

Examining the role of internal controls in establishing transparency and financial discipline in the public sector

- Hossein Dashtban ^۱
- Hossein Dadkhah Dastjerdi ^۲
- Jamal Mohammadi ^۳

Abstract

Today, government policymakers and planning managers are constantly searching for ways to achieve better results in executive agency programs. The solution to this issue is the existence and strengthening of an internal control system. For this reason, the necessity of an internal control system in all organizations, especially in the public sector, is well felt today. In other words, government policymakers and planning managers are trying to find ways to establish transparency and financial discipline in order to improve accountability. Therefore, a key factor in helping to achieve such a goal, as well as minimizing problems and operationalizing these solutions, in safeguarding the treasury and preventing financial deviations, is the proper implementation of internal control. The existence of an internal control system in the public sector increases the reliability of information in financial reporting and compliance of reports with laws and regulations, and even creates transparency in order to establish financial order and discipline. Therefore, the purpose of establishing appropriate internal control in public sector organizations is to help managers of agencies and organizations to increase the efficiency and effectiveness of their operations and the quality of their financial reporting for greater transparency. Therefore, if the internal control system is properly designed and implemented, it ensures the accuracy and efficiency of accounting information systems and prevents the loss of property and assets.

Key words: public sector, accountability and responsibility, transparency, Internal controls, financial discipline.

^۱ University professor and director general of Khorasan Razavi Auditors Court, Mashhad, Iran.

^۲ Member of the University Faculty and Director General of the Office of the General Directorate of the Court of Accounts, Tehran, Iran.

^۳ PhD in Accounting, Director of Auditing Department, Khorasan Razavi Court of Auditors, Mashhad, Iran.

بررسی نقش کنترلهای داخلی در برقراری شفافیت و نظم و انضباط مالی در بخش

عمومی

- حسین دشتبان^۱
- حسین دادخواه دستجردی^۲
- جمال محمدی^{۳*}

چکیده

امروزه سیاستگذاران دولتی و مدیران برنامه ریزی بطور مستمر در حال جست و جوی راهی برای دستیابی به نتایج بهتر در برنامه های دستگاه های اجرایی هستند. راهکار این بحث، وجود و تقویت سیستم کنترلهای داخلی است به همین دلیل ضرورت وجود سیستم کنترل داخلی در همه سازمانها بخصوص در بخش عمومی، امروزه به خوبی احساس می شود عبارتی دیگر، سیاستگذاران دولتی و مدیران برنامه ریزی می کوشند راه هایی در برقراری شفافیت و نظم و انضباط مالی در راستای بهبود پاسخگویی بیابند. لذا یک عامل کلیدی در کمک برای دست یافتن به چنین هدفی و نیز به حداقل رساندن مشکلات و عملیاتی کردن این راه کارها، در صیانت از بیت المال و پیشگیری از انحرافات مالی اجرای مناسب کنترل داخلی است. وجود سیستم کنترل داخلی در بخش عمومی سبب افزایش قابلیت اتکای اطلاعات در گزارشگری مالی و مطابقت گزارشها با قوانین و مقررات و حتی ایجاد شفافیت در راستای برقراری نظم و و انضباط مالی موجب می گردد لذا هدف از استقرار کنترل داخلی مناسب در سازمانهای بخش عمومی، کمک به مدیران دستگاهها و سازمانها، برای افزایش کارایی و اثربخشی عملیات و کیفیت گزارشگری مالی آنان برای شفافیت بیشتر می باشد. بنابراین سیستم کنترل داخلی اگر به درستی طراحی و اجرا شود باعث دقت عمل و کارایی سیستم های اطلاعاتی حسابداری شده و از حیف و میل شدن اموال و داراییها جلوگیری می کند.

واژگان کلیدی: بخش عمومی، پاسخگویی و حسابداری، شفافیت، کنترلهای داخلی، نظم و انضباط مالی.

^۱ مدرس دانشگاه و مدیرکل دیوان محاسبات خراسان رضوی، مشهد، ایران.

^۲ عضو هیات علمی دانشگاه و مدیرکل حوزه ریاست کل دیوان محاسبات کشور، تهران، ایران.

^۳ دکتری حسابداری، مدیر گروه حسابرسی دیوان محاسبات خراسان رضوی، مشهد، ایران. نویسنده مسئول. رایانامه. Email:

Mohamady_jamal@yahoo.com

۱. مقدمه

۱۶

مدیران همواره در تلاشند که بهترین کنترل‌های داخلی را در سازمان خود تعبیه کنند چون می‌دانند که در نبود یک سیستم کنترل داخلی اثر بخش تحقق رسالت اصلی سازمان و به حداقل رساندن رویدادهای غیر منتظره بسیار مشکل خواهد بود و از طرفی وجود این کنترل‌های داخلی باعث افزایش کارایی، کاهش ریسک از دست دادن داراییها و حصول اطمینان معقول از قابلیت اعتماد صورتهای مالی و رعایت قوانین و مقررات برای ایجاد شفافیت و برقراری نظم و انضباط مالی و حتی صیانت از بیت المال و پیشگیری از انحرافات مالی خواهد شد (محمدی، ۱۳۸۷). کنترل داخلی یک رویداد نیست لیکن از یک سری عملیات و فعالیتها بر پایه ستانده شکل می‌گیرد. کنترل داخلی باید به عنوان یک جزء لازم هر سامانه ای که مدیریت برای تنظیم و راهنمایی آن فعالیت ها بکار می‌گیرد شناسایی شود، نه به عنوان یک سامانه جداگانه در درون یک دستگاه اجرایی (کوزو، ۱۹۹۲). کنترل‌های داخلی بخش مهمی از اداره یک سازمان است که شامل طرح ها، شیوه ها و روش های قابل اجرا برای رسیدن و دستیابی به وظایف، اهداف و مقاصد و به عبارت دیگر پشتیبانی از مدیریت بر مبنای عملکرد می‌باشد و نیز به عنوان اولین خط دفاعی در حفاظت از دارایی ها، پیشگیری کشف خطاها و تقلب بکار می‌رود (محمدی و همکاران، ۱۳۹۴).

