

# بررسی کنترل‌های داخلی در ایران

\* بیژن عراقی



مقدمه

"کنترل‌های داخلی" یکی از موضوعهای مورد بحث در علوم مالی و اداری می‌باشد، که به دلیل تأثیری که در نحوه اداره یک واحد اقتصادی دارد، شدیداً مورد توجه مدیریت واحدها قرار می‌گیرد، تا آن حد که غالباً از بازرسان و حسابرسان واحد اقتصادی خواسته می‌شود که گزارشی از نقاط ضعف کنترل‌های داخلی و پیشنهادات رفع آنها، به مدیریت واحدها، ارائه گردد.

کنترل‌های داخلی از نظر تئوریک بسیار مورد بررسی قرار گرفته، ولیکن در این مورد همچون غالب مباحث مالی دیگر بررسی کافی، در شرایط اقتصادی و اداری ایران، انجام نگردیده است.

در نوشتار زیر، پس از ارائه تعریفها و نظریه‌های انجمنهای حرفه‌ای حسابداری آمریکا، انگلیس و ایران در مورد کنترل‌های داخلی، به بررسی ویژگیهای آن در ایران پرداخته خواهد شد.



در تحقیق انجام شده، از روشهای زیر استفاده گردیده است:

الف - استفاده از کتب و مجلات خارجی و ایرانی  
ب - استفاده از پرسشنامه به صورت تشریحی و کلی که حضوراً با مسئولین و مدیران شرکتها تکمیل گردیده است.

پ - مصاحبه با اساتید حسابداری و اشخاص صاحب نظر حرفه‌ای:

سه تن از اساتید دانشگاههای " علامه طباطبائی " و " تهران "  
دو تن از مدیران مؤسسات حسابرسی " سازمان حسابرسی " و " بنیاد مستضعفان "  
دو تن از اعضای شورای عالی " انجمن حسابداران خبره ایران "  
ت - انتخاب نمونه از صنایع متفاوت به شرح زیر:

لوازم برقی

هتل داری

آسانسورسازی

تولید کفش

صنایع فلزی

موکت سازی

ساختمان سازی

حمل و نقل

فراورده‌های گوشتی

مرغداری

ث - بررسی نامه‌های مدیریت نمونه‌های انتخاب شده برای سنوات ۱۳۶۴ و ۱۳۵۶ و تعیین علل نقاط ضعف آنها.

ج - طبقه‌بندی نتایج بدست آمده و نتیجه‌گیری کلی براساس روش استقرایی.

### مختصری در مورد تغییر نظامهای اقتصادی \*

پس از سپری شدن قرون وسطی و انقلاب صنعتی، مسائل اقتصادی و شیوه تولید شکل جدیدی به خود گرفت و نحوه مالکیت و اداره واحدهای اقتصادی متحول شد. نهادهای اقتصادی به صورت پیچیده‌تر و با سهامداران یا شرکای زیادتری مشغول بکار شدند. دیگر مشکلات اداره واحدهای اقتصادی، همان مشکلات سابق نبود و احتیاج به مدیرانی مجرب

و کارآزموده پیدا شد که بتوانند با سیستمهای جدید کار پرسرل زیاد و قسمتهای مختلف واحد را اداره نمایند. با تشکیل شرکتهای سهامی عام و جلب سرمایههای کوچک انبوه مردم، واحدهایی با تعداد بیشماری سهام و سهامدار ایجاد گردید. دیگر یک نفر و یا جمعی مشخص مالک واحدهای اقتصادی نبودند بلکه انبوه سرمایهگذاران مالکیت این گونه واحدها را در اختیار داشته و مدیرانی را برای اداره واحدها، انتخاب می نمودند. در اینجا جدایی مالکیت از مدیریت شکل گرفت و این ضرورتی غیرقابل اجتناب بود. برای نمونه می توان از نتایج بررسی گزارشهای رسیده به بورس اوراق بهادار نیویورک یاد کرد که در سال ۱۹۷۰ شرکت " امریکن تلفن و تلگراف " دارای ۳۰۸۳۰۵۰۰ سهامدار و یا در سال ۱۹۷۵ شرکت " امیرپال گروپ " دارای ۷۰۵۹۳۷۰۰۰ سهام منتشر بوده است. با توجه به این آمار به راحتی می توان دانست که شیوه مدیریت و اداره سازمانها دیگر به صورت سابق نبوده و به طور اساسی متحول شد. امواج این دگرگونیها در اواخر دوره سلطنت قاجار به ایران رسید. در آن زمان نظامهای اداری و مالی بسیار از هم گسیخته بود و ضرورت اصلاحی اساسی احساس می شد. وضعیت گمرک و مالیه شدیداً بهم ریخته بود. به همین جهت دولت وقت در سال ۱۲۷۵ ه.ش. اقدام به استخدام مستشاران بلژیکی به سرپرستی مستر ژوزف نور نمود که بعداً به عنوان وزیر گمرک و پست، نظم جدیدی در سازمان اداری و مالی این دو اداره بوجود آورد.

در رابطه با مالیه نیز در سال ۱۲۹۰، هیئتی امریکایی به سرپرستی مورگان شوستر به ایران آمدند. شوستر با گرفتن اختیاراتی وسیع که به " اختیارات ۲۲ جوزا " معروف است تمامی امور مالی و پولی دولت خزانه دولت، وضع مالیاتها و عواید دولتی دیگر را تحت نظارت خود درآورده ولی پس از ۹ ماه با التیماutom دولت روسیه ایران را ترک کرد. شوستر نظام نوینی در مالیه ایران برقرار کرد.

