Economics*, ۴۲, ۲۰۳-۲۴۳.
۸. Feng, M., Li, C., and S. McVay. (۲۰۰۹). Internal Control and Management Guidance, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. ۴۸, No ۳, Pp. ۱۹۰-۲۰۹