مسئولیت پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه در بخش عمومی بر عهده مدیران است. مدیران با استقرار کنترل داخلی و بکارگیری مستمر سیستمهای مناسب حسابداری این مسئولیت را در راستای برقراری انضباط مالی ایفا خواهند کرد (لین و همکاران، ۲۰۱۱). از آنجائیکه عملیات سازمانهای بخش عمومی متفاوت از همدیگر است، لذا استقرار کنترل های داخلی یکسان برای کلیه سازمانها و دستگاههای بخش عمومی مقدور نمی باشد. استقرار کنترل های خاص در هر سیستم به عواملی چون اندازه، نوع عملیات و هدف های سازمانی که سیستم برای آن طراحی شده است، بستگی دارد (محمدی، ۱۳۸۷). توجه به کنترل‌های داخلی در بخش عمومی حائز اهمیت است. از آن رو که منابع بخش عمومی در برگیرنده وجوه عمومی است لذا استفاده از آن ها در جهت منافع عموم، دقت و مراقبت ویژه طلب می‌کند و اهمیت حفاظت از منابع بخش عمومی نیاز به تأکید بیشتری دارد. حفاظت و حراست از منابع باید یک هدف مهم برای کنترل داخلی در بخش عمومی باشد. دیوان محاسبات کشور بعنوان بازوی نظارتی مجلس شورای اسلامی بوده که یکی از وظایف آن در ماده ۶ قانون دیوان محاسبات کشور؛ اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده موجود در دستگاههای مورد رسیدگی، با توجه به گزارشات حسابرسی ها و رسیدگی های انجام شده جهت حفظ حقوق بیت المال می باشد. بر این اساس دستگاههای اجرایی مشمول رسیدگی های دیوان محاسبات کشور باید پیرامون صیانت از بیت المال و پیشگیری از انحرافات مالی نسبت به اجرای فرآیند کنترل داخلی اثربخش در سرتاسر سازمان و در هر یک از واحدهای آن و در سطوح فعالیت ها و برنامه ها، اقدام جدی معمول دارند. همچنین از سویی دیگر کنترل داخلی به نحو بسیار مشخص در

فرمان هشت ماده ای مقام معظم رهبری در امر مبارزه با مفاسد اقتصادی (۱۳۸۰/۰۲/۱۰) به شرح ذیل تاکید شده که: "قوه مجریه، با نظارتی سازمان یافته و دقیق و بی اغماض از بروز و رشد فساد مالی در دستگاهها پیشگیری کنند." کنترل داخلی با کفایت و اثر بخش در دستگاههای قوه مجریه یکی از ابزارهای بسیار نیرومند برای استقرار نظارت در راستای شفافیت هر چه بیشتر و جلوگیری از هر گونه انحرافات و تحریفات با اهمیت است. با فعالیت های کنترلی پیشگیرانه و یابنده می توان از بروز و رشد نا کارایی ها و فساد مالی در بخش عمومی جلوگیری نموده و در نهایت تحقق اهداف با کارایی، با اثر بخشی، با رعایت صرفه اقتصادی و با لحاظ ارزش های اخلاقی را میسر نموده و مسیر بروز انحرافات مالی را تحت مدیریت کارآمد قرار داد. بنابراین رسیدگی به نحوه "مدیریت کنترل داخلی در دستگاه ها" به دلیل نقش مؤثر آن در پیشگیری از وقوع نارسایی های مختلف سازمانی، می تواند در کانون توجه برنامه ریزی ها قرار داشته باشد. در سال ۱۹۹۲ کمیته حمایت از سازمان ها در کمیسیون تردوی، چارچوب یکپارچه کنترل داخلی (چارچوب اولیه) را منتشر نمود. چارچوب اولیه مقبولیت زیادی یافت و بطور گسترده ای در سراسر جهان استفاده شد و به عنوان چارچوبی راهنما جهت طراحی، بکارگیری، اجرا و ارزیابی اثربخشی کنترل داخلی شناخته می شود (پوریانسنب و مهام، ۱۳۸۸). کوزو (COSO) مفتخر به ارائه چارچوب یکپارچه -کنترل داخلی بروز رسانی شده بوده و معتقد است که که این چارچوب سازمان ها را قادر می سازد تا به نحو کارا و اثربخش، به طراحی و نگهداشت سیستم های کنترل داخلی بپردازند و احتمال دستیابی به اهداف سازمانی خود را افزایش دهند و خود را با تغییرات در محیط های تجاری و کسب و کار منطبق (سازگار) نمایند تا به شفافیت و انضباط مالی بیشتر دست یابند.

هفدهمین کنگره بین المللی دیوان محاسبات ها

هفدهمین کنگره بین المللی دیوان محاسبات ها، که در سال ۲۰۰۱ در سئول برگزار شد، نیاز مبرم و ضروری را برای بروز رسانی رهنمودهای سال ۱۹۹۲ مورد تأکید و تأیید قرار داد، و موافقت شد که چارچوب یکپارچه کنترل های داخلی کوزو (کمیته سازمان های مسئول و حامی کمیسیون تردوی) به عنوان مبنای کار قرار گیرد. تلاش ها و همکاری های گسترده ای متعاقب آن معمول شد که نهایتاً به پیشنهادات و توصیه های عیده ای در مورد لزوم پرداختن رهنمودها به مسائل مرتبط با ارزش های اخلاقی، ارایه رهنمودها و اطلاعات بیشتر در خصوص اصول عمومی فعالیت های کنترلی سازمان ها در زمینه پردازش اطلاعات در سیستم های مبتنی بر IT، منجر گردید. رهنمودهای تجدید نظر شده این یافته ها را لحاظ نموده و بهبود و تغییر قابل توجهی در ارایه مفاهیم نو در زمینه کنترل های داخلی به وجود آورده است (صابری، ۱۳۸۸).