سپس دکتر میلیسو امریکایی در سال ۱۳۰۱ با هیئتی به ایران آمده و دنباله کار شوستر را گرفت. اینها اولین کسانی بودند که سبک غربی نظام اداری را به ایران آوردند و کمکهای زیادی به استقرار کنترل در سازمانهای دولتی نمودند، که مسلماً این گونه کنترلهای اداری بعدها در شرکتها مورد استفاده قرار گرفته است. یکی از اولین شرکتهای ایرانی " شرکت عمومی ایران " بود که در سال ۱۲۷۵ با سرمایه یک میلیون تومان متشکل از ۲۰ هزار سهم پنجاه تومانی تشکیل گردید. شرکتهای دیگری نیز مانند کمپانی امنیه، شرکت اتحادیه و کمپانیه منصور تشکیل شده بود که قدمتی بیش از شرکت عمومی ایران داشت. نویسنده مقاله اطلاعاتی در مورد بزرگترین شرکت سهامی در ایران نیافت تا با نمونههای ارائه شده

در مورد میزان سهام و تعداد سهامداران شرکت‌های " امریکن تله‌و تلگراف " و " امپریال گروپ "، مقایسه نماید. اما بدیهی می‌نماید که شرکت‌های ایرانی نه از نظر میزان و تعداد سهام و سهامداران و نه از نظر نوع اداره و سازمان به هیچ‌وجه قابل مقایسه با شرکت‌های معظم غربی نیستند و در حقیقت مشکل بتوان گفت که مالکیت از مدیریت این گونه شرکتها جداست. در نتیجه نحوه کنترل‌هایی که در آن گونه شرکتهاست با نحوه کنترل‌هایی که در شرکت‌های ایرانی است، باید بسیار متفاوت باشد. این امری است که پیوسته می‌باید مدنظر قرار داد.



### تعریف:

واژه کنترل در اواخر قرن نوزدهم از طرف صاحب‌نظران حرفه حسابداری ارائه و مورد بحث قرار گرفت. در ایالات متحده امریکا اصطلاح " رسیدگی داخلی " یا " مراقبت داخلی " (INTERNAL CHECK) که سالها بین حسابداران مصلح و ناظر بر مفهوم " رسیدگی عملیات حسابداری و مالی به منظور کشف اشتباهات سهوی و یا عمدی در ثبت فعالیت‌های مالی " بود، جای خود را به " کنترل‌های داخلی (INTERNAL CONTROL) داد. در سال ۱۹۳۶ در یکی از بولتن‌هایی که توسط انستیتوی حسابداران رسمی امریکا منتشر شد، کنترل داخلی به عنوان " اقداماتی که به منظور حفاظت از موجودی نقدی و سایر داراییها و همچنین جلوگیری از اشتباهات دفترداری انجام می‌شود " تعریف گردید.

در ایران مرحوم اسمعیل عرفانی در کتاب حسابرسی - جلد اول که در سال ۱۳۴۹ منتشر شده است، کنترل داخلی را به صورت زیر تعریف کرده‌اند:

" عبارت است از تقسیم وظایف و مسئولیتها بین کارمندان مؤسسه به طوری که انجام هر عمل و ثبت هر معامله توسط دو یا چند نفر بعمل آمده و کار هر یک به منزله کنترل کار دیگری باشد ".

و نیز اهداف کنترل داخلی را موارد زیر بر شمرده‌اند:

۱ - تثبیت مسئولیت کارمندان

۲ - تأیید عملیات و حسابها

۳ - تقسیم و دسته‌بندی حسابها "

همان طوری که ملاحظه می‌شود، این تعریف اساس کار کنترل داخلی را " تقسیم وظایف " و " کنترل یکی بر دیگری " نهاده است. ایشان در کتاب حسابداری مدیریت، تعریفی فراتر از فوق ارائه نموده و لیکن کنترل داخلی را وظیفه مدیریت دانسته زیرا مدیریت مسئول حفظ داراییها و اتخاذ و اجرای سیاستهایی است که مولد سود خواهد بود. امروزه این

مفهوم بسیار وسیعتر شده و تعریف فوق تنها جزء کوچکی از آن است .  
HENRY FAYOL در کتاب GENERAL AND INDUSTRIAL  
MANAGEMENT تعریف زیر را ارائه داده‌اند :

" در شرکت ، کنترل به معنای رسیدگی به این مطلب است که آیا تمامی امور براساس برنامه‌ها ، دستورات داده شده و اصول تأیید شده انجام می‌شود یا خیر؟ هدف از این امر آن است که قصور و اشتباهات مشخص شده و اصلاح گردند تا از تکرار آنها جلوگیری شود این مطلب تمامی امور ، اشخاص و فعالیتها را شامل می‌شود . " تعریف مذکور محدودده و وسیعتری نسبت به تعریف قبل دارد . ذیلاً نظرات انجمنهای حرفه‌ای امریکا ، انگلیس و ایران آورده می‌شود :



### نظر انجمن حسابداران رسمی امریکا :

کنترل داخلی شامل طرح سازمان و کلیه قواعد و اقدامات هماهنگ در مؤسسه به منظور حفاظت از داراییها ، اطمینان از دقت و اعتبار داده‌های حسابداری ، ترویج کارایی عملیاتی و تشویق به مراعات سیاستهای مصوب مدیریت می‌باشد . این تعریف احتمالاً " گسترده‌تر از معنایی است که گاهی به عبارت کنترل داخلی نسبت داده می‌شود با توجه به این شناخت که گستره نظام کنترلهای داخلی فراثر از موضوعهایی است که مستقیماً به وظایف ادارات حسابداری و مالی مربوط می‌شود .  
کنترل داخلی در مفهوم بسیط آن شامل کنترلهایی است که می‌توان به عنوان کنترلهای حسابداری و کنترلهای اداری نامید :



### کنترلهای اداری :

این کنترلها بدون آنکه محدود به موارد زیر باشد ، شامل طرح سازمان و روشهای اجرایی و سوابقی است که با فرایند تصمیم‌گیری ، منتج به تجویز معاملات توسط مدیریت ، می‌گردد . تجویز معاملات به عنوان نقش مدیریت و مستقیماً مرتبط با مسئولیت مدیران در زمینه حصول به اهداف مؤسسه تلقی می‌شود . و نقطه آغاز استقرار کنترلهای حسابداری بر معاملات است .



### کنترلهای حسابداری :

این کنترلها شامل طرح سازمان و روشهای اجرایی و سوابقی است که با حفاظت داراییها

و اعتبار سوابق مالی ارتباط داشته و بالنتیجه در جهت حصول اطمینان در موارد زیر طراحی می‌گردد:

- الف - اینکه معاملات مطابق مجوزهای عمومی یا مشخص مدیریت انجام گیرد.
- ب - اینکه معاملات برحسب ضرورت به نحوی ثبت شود که اولاً امکان تهیه صورتهای مالی را در انطباق با اصول متداول حسابداری و یا هر پارامتر دیگر فراهم کند و ثانیاً پاسخگوی صحت ثبت حساب داراییها باشد.
- ج - اینکه دسترسی به داراییها فقط برطبق مجوز مدیریت امکان پذیر باشد.
- د - اینکه حساب داراییها در فواصل معقول زمانی با عین داراییهای موجود مطابقت و در خصوص هرگونه اختلاف اقدام شود.