۲. مبانی نظری

پاسخگویی و کنترل داخلی

پاسخگویی فرآیندی است که از طریق آن سازمانهای دولتی و کارکنان آن، برای تصمیمات و فعالیت‌های خود شامل مباحث در وجوه عمومی، در ستکاری و همه جنبه‌های عملکرد، پاسخگو و مسئول می‌باشند. پاسخگویی به وسیله تهیه و ارائه اطلاعات مالی و غیر مالی و قابل اتکا و افشاء مطلوب در قالب گزارشات به موقع برای همه استفاده‌کنندگان محقق می‌گردد. البته ارائه اطلاعات قابل اتکا منوط به وجود کنترل‌های داخلی قوی در بخش عمومی است و از طرفی وجود و تاثیر کنترل داخلی در بخش عمومی نشان خواهد داد که مدیران تا چه میزان احساس مسئولیت در مورد اموال و دارایی‌های تحت کنترلشان دارند. زیرا اینگونه داراییها از محل وجوه عمومی خریداری شده و باید مدیران در قبال حیث و میل شدن آن به مراجع ذیصلاح مسئولیت پاسخگویی داشته باشند (باباجانی، ۱۳۸۱). چون یکی از اهداف کنترل داخلی، حفاظت از داراییها است. در حسابرسیهای مالی سازمانهای بخش عمومی، کنترل داخلی دارای اهمیت خاصی است. حتی موضوع پاسخگویی عمومی به منظور نظارت بر منابع، حفاظت از ریخت و پاش دارایی‌ها از اهداف اساسی کنترل داخلی است که توسط استانداردهای حسابرسی حسابداران رسمی آمریکا و حسابرسی دولتی تصریح شده است از این رو استقرار یک سیستم کنترل داخلی تضمین‌کننده حسن اجرای امور در کلیه زمینه‌ها است و مسئولیت پاسخگویی و حسابدهی نسبت به اقدامات انجام شده را تسهیل می‌نماید (حسینی عراقی، ۱۳۸۴).

شفافیت و پاسخگویی

شفافیت و پاسخگویی، دو پایه بنیادین مفهوم حکمرانی مطلوب تلقی می‌شوند. مفهوم پاسخگویی را می‌توان در قالب مولفه‌هایی همچون چهارچوب قانونی گزارش‌دهی، ساختار، راهبرد، شیوه‌ها و فعالیت‌های سازمانی تعریف و تبیین نمود. در این راستا، یک نهاد پاسخگو همواره به وظایف مقرر قانونی خود پایبند است، عملکرد خود را به صورت دائم رصد و پایش می‌کند، میزان بهره‌وری و قانونمداری حاصل از بهره‌گیری از منابع و وجوه عمومی را گزارش می‌دهد و نهایتاً مدیریت ارشد و کارکنان آن نهاد در قبال اقدامات و افعال خویش پاسخگو خواهند بود. مفهوم شفافیت نیز به گزارش‌دهی بموقع، قابل اطمینان، صریح به عموم مردم در رابطه با جایگاه، وظایف قانونی، راهبردها، فعالیتها، مدیریت مالی و عملکرد آنان اطلاق می‌گردد. در واقع، شفافیت را می‌توان نیروی محرکه‌ای پنداشت که اگر به درستی و همراهی با مفهوم پاسخگویی عملیاتی گردد، به ابزاری موثر در مبارزه با فساد، بهبود حکمرانی و ارتقای پاسخگویی تبدیل می‌گردد.

حسابرسان بخش عمومی و کنترل داخلی

اولین گام در هر کار حسابرسی توسط حسابرسان بخش عمومی؛ کسب شناخت از سیستم کنترل داخلی است. زیرا نوع و حدود روشهایی که در هر کار حسابرسی باید اجرا شود، بطور قابل ملاحظه‌ای به موثر

بودن سیستم کنترل داخلی سازمانها و دستگاهها در پیشگیری از وقوع اشتباهات با اهمیت در صورتها و گزارشهای مالی، بستگی دارد (همتی و محمدی، ۱۳۹۲). حسابرسان بخش عمومی قبل از آنکه بتوانند موثر بودن سیستم کنترل داخلی را در بخش عمومی ارزیابی کنند، باید اطلاعاتی درمورد نحوه کار سیستم مذکور کسب کنند یعنی باید بدانند چه روشهایی اجرا می شود، چه کسانی آنها را انجام می دهند، چه کنترلهایی وجود دارد، انواع مختلف معاملات چگونه پردازش و ثبت می شوند و راجع به آنها چه مدارک و مستنداتی وجود دارد (محمدی و همکاران، ۱۳۹۱). پس مبحث کنترل های داخلی برای حسابرسان بخش عمومی باید حائز اهمیت باشد زیرا وجود و کیفیت کنترل های داخلی بیش از هر عامل دیگری تعیین کننده نحوه رسیدگی های آنان خواهد بود. لذا حسابرسان بخش عمومی باید در مرحله اول، شناختی از کنترل داخلی بدست می آورند تا حسابرسی را برنامه ریزی، و نوع، زمانبندی و میزان سایر عملیات حسابرسی لازم را برای ارائه گزارشهای خود، تعیین نمایند (محمدی، ۱۳۸۷).

تعریف کنترل های داخلی

کنترل داخلی فرایندی بنیادی و پویاست که بطور مداوم با تغییرات رو در روی سازمان خود را هماهنگ و منطبق می سازد (اوگنوا و همکاران، ۲۰۰۷). مدیریت و کارکنان در همه سطوح مجبور و ملزم به ارتباط با این فرایند هستند تا ریسک ها را شناسایی نموده و اطمینان معقول از دستیابی به رسالت سازمان و اهداف کلی آن، کسب کنند (خوزین و همکاران، ۱۳۹۶). پس کنترل های داخلی مجموعه اقداماتی است که مدیران برای تأمین اطمینان نسبی از اجرای صحیح امور و مطابقت آن با مقررات و سیاستهای وضع شده انجام می دهند تا کارایی و سودمندی عملیات را بالا برده و به اهداف از قبل تعیین شده دست یابند (محمدی، ۱۳۸۷). به عبارت دیگر کنترل های داخلی شامل طرح سازمان و تمامی رویه های هماهنگ پذیرفته شده در یک سازمان است که برای حفاظت از دارایی ها، رسیدگی به درستی و اتکاء پذیری داده های حسابداری، ارتقاء کارآمدی عملیات و تشویق جهت پیروی از رویه های مدیریتی تجویز شده است (قربانی، ۱۳۸۶).

کنترل داخلی یک رویداد یا وضعیت خاص نیست بلکه مجموعه ای از اقدامات متوالی و فراگیر است که به همه فعالیت های سازمان نفوذ و تسری پیدا می کند. این اقدامات در گستره عملیات یک سازمان و به شکلی مستمر به وقوع می پیوندد. آنها در مسیری که مدیریت، سازمان را اداره کرده و پیش می برد بصورتی فراگیر و لاینفک از آن وجود دارند (شعری، ۱۳۸۶). کنترل داخلی باید درونی و اصلی باشد نه بیرونی و مجزا. با درونی و نهادی کردن آن، کنترل داخلی به عنوان عاملی اصلی و جدایی ناپذیر از فرایند اساسی مدیریت در امور برنامه ریزی، اجرا و نظارت، در خواهد آمد. مسئولیت یک کنترل داخلی خوب بر عهده مدیران است (عباس زاده و همکاران، ۱۳۹۰). مدیریت اهداف را یکپارچه می کند، فعالیت ها و مکانیسم های کنترلی را در جای خود جایگذاری کرده و کنترل را نظارت و ارزیابی می کند. بنابراین کنترل داخلی ابزاری برای مدیریت بوده و بطور مستقیم مرتبط با اهداف سازمان برای برقراری نظم و انضباط مالی و ایجاد شفافیت است (پهلوی و همکاران، ۱۳۹۱). با اینکه مدیریت رکن اصلی کنترل داخلی است اما همه کارکنان سازمان نقشهای مهمی

در ایجاد و اجرای آن دارند کارکنان افرادی هستند که کنترل‌های داخلی را به اجرا در می آورند پس سیستم کنترل داخلی، زمانی در بخش عمومی می تواند اثربخش باشد که در استقرار آن به رفتار اخلاقی و شایستگی های فنی کارکنان توجه شود. بنابراین دستیابی به کنترل داخلی مناسب نیز، مستلزم وجود کارکنان متعهد و درستکار و دارای ارزشهای اخلاقی قوی می باشد. وجود کنترل‌های درونی باعث بهبود عملکرد سازمانها شده و حتی از طریق آثار برقراری نظم و انضباط مالی باعث بهبود گزارشگری مالی می شود. تحقیقات نشان می دهد وقتی سازمانها بر روی کنترل‌های درونی متمرکز شوند بهتر نتیجه گرفته و باعث شفافیت و کاهش هزینه های کنترل داخلی در سازمانها می شوند به این دلیل که کنترل‌های درونی یک خود کنترلی در افراد سازمانها بوجود می آورد (کوکس، ۲۰۰۲).

در سال ۱۹۸۵ کارگروه سازمان های حامی کمیسیون تردوی با پشتیبانی و مشارکت معروف ترین محافل حرفه ای حسابداری آمریکا شامل انجمن حسابداران رسمی آمریکا، انجمن حسابرسان داخلی، انجمن حسابداران مدیریت، و انجمن مدیران مالی تاسیس شد و به همراه گروهی از مشاوران، کار پژوهشی گسترده ای را بر روی تعاریف و مفاهیم کنترل داخلی آغاز کرد. حاصل کار این کارگروه پس از طی چند مرحله گزارشی بود که با نام "کنترل داخلی - چارچوب یکپارچه" در ۱۹۹۲ منتشر شد. طبق این گزارش معتبر که به گزارش COSO^۱ نیز معروف است، کنترل داخلی اینگونه تعریف شده است: "کنترل داخلی فرایندی است که به منظور کسب اطمینان معقول از تحقق اهدافی که در سه مقوله ی اصلی زیر دسته بندی می شوند توسط مدیریت و سایر کارکنان برقرار می شود:

- اثر بخشی و کارایی عملیات (دربیر گیرنده اهداف عملیاتی)^۲

- اتکا پذیری گزارشهای مالی (دربیر گیرنده اهداف گزارشگری مالی)^۳

- رعایت قوانین و مقررات مربوط (دربیر گیرنده اهداف رعایتی)^۴

گروه اول به اهداف اساسی شامل اهداف مرتبط با عملکرد و سودآوری و همچنین حفاظت دارایی ها اشاره می کند. گروه دوم به تهیه صورتهای مالی اتکاء پذیر و سایر اقلام مالی استخراج شده از این صورتهای مربوط است که برای اطلاع عموم منتشر می شوند. گروه سوم با رعایت قوانین و مقررات مربوط سر و کار دارند (قربانی، ۱۳۸۶).