تعاریف مذکور الزاماً در همه موارد بی چون و چرا نیست زیرا برخی از روشهای اجرایی و سوابق که تحت کنترلهای حسابداری قرار می‌گیرد، ممکن است در حیطه کنترلهای اداری نیز مصداق داشته باشد. مثلاً سوابق مربوطه فروش و بهای تمام شده که به ترتیب محصولات رده بندی شده باشد ممکن است هم برای کنترلهای حسابداری مورد استفاده باشد و هم در فرایند تصمیمات مدیریت در زمینه تعیین قیمت‌های واحد فروش یا سایر جنبه‌های عملیات کاربرد یابد. چنان چندگانگی کاربرد روشهای اجرایی و سوابق، موجب بهم ریختگی تعاریف مذکور نمی‌شود زیرا در اساس برای روشن کردن حدود و ثغور بیرونی کنترلهای حسابداری از سوابقی است که منحصر به کنترلهای اداری است. به عنوان مثال، می‌توان از تماسها با بازاریابان یا خریداران، و یا سوابق تولید معیوب برای ارزشیابی عملکرد کارکنان نام برد.



### نظر انجمن حسابداران خبره در انگلستان و ویلز:

مفهوم عبارت "کنترل داخلی" دربرگیرنده نه تنها کنترلهای اجرایی و حسابرسی داخلی، بلکه کل نظام کنترلی، اعم از مالی و غیرمالی است که توسط مدیریت به منظور اداره امور مؤسسه به نحو منظم، اطمینان از رعایت سیاستهای مدیریت، حفاظت داراییها و تضمین دقت و اعتبار مدارک و سوابق، استقرار می‌یابد.

لذا ملاحظه می‌شود که گستره کنترلهای داخلی از محدوده امور مالی و حسابداری و حفاظت اموال فراتر می‌رود و موضوعاتی نظیر سنجش کار، کنترل کیفیت تولید و کنترل و نیز توسعه و تحقیق در عملیات، در موارد موجود، جزء لاینفک سیستم کنترلهای داخلی خواهد بود اگرچه در محدوده امور مالی و حسابداری قرار ندارند.

عوامل اساسی کنترلهای داخلی عبارتند از:

- الف - طرح سازمانی ( شامل شرح وظایف کارکنان )  
 ب - روشهای اجرایی تجویز ، ثبت و حفاظت ( شامل کنترلهای اجرایی )  
 ج - نظارت و بازبینی مدیریت



### نظر انجمن حسابداران خبره ایران :

انجمن حسابداران خبره ایران ضمن تأیید و پذیرش بیانیه‌های انجمنهای بین‌المللی فوق اهداف کلی مورد نظر در اجرای سیستمهای کنترل داخلی را چنین برمی‌شمرد :

الف - حفظ و حراست و ثبت صحیح و بموقع عملیات مالی مربوط به کلیه داراییها و استفاده از آنها برای مقاصد مؤسسه .

ب - ثبت صحیح و بموقع کلیه بدهیها .

پ - ضروری بودن ( در ارتباط با موضوع عملکرد ) و ثبت صحیح و بموقع کلیه

هزینهها و منابع مصرفی .

ت - ثبت صحیح و بموقع کلیه درآمدها و حداکثر استفاده از کلیه منابع مؤسسه .

ث - داشتن اطلاعات لازم و کافی از وضعیت صحیح مالی مؤسسه در هر زمان .

ج - انجام کلیه اقدامات و عملیات مؤسسه در چهارچوب مقررات اساسنامه

مؤسسه و قوانین جاری مملکتی .

چ - اجرای نظام سازمانی صحیح به منظور تضمین رسیدن به هدفهای فوق و

جلوگیری از بروز اشتباهات و سوءاستفاده .

حال به مقایسه تعاریف دو انجمن بین‌المللی حسابداران رسمی آمریکا و حسابداران

خبره در انگلستان و ویلز می‌پردازیم : *ماه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی*

*پرتال جامع علوم انسانی*



مقایسه و بررسی تعاریف دو انجمن حرفه‌ای بین‌المللی در مورد کنترل‌های داخلی:

AICPA	ICAEW
<p>– شامل:</p>	<p>– حوزه‌های مالی و غیرمالی</p>
<p>۴ * طرح سازمانی</p>	<p>– توسط مدیریت استقرار می‌یابد</p>
<p>کلیه قواعد و اقدامات هماهنگ برای:</p>	<p>– هدف از استقرار:</p>
<p>۱ * حفاظت دارایی</p>	<p>اداره امور به طور منظم</p>
<p>۲ * دقت و اعتبار داده حسابداری</p>	<p>۳ * اطمینان از رعایت سیاست‌های مدیریت</p>
<p>ترویج کارایی عملیاتی</p>	<p>۱ * حفاظت داراییها</p>
<p>۳ * تشریح رعایت سیاست‌های مدیریت</p>	<p>۲ * تضمین دقت و اعتبار سوابق</p>
<p>۵ * فراتر از محدوده مالی و حسابداری است.</p>	<p>۵ * فراتر از محدوده مالی و حسابداری است.</p>
<p>– شامل دو قسمت:</p>	<p>عوامل:</p>
<p>کنترل‌های اداری</p>	<p>۴ * طرح سازمانی</p>
<p>کنترل‌های حسابداری</p>	<p>روشهای اجرایی تجویز، ثبت و حفاظت نظارت و بازرسی مدیریت</p>

در این جدول موارد مشترک یا نزدیک بهم با \* مشخص شده‌اند.

البته در ۲ \* تضمین دقت و اعتبار سوابق که در تعریف ICAEW آمده است، دارای بعد وسیعتری نسبت به دقت و اعتبار داده حسابداری مندرج در تعریف AICPA می‌باشد زیرا سوابق، مفاهیم مالی و غیرمالی را دربرمی‌گیرد. تعاریف دیگری که از طرف سایر انجمنهای حرفه‌ای و صاحبانظران این رشته ارائه شده، مطلبی بیشتر از موارد فوق ندارد.



عوامل مؤثر در کنترل داخلی:

اهم عوامل قابل توجه در برقراری هر سیستم کنترل داخلی را می‌توان به شرح زیر خلاصه نمود:



الف – طرح سازمانی مناسب:

منظور از تدوین و پیاده کردن یک طرح سازمانی یا "سازمان دادن" آن است



که وظایف گوناگون دستگاه با توجه به هدفها و عملیات آن به نحو مناسبی طبقه‌بندی شده و برای هر وظیفه مشخص ( یا گروهی از وظایف مرتبط) مسئول یا مسئولانی در نظر گرفته شود .

### ب - روشهای انجام کار:

یکی دیگر از عوامل مؤثر در برقراری سیستم کنترل داخلی مطلوب وجود روشهای مشخص برای انجام امور دستگاه و نظارت در اجرای صحیح آن است .

### ج - نظارت و بررسی مدیریت:

عامل مؤثر دیگری در برقراری سیستم کنترل داخلی مطوب ، نظارت و بررسی مدیریت نسبت به چگونگی انجام امور دستگاه است . وجود چنین نظارت و بررسی سبب می شود که مقررات وضع شده به طور جدی تر مورد پیروی قرار گیرد و علاوه بر آن هر نوع نقص یا نقطه ضعف موجود در تشکیلات سازمانی و یا روشهای انجام کار هرچه زودتر آشکار شود تا برای رفع آنها اقدام گردد .

تأثیر بکار بردن روشهای فوق در کنترل داخلی سازمانهای متوسط و بزرگ ذیلاً به طور اختصار مورد بحث قرار می گیرد:



#### ۱ - بودجه‌بندی:

بودجه‌بندی یا تهیه بودجه عبارت است از پیش‌بینی نتیجه عملیات دستگاه در طی یک دوره معین در آینده و یا پیش‌بینی وضع مالی آن در تاریخ مشخصی در آینده .

#### ۲ - صورتهای مالی دوره‌ای:

بررسی نتایج مالی حاصل از عملیات دستگاه و چگونگی وضع داراییها جزء بسیار مهمی از سیستم کنترل داخلی مطلوب را تشکیل می دهد و این عمل بدون تهیه و بررسی صورتهای مالی دوره‌ای ( مثلاً ماهانه ) امکان پذیر نمی باشد .

#### ۳ - کنترل بودجه‌ای:

کنترل بودجه‌ای عبارت است از کنترل عملیات سازمان از طریق مقایسه نتایج واقعی عملیات با پیش‌بینی‌های بودجه‌ای و بررسی اختلافات حاصله و علل آن ، اهمیت کنترل بودجه‌ای از لحاظ کنترل داخلی در آن است که هرگونه عدم کارایی یا حیف و میل منابع

مالی و سایر داراییهای سازمان در نتیجه آن روشن می شود و با تجزیه و تحلیل علل مربوطه نسبت به رفع آنها اقدام بعمل می آید .

#### ۴- حسابرسی داخلی:

"حسابرسی داخلی" به آن گونه رسیدگی به مدارک و اسناد اطلاق می گردد که به منظور ارزیابی عملیات مالی و در مواردی سایر عملیات و فعالیت های دستگاه و گزارش آن به مدیران ، توسط کارمندان غیر از مجریان امور انجام می گردد .

#### کاربرد کنترل های داخلی در حسابرسی:

حسابرسی مستقل در حقیقت براساس انکا به نقاط قوت سیستم کنترل های داخلی ، حدود رسیدگی خود را تعیین می نماید . پس حسابرس مستقل باید اول به شناخت سیستم سپس به ارزیابی آن بپردازد . نظر دو انجمن حرفه ای ذیلا" به آگاهی می رسد :

#### نظر انجمن حسابداران خبره در انگلستان و وپلز:

از دیدگاه حسابرس ، بررسی موضوعهای زیر در ارتباط با ارزشیابی یا سیستم کنترل های داخلی ضرورت دارد :

۱- ویژگیهای فعالیت مؤسسه مورد رسیدگی ( احتمالاً" مستلزم بازدید عینی از داراییها و عملیات )

۲- نظام دفتری و حسابداری

۳- وظایف مدیران موظف و کارکنان و نحوه تقسیم وظایف و مسئولیتها

۴- نظام کنترل های اجرایی (INTERNAL CHECK) یعنی واریسی معاملات روزمره که جزئی از سیستم روزمره مؤسسه است .

۵- حسابرسی داخلی ( در صورت وجود ) .

#### نظر انجمن حسابداران خبره ایران:

بررسی و ارزشیابی سیستم کنترل های داخلی مؤسسه تحت رسیدگی از لحاظ آشنایی حسابرس با مقررات و طرز کار مؤسسه ، تنظیم برنامه حسابرسی و بالنتیجه اتخاذ تصمیم نسبت به حدود و میزان رسیدگیهای آزمایشی ضروری است ، در صورتی که پس از بررسی و

ارزشیابی سیستم کنترل‌های داخلی، در کفایت کنترل‌های داخلی یا اعمال کنترل‌های موجود ایراداتی ملاحظه شود، چنانچه آن ایرادات با توجه به اهمیت نسبی اثر قابل ملاحظه‌ای بر صورت‌های مالی مورد رسیدگی داشته باشد به نحوی که نتوان نسبت به صحت برخی ارقام مالی اظهار نظر نمود مراتب بایستی در گزارش حسابرسی درج شود و در صورتی که ایرادات ملاحظه شده در کنترل‌های داخلی چنان آثار نامطلوب بر صورت‌های مالی نداشته و جزئی باشند، حسابرس بایستی مراتب را در گزارش کنترل‌های داخلی به مدیریت شرکت تذکر دهد.