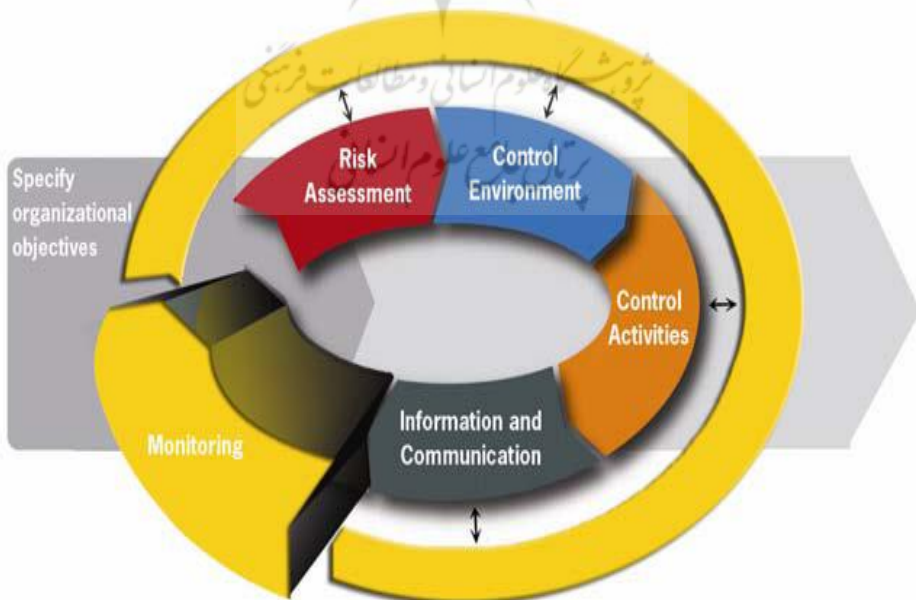
ارتباط کلی انواع کنترل داخلی با انواع اهداف و انواع حسابرسی

انواع حسابرسی	گروه‌های کنترل داخلی	گروه‌های اهداف
حسابرسی عملیاتی	کنترل داخلی حاکم بر عملیات	اهداف عملیاتی
حسابرسی صورتهای مالی	کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی	اهداف گزارشگری مالی
حسابرسی رعایت	کنترل داخلی حاکم بر رعایت قوانین و مقررات	اهداف رعایتی

شکل ۱- ارتباط کلی انواع کنترلهای داخلی با انواع اهداف و انواع حسابرسی

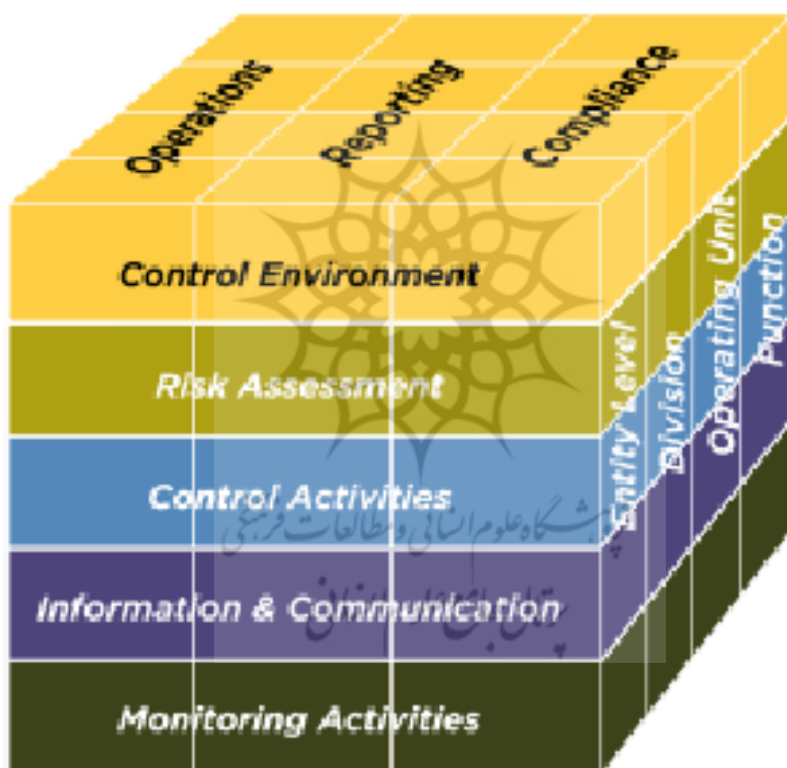
طبق تعاریف بالا: از یک سیستم کنترل داخلی انتظار می‌رود تا اطمینانی معقول نسبت به حصول اهداف مربوط به گزارشگری مالی و رعایت قوانین و مقررات برای سازمان فراهم آورد تا موجب صیانت از بیت المال و پیشگیری از انحرافات مالی گردد. در این راستا: تحقق اهداف عملیاتی، گزارشگری مالی و رعایتی مستلزم وجود ۵ عنصر تشکیل دهنده ساختار کنترل داخلی به شرح ذیل است:

۱- محیط کنترلی ۲- ارزیابی خطر ۳- فعالیتهای کنترلی ۴- اطلاعات و ارتباطات ۵- نظارت و آزمون



شکل ۲- عناصر تشکیل دهنده ساختار کنترل داخلی

این ۵ عنصر، یک چارچوب کلی و حداقل سطح کیفیت قابل قبول را برای کنترل داخلی در بخش عمومی تعریف نموده و مبنایی را برای ارزیابی کنترل داخلی فراهم می کند و باعث می شود که مدیریت برای گسترش دادن سیاست های جزئی، رویه ها و عملیاتی که برای فعالیت های یک سازمان مناسب هستند، پاسخگو باشند (کرباسی یزدی، ۱۳۸۴). این پنج جزء کنترل داخلی با یکدیگر مرتبط بوده و هر جزء آن می تواند سایر اجزا را متاثر کند لذا تمام سازمانها برای کنترل فعالیت هایشان به تمام اجزای کنترل داخلی احتیاج دارند بنابراین ارتباط بین این اجزا را می توان به شکل یک مکعب نمایش داد.