### ویژگی‌های کنترل‌های داخلی در ایران:

به طور کلی کنترل‌های داخلی یعنی تدبیر و نظام بخشی مالی و غیرمالی در جهت اهداف مؤسسه به نحوی که کارایی را به حداکثر ممکن برساند. کنترل‌های داخلی در ایران از جهات بسیاری قابل بررسی هستند و نیز، عوامل بسیاری در ویژگی‌های آن، تأثیرات اساسی گذارده‌اند. براساس نتایج بدست آمده از تحقیق، این ویژگی‌ها را می‌توان از دیدگاه‌های زیر مورد بحث قرار داده و دلایل اساسی آن را برشمرد:

#### ۱- از دیدگاه " ساختار فرهنگی "

- ۱-۱- ورود علوم اداری و مالی از طرف غرب به ایران.
- ۱-۲- حاکم بودن جو کارمندی
- ۱-۳- عدم وجود " نگرش سیستمی "
- ۱-۴- کمبود نیروی متخصص
- ۱-۵- عدم وجود تفکر " بازنگری " در سیستمها
- ۱-۶- گریز از " حساب‌پذیری "
- ۱-۷- تکیه بر اطمینان فردی

#### ۲- از دیدگاه " ساختار سیاسی - اجتماعی ":

- ۲-۱- تأثیر انقلاب اسلامی در شئون مالی و غیرمالی
- ۲-۲- تأثیر انقلاب فرهنگی دانشگاهها
- ۲-۳- تأثیر شرایط جنگی

۲-۴- عدم وجود استانداردهای پذیرفته شده حسابداری در ایران

۲-۵- عدم امنیت شغلی

### ۳- از دیدگاه " ساختار اقتصادی " :

۳-۱- عدم گسترش شرکتهای سهامی عام ( در مقایسه با کشورهای غربی )

۳-۲- فعال نبودن بورس اوراق بهادار

۳-۳- عدم وجود بازار رقابت ( در مقایسه با کشورهای غربی )

۳-۴- عدم تفکیک مالکیت از مدیریت

۳-۵- در خطر بودن " تداوم فعالیت " شرکتهای بر اثر فشارهای اقتصادی و کمبود مواد اولیه

۳-۶- عدم تطابق رشد فنی و اقتصادی با رشد تخصصی اداری و مالی

۳-۷- چندنرخ بودن بازار

۳-۸- افزونی سوددهی کارهای غیرمولد نسبت به کارهای مولد

### ۴- از نظر سایر دیدگاهها :

۴-۱- تأثیر وسعت شرکتها

۴-۲- تأثیر قدمت شرکتها

۴-۳- تأثیر نوع صنعت

۴-۴- تأثیر نوع مالکیت

حال به بررسی هر کدام از موارد فوق می پردازیم .

رتال جامع علوم انسانی

### ۱- از دیدگاه " ساختار فرهنگی "

۱-۱- یکی از مهمترین عوامل مؤثر در ویژگیهای کنترل‌های داخلی ، ورود علوم اداری و مالی از طرف غرب به ایران می باشد . بدین معنی که این علوم به صورت خودجوش و در پی رفع نیازهای اقتصادی و اجتماعی بوجود نیامده‌اند و لذا جایگاه واقعی خود را نیافته‌اند . سرمنشأ بسیاری از نقاط ضعف کنترل‌های داخلی ، همین امر می باشد . چرا که اجراکننده سیستمهای مالی و غیرمالی می باید اول از نظر ذهنی ، مورد نیاز بودن این مطلب را درک نموده و سپس آن را بکار برد .

۱-۲- مسئله دیگر اینکه ، کارمندان وقتی به استخدام شرکتی درمی آیند ، کوچکترین

تردیدی در دریافت حقوق ماهیانه خود نداشته و نیز افزایش حقوق خود را بر اثر کارایی بیشتر، به دلایل مختلف، غیرممکن می‌دانند. از این دلایل می‌توان تعیین حقوق براساس جداول ثابتی که کارایی پرسنل را کمتر در نظر می‌گیرد، نام برد. بدین جهت، به علت عدم وجود سیاستهای تنبیه و تشویق‌انگیزه بالا بردن کارایی، در پرسنل از بین رفته و امور محوله به آنها به درستی و به صورت کامل انجام نمی‌گیرد. وقتی که سیستم شرکتی، انجام کنترلی را به شخص یا واحدی سپرد و آن شخص یا واحد در اجرای امور، کوتاهی نمود، می‌باید کنترل‌های دیگری را جهت اطمینان از صحت اجرای کنترل‌های اولیه، ایجاد کرد، بدیهی است که به این علت کنترل بر کنترل اضافه شده و شکل خاصی را به کنترل‌های داخلی شرکتها، تحمیل می‌کند.

۳- ۱- عدم وجود "نگرش سیستمی" نیز مسائل خاصی را در کنترل‌های داخلی مطرح کرده است. چنانچه شخص یا واحدی خود را داخل یک مجموعه احساس کند، هماهنگ با سایر اشخاص و واحدها در جهت اهداف کلی شرکت حرکت می‌کند و در صورت عدم وجود چنین احساسی، هر شخص یا واحد به صورت مجزا فعالیت خواهد کرد. در اینجا اگر فردی از مجموعه برداشته شود، آن قسمت، از کار افتاده و سیستم دچار تزلزل می‌گردد و این امر نفاذ ضعف متعددی در کنترل‌های داخلی شرکتها ایجاد می‌نماید.

۴- ۱- اجراکننده کنترل‌های داخلی باید با تکنیکهای علمی در این رابطه، آشنایی و تخصص کافی داشته باشد. بدیهی است کمیود متخصص باعث نبود کنترل‌های داخلی یا ضعف در اجرای کنترلها می‌گردد، و این امر کارایی مدیریت را کاهش می‌دهد. مواردی از این دست در غالب شرکتها وجود دارد.

۵- ۱- شرکت‌هایی که در مقطع زمانی خاص، سیستمی مناسب را به اجرا درآورده‌اند خوشحال از دارا بودن سیستم، و اینکه سیستم خودکارها را انجام خواهد داد، آسودگی خاطر می‌یابند. در صورتی که هر سیستم برای شرایط خاصی مناسب است و با تغییر شرایط، سیستم باید تغییر یابد. عدم وجود تفکر "بازنگری" در سیستم منتج به عدم پویایی سیستم و در نهایت عدم کارایی سیستم بسیاری از شرکتها شده است.

۶- ۱- مسئله‌ای مهم که در بررسی‌های بعمل آمده، به آن برخورد گردید، گریز متصدیان امور از پاسخگویی به دیگران است، که امری روانی بوده و به تدریج موجب مطلق‌گرایی

در امور و عدم کنترل سیستماتیک بر کار متصدیان می‌گردد.

۷-۱ - تکیه بر اطمینان فردی " در انتخاب پرسنل، در تمامی نمونه‌های انتخاب شده برای بررسی، دیده می‌شود. بدین جهت گرایش به طرف " روابط" نسبت به ضوابط" بیشتر بوده و کنترل‌های سیستماتیک جای خود را به کنترل‌های فردی داده است.

## ۲- از دیدگاه " ساختار سیاسی - اجتماعی "

۱-۲ - انقلاب اسلامی تأثیری اساسی در کلیه شئون مالی و غیرمالی شرکتها، داشته است، که در این رابطه می‌توان موارد زیر را برشمرد:

**الف:** تغییر در اهداف و ارزشها نخستین تأثیر انقلاب بوده است. بدین جهت است که دیده می‌شود شرکتها (حتی آنهایی که سودآور نیستند) اقدام به کمکهای عام‌المنفعه نموده و یا پرسنل خود را در اختیار ارگانها و سازمانهای دولتی قرار می‌دهند. هرچند که با هدف سودآوری شرکتها مغایر است.

**ب -** غالب شرکتهای بزرگ مصادره شده و یا تحت پوشش دولت قرار گرفته و مدیریت جوان و نوپا جایگزین مدیریت سابق شرکتها شده است. عدم اطلاع مدیران جدید از وضعیت سابق شرکتها و عدم تجربه کافی مدیریت، خود باعث تغییر شکل کنترل‌های داخلی در بسیاری از موارد گردیده‌اند.

**پ -** در جهت تحقق اهداف انقلاب، روشها و سیاستهای خاصی از طرف دولت اتخاذ و برای شرکتها ارسال و لازم‌الاجرا گردیده است. به طور نمونه، تعیین بهای فروش، تعیین کشورهایی که واردات از آنها مجاز است، تعیین سهمیه ارزی برای خریدهای خارجی، فروش در بازارهای تحت کنترل دولت (فروش کالاهای سهمیه‌ای براساس ضوابط معین شده) و جلوگیری از تولید محصولات که مغایر با شئون اسلامی است (حتی اگر سودآور باشد) را می‌توان از سیاستهایی دانست که به طور مستقیم یا غیرمستقیم بر شیوه کنترل‌های داخلی شرکتها، مؤثرند.

**ت -** پس از گذشت چند سال از تحت پوشش قرار گرفتن اغلب شرکتها توسط دولت، برخی از آنها، هنوز از نظر مالکیت، وضعیت مشخصی ندارند. شرکتهایی که دارای سهام توقیف شده هستند، هر لحظه امکان رفع توقیف از آنها وجود دارد و مدیریت و سایر پرسنل آنها وضعیت استخدامی خود را به صورت موقت در نظر می‌گیرند. لذا انگیزه انجام اموری را با هدف بلندمدت نداشته و از اجرای این‌گونه امور سر باز می‌زنند.

۲ - ۲ - انقلاب فرهنگی که یکی از پیامدهای انقلاب اسلامی می باشد ، تأثیر زیادی در بافت پرسنلی شرکتها داشته است . این تأثیر را می توان در کوتاه مدت و بلندمدت مورد بررسی قرار داد . اثرات کوتاه مدت آن ناشی از این امر بوده است که دانشگاهها چند سال تعطیل گردید و از تربیت نیروی متخصص مالی و اداری کاسته شد . غالب نمونه های انتخاب شده برای بررسی ، از کمبود نیروی متخصص شکایت داشتند . ولی از طرف دیگر ، با گسترش پذیرش دانشجو در دانشگاهها ، پیش بینی می شود در آینده نیروی متخصص بیشتری وارد جامعه کاری گردد که این از اثرات بلندمدت انقلاب فرهنگی می باشد . نیروی متخصص و تحصیل کرده به جهت آشنایی با تکنیکهای علمی می تواند نقش بسیار مؤثر در ایجاد و اجرای کنترلهای داخلی داشته باشد .

۳ - ۲ - مسئله دیگر ، بسربردن کشور در شرایط جنگی برای مدت حدود هشت سال است . این امر مسائل پیچیده و زیادی را برای شرکتها بوجود آورده است . شرکتها همگام با دستورات مسئولین کشور ، به جنگ ، اولویت بیشتری نسبت به اهداف اولیه خود داده اند . برخی شرکتها اقدام به تولید وسایل و ابزار جنگی نموده اند فاعداً این شرکتها کنترلهای داخلی مناسبی برای تولیدات ندارند . مسئله سهمتر کمبود ارز و مشکلات متعدد در جهت تأمین مواد اولیه شرکتهاست . غالباً شرکتها ، به سادگی دسترسی به مواد اولیه ندارند ، لذا در هر شرایطی و با هر قیمتی که بیابند ، آن را تهیه کرده ، و در انبارها ، ذخیره می کنند . در اینجا ، فاعداً دستورالعملهای خرید و روشهای کنترل انبار به همان نحو سابق ، کارایی نداشته و غالباً این گونه موارد با تصمیم گیری مستقیم مدیریت اجرا می گردند . و نیز در برخی موارد شرکتها به جهت تأمین ارز مورد نیاز جهت واردات مواد اولیه اقدام به صادرات محصولات خود به بهایی کمتر از بهای تمام شده می نمایند . یعنی ، در اینجا ، هدف تنها بقای شرکت است نه سوددهی آن . این امر بسیاری از کنترلهای بودجهای را بهم ریخته و شرایط جدیدی را در این گونه شرکتها بوجود آورده است .

۴ - ۲ - با لغو قانون مربوطه " حسابداران رسمی " ، در اوایل دوران پس از انقلاب ، دیگر هیچ انجمن حرفه ای حسابداری رسمیت قانونی نداشته است و متعاقباً ، هیچ استاندارد در این زمینه پذیرفته شده نمی باشد . هر شرکتی بنا به تخصص مسئولین مالی و اداری خود ، اصولی را رعایت می کند ، و هیچ الزامی به بهتر نمودن کارایی خود در این زمینه ندارد . بدین جهت کنترلهای داخلی ، با سلیقه و تکیه بر

معلومات و تجربیات شخصی، ایجاد و اجرا می‌گردد و ضوابط استاندارد و یکسانی در شرکتها وجود ندارد.

۵- ۲- عدم امنیت شغلی مسئله مهم دیگری است که باعث گردیده افراد، نگذارند کنترل‌های سیستماتیک بر کارهای آنها حاکم باشد. بدین دلیل، کنترلها تحت نظر اشخاص است تا اینکه به‌طور سیستماتیک و در یک مجموعه عمل گردد. کنترل‌های داخلی در اینجا از حالت پراکنده و منظم بودن خود درآمده و در نزد اشخاص متمرکز می‌شود.