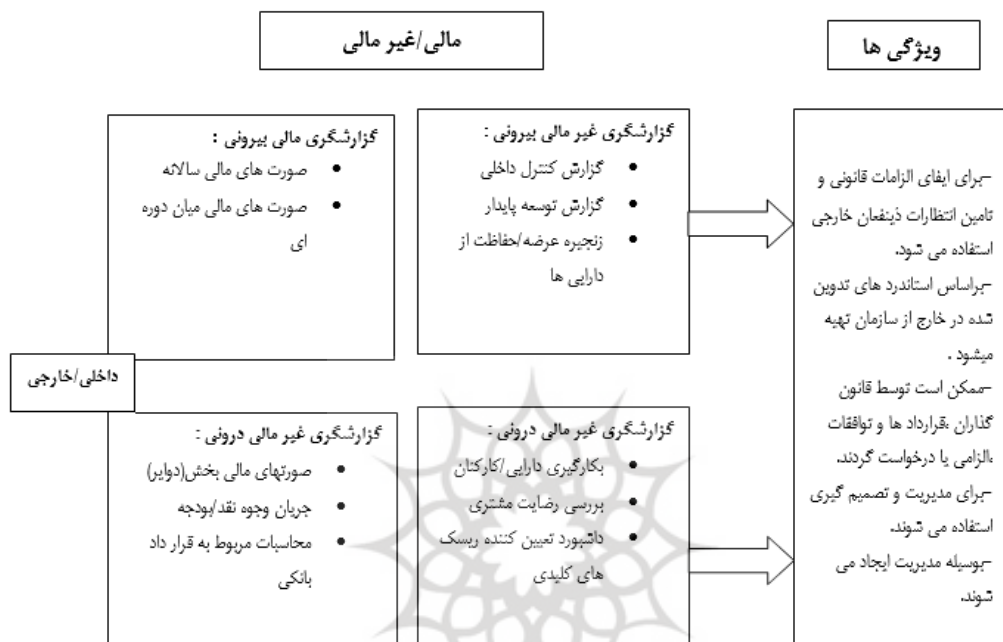
شکل ۳- ارتباط بین اجزا کنترل داخلی به شکل یک مکعب



• سه اهداف مهم کنترل داخلی، در ستون‌ها و پنج جزء کنترل داخلی، در ردیف‌ها نشان داده شده‌اند. بنابراین، کنترل داخلی یک فرآیند خطی نیست که یک جزء تنها بر جزء بعدی اثر گذارد. بلکه یک فرآیند یکپارچه بوده است که در آن اجزاء قادر بوده و خواهند بود بر دیگری اثر گذارند. هیچ دو واحد گزارشگر، سیستم کنترل داخلی یکسانی نداشته و یا نخواهد داشت. واحد‌ها اهداف و سیستم‌های کنترل داخلی از لحاظ صنعت، محیط قانونی و همچنین از لحاظ ملاحظات داخلی همانند اندازه، ماهیت مدل عملیاتی مدیریت، قدرت تحمل ریسک، اتکا به تکنولوژی، صلاحیت (شایستگی) و تعداد کارکنان متفاوت می‌باشند. بنابراین، در حالی که همه واحد‌ها به تمام اجزا جهت اعمال کنترل داخلی موثر بر فعالیت‌هایشان نیاز دارند معمولاً سیستم کنترل داخلی یک واحد، متفاوت از واحد دیگر خواهد بود (باقر پور ولاشانی، ۱۳۹۶).

رابطه موجود در طبقه‌بندی اهداف گزارشگری

رابطه کلی موجود بین چهار طبقه فرعی اهداف گزارشگری در نمودار زیر نمایش داده شده است.



شکل شماره ۴- رابطه کلی موجود بین چهار طبقه فرعی اهداف گزارشگری

محیط کنترلی^۵

محیط کنترلی اس - اس یک سیستم کنترل داخلی کامل است. این محیط نظم و ساختاری را ایجاد می کند که بر کیفیت کنترل داخلی

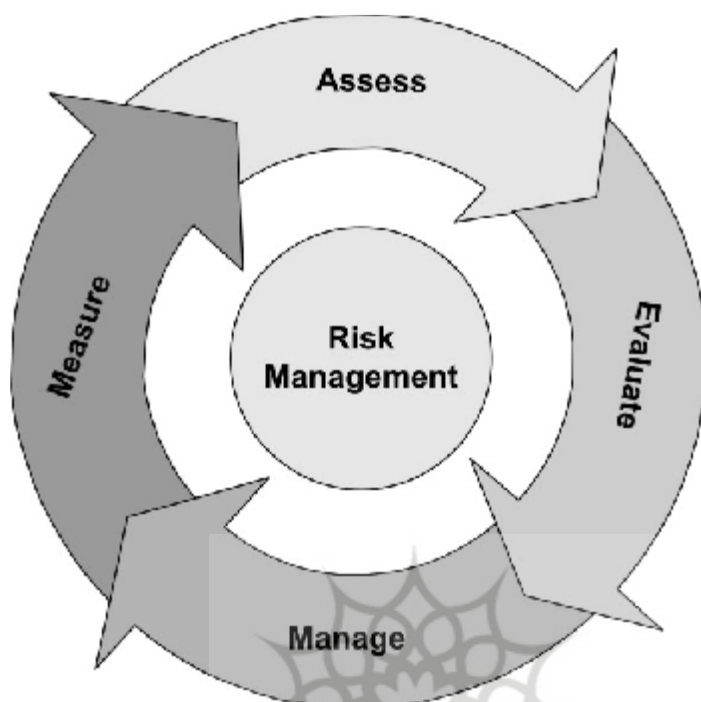
موثر است. محیط کنترلی تاثیر زیادی بر استقرار راهبردها، اهداف و ساختار فعالیت های کنترلی دارد(کوزو، ۱۹۹۲). محیط کنترلی با تاثیر بر درک کنترلی کارکنان، جو عمومی سازمان را شکل می دهد و با تامین انضباط و ساختار سازمانی، زیربنای سایر اجزای کنترل داخلی است. یکی از عناصر محیط کنترلی درستکاری فردی و حرفه ای و ارزشهای اخلاقی مدیریت و کارکنان است. سازمانهای بخش عمومی باید درستکاری و ارزشهای اخلاقی را حفظ و در عمل نشان دهند. آنها باید این ارزشها را در اجرای وظایف و ارزشهای اصولی خود در معرض دید عموم قرار دهند. بعلاوه عملیات آنها باید اخلاقی، مناسب، اقتصادی، کارا و اثربخش باشد. آنها باید هماهنگ با مسئولیت و هدفهای خود عمل کنند. اصل صداقت و درستکاری و ارزشهای اخلاقی تعیین کننده ارجحیت ها و ارزشهای قضاوتی است که در قالب استانداردهای رفتاری (فردی و حرفه ای) مدیریت و کارکنان بیان می شوند. این معیارها باید نمایانگر وجود تمایلات و گرایشهای حمایتی نسبت