### ۳- از دیدگاه ساختار اقتصادی:

۱- ۳- در کشورهای صنعتی، سرمایه‌های کم مردم، تشکیل شرکت‌های بزرگ را می‌دهد. ولی در ایران به جهت عدم گسترش شرکت‌های سهامی عام، اغلب، سهامداران شرکتها، محدود بوده که خود ناظر بر اداره شرکت هستند و نیز شرکت‌های ایرانی نسبت به شرکت‌های کشورهای صنعتی، از نظر پرسنل، وسعت عملیات، و پیچیدگی خطوط تولید، پیچیدگی بازار تقاضا و بسیاری موارد دیگر، در محدوده کوچکتري هستند. این امر باعث گردیده که کنترل‌های داخلی در ایران حالت و شکل بسیار ساده‌تری نسبت به کشورهای صنعتی داشته باشد.

۲- ۳- فعال نبودن بورس اوراق بهادار در ایران، باعث گردیده که شرکتها تمایلی به پذیرفته شدن در آن نداشته و لذا از رعایت شرایطی که می‌باید جهت پذیرفته شدن، بعمل آورند، سر باز زنند. بورس اوراق بهادار حداقل شرایط و کنترل‌هایی را برای شرکتها، لازم الاجرا دانسته و بر رعایت و اجرای آنها نظارت می‌کند و به دلیل فعال نبودن آن، شرکتها خود را ملزم به رعایت این گونه موارد نمی‌دانند.

۳- ۳- بنابه خصوصیت مسائل اقتصادی، از جمله کمبود کالا و بالا بودن سطح تقاضا، معمولاً برای کلیه اجناس تولید شده تقاضا وجود دارد. لذا شرکتها نیاز زیادی به کنترل هزینه و یا بازاریابی برای فروش، احساس نمی‌کنند در اینجا کنترل‌های بودجه‌ای ضرورت لازم را نداشته و شرکتها از طرق دیگر، در جهت افزایش سود اقدام می‌کنند. طبیعتاً نحوه و شکل کنترل‌های داخلی، در اینجا به تناسب، تغییر می‌یابد.

۴- ۳- به جهت عدم گسترش شرکت‌های سهامی عام، مالکیت شرکتها از مدیریت آن جدا نیست. بدین معنی که مالکین، خود، در مدیریت شرکتها، دخالت دارند.



عدم تفکیک مالکیت از مدیریت، همراه با کوچک بودن شرکتها، باعث گردیده که شکل اجرای کنترل‌های داخلی از حالت سیستماتیک به حالت کنترل‌های شخصی، تغییر یابد. در اینجا مالکیت نیازی به ایجاد کنترل‌هایی برای ارزیابی کارایی مدیران ندارد، چرا که خود در مدیریت نقش اساسی دارد.

۵-۳- بر اثر فشارهای اقتصادی و کمبود مواد اولیه، نداوم فعالیت بسیاری از شرکتها مورد تردید قرار گرفته است. شرکت‌هایی که دچار این مسئله هستند دیگر ضرورتی برای اجرای بسیاری از کنترلها احساس نکرده و تنها به بقای شرکت می‌اندیشند، از این گونه شرکتها، نمی‌توان انتظار داشت که کنترل‌های سیستماتیک را به نحو احسن انجام دهند، چرا که اگر از ملامتی شدن شرکت جلوگیری کنند، کاری بس مهم انجام نداده‌اند.

۶-۳- پس از ورود صنایع غربی به ایران، همراه با آن تخصص فنی نیز (اگرچه نه به طور متناسب) به رشد خود ادامه داد، ولیکن تخصص مالی و اداری همپای رشد فنی و اقتصادی کشور، رشد نیافته است. کشورهای صنعتی، به امر علوم مالی و اداری، زیاد اهمیت می‌دهند و به نقش آن در گسترش صنعت و اقتصاد، آگاهی دارند لیکن در ایران علوم مالی و اداری، از اهمیت چندانی برخوردار نیست بدین جهت کنترل‌های داخلی شرکتها، همگام با توسعه فنی آنها رشد نیافته است و ضعفهای بسیاری در این موارد دارد.

۷-۳- بنایه دلایل وضعیت اقتصادی از جمله کمبود ارز، نبودن مواد اولیه، نبودن محصولات ساخته شده متناسب با تقاضا و بسیاری دلایل دیگر، برای غالب کالاها، چند نرخ در بازار وجود دارد. نرخ دولتی و نرخ آزاد، زبازد خاص و عام بوده و همه با آن آشنایی دارند. در نرخهای دولتی ثابت و یکسانی بچشم می‌خورد ولی نرخهای آزاد، هر روز و هر ساعت در تغییر بوده و حتی در یک لحظه مشخص نیز، در مکانهای مختلف ممکن است قیمت‌های مختلفی وجود داشته باشد. یافتن حداقل قیمت در بازار، کار ساده‌ای نبوده و عمدتاً "فاکتورهای رسمی نیز در این گونه موارد ارائه نمی‌گردد. کنترل نرخهای خرید در شرکتها، تقریباً "غیرممکن یا بسیار مشکل است. شرکتها بیشتر این گونه خریدها را با مجوز مدیریت و یا در برخی موارد با مجوز صاحبان سهام، انجام می‌دهند. پر واضح است که شکل کنترل‌های داخلی از حالت دستورالعمل‌های صادره به دایره خرید، خارج شده و تحت نظارت مستقیم مدیریت (مالکیت)، انجام می‌گردد.

۸-۳- با توجه به شرایط اقتصادی، دیده می‌شود که سودآوری کارهای غیرتولیدی به مراتب نسبت به کارهای تولیدی بیشتر است. در بسیاری موارد دیده شده است که اگر شرکتی مواد اولیه خود را نگهداشته و بعد بفروشد، سودی بیشتر از زمانی که تولید می‌کرد، بدست می‌آورد. شرکتهای مختلف در این رابطه، ممکن است مواد اولیه خود را فروخته یا با کالایی دیگر تعویض نمایند. در اینجا شرکت از هدفهای اولیه خود خارج گشته و کنترلهایی که مربوط به این امر است، کاربرد نمی‌یابند.