به کنترل داخلی، در هر زمان و در هر شرایطی و در گستره سازمان باشند. هر فرد مشغول به کار در سازمان اعم از مدیران و کارکنان موظف به پایبندی و نمایش صداقت فردی و حرفه ای خود به رعایت ارزشهای اخلاقی مطرح در آئین نامه ها و منشورهای اخلاقی سازمان در همه اوقات می باشد (صابری، ۱۳۸۸). بنابراین محیط کنترلی، مجموعه ای از استاندارد ها، فرآیندها و ساختار هایی است که مبنایی برای اجرا (بکارگیری) کنترل داخلی در کل سازمان فراهم می نماید. "محیط کنترلی" شالوده و بنیان نظام جامع کنترل داخلی بوده که نظم و ساختاری به علاوه فضای مؤثر بر کیفیت جامع سیستم کنترل داخلی به وجود می آورد. محیط کنترلی اثر گسترده ای بر چگونگی استقرار راهبردها و اهداف و ساختار دهی فعالیت های کنترلی دارد. محیط کنترلی طراحی سبک و شیوه ای در سازمان است که بر نگرش و بینش و آگاهی کنترلی کارکنان اثر می گذارد. سازه و شالوده دیگر اجزاء کنترل داخلی، محیط کنترلی است که نظم و ساختار را به وجود می آورد. مبنای و اصول محیط کنترلی به قرار زیر است:

۱. درستکاری و صداقت فردی و حرفه ای و ارزش های اخلاقی مدیریت و کارکنان، مشتمل بر تقویت رویکرد پشتیبانی از کنترل های داخلی در همه زمان ها و در گستره سازمان
۲. تعهد و اعتقاد به شایستگی ها
۳. نگرش و بینش در رأس سازمان (فلسفه و سبک عملیاتی مدیریت)
۴. ساختار سازمانی
۵. مدیریت منابع انسانی و روش های اجرایی آن

ارزیابی خطر (ریسک)^۶

ارزیابی ریسک به معنای شناسایی و تجزیه و تحلیل خطرهای مرتبط با دستیابی به هدفهای سازمان و مشخص کردن واکنش مناسب برای اداره و مهار خطرها می باشد. در تعیین اهداف روشن و ایجاد محیط کنترلی مؤثر، (ارزیابی ریسک ها) فراروی سازمان قرار خواهند داشت، که در پی کسب و دستیابی به توفیق در انجام مأموریت سازمان و رسیدن به اهداف معین، با این ارزیابی مبنایی برای ارایه عکس العمل و پاسخ مناسب به ریسک های مختلف تهیه می شود. ارزیابی ریسک فرآیند شناسایی و تجزیه و تحلیل ریسک های در مسیر تحقق اهداف سازمانی و تعیین اقدامات و عکس العمل های لازم برای مقابله متناسب با آن ها می باشد.



شکل شماره ۵- اجزای تشکیل دهنده ریسک

ریسک سازمانی در برگیرنده موارد زیر است :

۱. شناسایی ریسک :

- ارتباط آن با اهداف سازمان
- جامعیت ریسک
- ریسک های متأثر از عوامل برونی و درونی در سطوح سازمان و فعالیت ها
- ۲. ارزشیابی ریسک

• برآورد اهمیت ریسک

• ارزیابی احتمال وقوع ریسک

۳. ارزیابی ریسک پذیری سازمان و مدیریت آن

۴. بررسی و تحلیل انواع پاسخ ها و عکس العمل ها :

چهار نوع پاسخ و اقدام در مقابله با ریسک ها قابل شناسایی هستند:

انتقال، تحمل، مقابله، حذف؛

از این چهار نوع، « مقابله با ریسک » برای رهنمودهای ما مناسبترین شکل است چون، کنترل داخلی اثربخش ساز و کار اصلی برای مقابله با ریسک است. کنترل های مناسب از هر دو قابلیت کشف (یابندگی) و پیشگیری

می توانند برخوردار باشند. از آن رو که شرایط عملیاتی، مقرراتی، صنعتی، اقتصادی و دولتی به طور مداوم در حال تغییر هستند، ارزیابی ریسک باید فرایندی پایدار و ترجیحی (تکراری) باشد. بدین صورت که شرایط، فرصت ها و ریسک های دگرگون شده و تغییر یافته (چرخه ارزیابی ریسک) و جرح و تعدیل کنترل داخلی در قبال آن تغییرات باید به طور مداوم و مکرر شناسایی و مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرند. بنابراین ارزیابی ریسک شامل یک فرآیند تعاملی و پویا برای شناسایی و ارزیابی ریسک های مربوط به تحصیل اهداف سازمانی و ایجاد مبنایی برای تعیین چگونگی مدیریت ریسک ها می باشد. مدیریت، تغییرات احتمالی در محیط بیرونی و در مدل کسب و کار خود را که ممکن است توانایی آن را در دستیابی به اهداف کاهش داده در نظر می گیرد (پوریا نسب و مهمان، ۱۳۸۸).