#### ۴- از نظر سایر دیدگاهها:

##### ۱- ۴- وسعت شرکتهای

هرچه شرکتهای وسیعتر باشد، با مسائلی روبرو می‌شوند که لزوم کنترلهای بیشتری را ایجاد می‌کند. شرکتهای وسیعتر، پرسنل بیشتر، خطوط تولید پیچیده‌تر، انبارهای وسیعتر، داراییهای بیشتر و مشتریان بیشتری دارند و لذا شکل کنترلهای داخلی آنها با شرکتهای کوچکتر بسیار متفاوت است. مثلاً "کنترلهایی که در شرکت ایران خودرو اعمال می‌گردد با کنترلهای شرکتهای کوچکتر، تفاوتهای اساسی دارد. شرکتهای بزرگ بدون سیستم مناسب کنترلهای داخلی، امکان اداره و بقا ندارند، در صورتی که شرکتهای کوچکتر ضعفهای کنترلهای داخلی خود را با جایگزین کردن شخص به جای سیستم، از بین برده یا اثرات آن را کاهش می‌دهند.

##### ۲- ۴- قدمت شرکتهای

شرکتهایی که از قدمت بیشتری برخوردارند (بویژه بیش از ۲۰ سال) از شیوه‌های سنتی مدیریت بیشتر استفاده می‌کند. این شرکتهای بافت پرسنلی میان سال و مسن برخوردار بوده و افراد آنها با سیستم قدیم خو گرفته‌اند و غالباً در مقابل هر نوع نوآوری از خود مقاومت نشان می‌دهند.

شرکتهایی که در قدیم از سیستم خوبی برخوردار بوده‌اند به جهت عدم وجود "بازنگری" در سیستم در حال حاضر دچار ضعفهای اساسی هستند ولی مؤسسه‌هایی که بالنسبه جوان‌ترند، به جهت استفاده از پرسنل تحصیلکرده‌تر و آشنایی آنان با تکنیکهای علمی، دارای کنترلهای داخلی کاملاً متفاوتی با شرکتهای قدیمی‌تر هستند. مثلاً شرکتی که از چهل سال پیش به تولید آجر اشتغال دارد، دارای سیستمی متفاوت با شرکتی است که در دهه اخیر ایجاد شده است.

#### ۳-۴- نوع صنعت

نوع صنعت در شکل و نحوه اجرای کنترل‌های داخلی تأثیر بسزایی دارد. مثلاً صنایع خودروسازی (بنابراین اظهارات مدیر حسابرسی برد خودروسازان حسابرسی) از کنترل‌های نسبتاً خوبی برخوردار است تا صناعی نظیر فعالیتهای پیمانکاری که دچار مسائلی از قبیل، بعد مسافت کارگاه‌های با مرکز، وضعیت قوانین بیمه و شرایط عمومی پیمان، ارتباط با پیمانکاران ولاینحل ماندن بسیاری از قراردادهای قبل از انقلاب می‌باشند. در نوع خاصی از صنعت ممکن است یک کنترل نقش اساسی داشته و در صنعت دیگر از اهمیت چندانی برخوردار نباشد، مثلاً شرکت‌هایی که با مواد فاسد شدنی سروکار دارند، می‌باید کنترل‌های دقیقی در گردش انبار خود داشته باشند، در صورتی که شرکت‌های دیگر با توجه به وضعیت بازار، هرچه بیشتر کالا در انبار خود نگهدارند، به جهت استفاده از سود نگهداشت کالا، از درآمد بیشتری برخوردار خواهند بود.

#### ۴-۴- نوع مالکیت

ترکیب سهامداران شرکت نیز، نقش مهمی در کنترل‌های داخلی شرکت دارد. عموماً شرکت‌هایی که دارای مشارکت خارجی بوده‌اند از سیستم‌های مناسبی برخوردارند. این امر یا بر اثر استفاده از تکنیکها و تخصصهای آنها و یا بر اثر فشار آنها، در جهت اعمال کنترل‌های سیستماتیک بوده است. به هر حال نوع مالکیت نیز، در شکل و حدود کنترل‌های داخلی مؤثر بوده است.

در پایان ذکر این نکته ضروری است که هر شرکت بنابه مقتضیات خود، می‌باید روشهای مناسبی را در جهت اجرای کنترل‌های داخلی مطلوب بکار برد. این امر می‌باید بیوسنه مورد توجه مدیران، برای اداره شرکتها و حسابرسان، برای تهیه نامه‌های مدیریت، قرار گیرد.

#### منابع:



در "مختصری در مورد تغییر نظامهای اقتصادی" از کتابهای زیر استفاده شده است:  
حسابداری در شرکت‌های سهامی - رحیم رضازاده ملک - سیامک شهریاری. ایدئولوژی نهضت مشروطیت ایران - جلد اول - فریدون آدمیت. اختناق ایران - مورگان شوستر - ترجمه موسوی شوشتري. مأموریت امریکاییها در ایران - دکتر میلیسیو - ترجمه دکتر ابوترابیان، در بخشهای "تعریف"، "عوامل مؤثر کنترل داخلی" و "کاربرد کنترل‌های داخلی در حسابرسی" از کتابهای زیر استفاده شده است:

بقیه در صفحه ۹۱

نظریه ۶ سیستمها می باشد .

- ۹ - همیشه تفکیک و تمایزی در فعالیتهای سیستمهای پیچیده وجود دارد ، بدین نحو که واحدهای تخصصی سیستم انجام وظایف تخصصی را برعهده دارند .
- ۱۰ - سیستمها عموماً دارای خصلت هم پایانی هستند . برای فعالیتهایی با مسیرهای مختلف و متفاوت همواره حالت‌های پایانی مشخص و مشابهی وجود دارد ، به عبارت دیگر راههای مختلف و زیادی برای دستیابی به اهداف سیستم وجود دارد .

ادامه دارد .



بقیه از صفحه ۲۱

حسابرسی - جلد اول - مرحوم اسمعیل عرفانی

اصول حسابرسی - دکتر عزیزی

حسابرسی - نصر . . . . مختار

آیین نامه انضباطی و رفتار حرفه‌ای - انجمن حسابداران خبره ایران .

نظرات انجمنهای حسابداران رسمی امریکا و حسابداران خبره در انگلستان و ویلز

در مورد کنترل‌های داخلی - ترجمه پرویز افتخار جواهری

THE INTERNAL AUDITOR - JAN/FEB 1973

AUDITING TODAY - MORGAN - CHAPTER 3