چهار اصل در ارتباط با ارزیابی ریسک وجود دارد:

۱. سازمان اهداف را به طور واضح و روشن تعیین کرده به نحوی که شناسایی و ارزیابی ریسک های مربوط به آن ها را ممکن سازد.
۲. سازمان ریسک های مربوط به حصول اهداف را در کل سازمان شناسایی نموده و ریسک ها را به عنوان مبنایی برای تعیین نحوه مدیریت ریسک ها، ورد تجزیه و تحلیل قرار می دهد.
۳. سازمان احتمال وقوع تقلب را در ارزیابی ریسک های مربوط به دستیابی به اهداف، مد نظر قرار می دهد.
۴. سازمان تغییراتی که می تواند اثر قابل توجهی بر سیستم کنترل داخلی گذاشته را تعیین و ارزیابی می کند.

فعالیت های کنترلی^۷

فعالیت های کنترلی سیاستها و رویه هایی هستند که به منظور مقابله با خطرها و دستیابی به هدفهای سازمان مقرر گردیده اند فعالیت های کنترلی باید در اجرای اهداف کنترلی دستگاه اثر بخش و کارا باشند. به منظور اثر بخشی، فعالیت های کنترلی باید مناسب باشند (بدین معنی: کنترل صحیح، در مکان صحیح و متناسب با خطر مربوط)، همیشه طبق برنامه اجرا شوند و با صرفه، جامع، منطقی و بطور مستقیم با هدفهای کنترلی مرتبط باشند. فعالیت های کنترلی در تمام سازمان، در همه سطوح و تمام عملیات روی می دهد (شعری، ۱۳۸۶). برای اثربخش بودن، فعالیت های کنترلی باید دارای این ویژگی ها باشند: متناسب و بجا بودن، سازگاری کارکردی با برنامه های کاری و در همه اوقات؛ و از نظر اهداف کنترلی با صرفه اقتصادی، جامع، مستدل و معقول، و دارای ارتباط مستقیم با آن اهداف. عملیات کنترلی در سرتاسر سازمان، و در همه سطوح آن و در همه کارکردها جاری است. دامنه وسیع و متنوعی از فعالیت های کنترلی پیشگیرانه / بازدارنده (Preventive) و یابنده (Detective) متصور است که می توان نمونه هایی را به شرح زیر بیان کرد:

۱- روش های صدور مجوز و تأییدیه؛

- ۲- تفکیک وظایف (اجازه، پردازش، ثبت، بررسی)؛
- ۳- کنترل های مربوط به دسترسی به منابع و سوابق؛
- ۴- واریسی و دسترسی سنجی؛
- ۵- تطبیق و مغایرت سنجی؛
- ۶- بررسی های عملکرد عملیاتی؛
- ۷- بررسی های عملیات، فرآیندها و فعالیت ها؛

۸- نظارت و سرپرستی (گمارش و انتصاب، بررسی و تأیید، راهنمایی و آموزش)

سازمان ها باید به یک توازن متعادل بین فعالیت های کنترلی پیشگیرانه و یابنده، برسند. اقدامات اصلاحی جزءمکمل و ضروری فعالیت های کنترلی برای دستیابی به اهداف می باشند.

فعالیت های کنترلی فناوری و اطلاعات

سیستم های اطلاعاتی مستلزم به کارگیری انواع ویژه ای از فعالیت های کنترلی است. کنترل های فناوری و اطلاعات را می توان در دو گروه گسترده مورد توجه قرار داد: کنترل های عمومی و کنترل های کاربردی

۱. کنترل های عمومی

✓ کنترل های عمومی ساختار، خط مشی ها و رویه هایی هستند که به همه یا بخش عمده ای از سیستم های اطلاعاتی یک سازمان اعمال شده و کمک می کنند تا از کارکرد مناسب آن ها اطمینان یابیم. این کنترل ها فضای لازم برای کارکرد کنترل ها و سیستم های کاربردی را به وجود می آورند.

✓ در زمره کنترل های عمومی اصلی می توان این موارد را برشمرد:

- ✓ طراحی و مدیریت برنامه های حفاظتی فراگیر در سازمان
- ✓ کنترل های دستی
- ✓ کنترل های بازبینی و تعمیرات و نگهداری و تغییرات در نرم افزارهای کاربردی
- ✓ کنترل های نرم افزار سیستم
- ✓ تفکیک وظایف
- ✓ تداوم خدمات

۲. کنترل های کاربردی

کنترل های کاربردی ساختار، خط مشی ها و رویه هایی هستند که به سیستم های کاربردی مجزا و منفرد اعمال شده و مستقیماً به کاربردهای وابسته به سیستم های رایانه ای خاص مرتبط می باشند. این کنترل ها معمولاً برای پیشگیری، یافتن و تصحیح خطاها و ناهنجاری های ناشی از جریان اطلاعات در گستره سیستم های اطلاعاتی، طرح ریزی می شوند.

کنترل های عمومی و کاربردی در هم تنیده و دارای روابط متقابل هستند و هر دو برای اطمینان از جریان و پردازش صحیح اطلاعات ضروری هستند. به علت تغییرات سریع فناوری اطلاعات، کنترل های مربوط به آن باید به طور مداوم در حال تکامل باشند تا بتوانند اثربخشی خود را حفظ کنند. بنابراین فعالیت های کنترلی اقدامات انجام شده براساس خط مشی ها و رویه ها بوده که به کمک آن ها از اجزای رهنمودهای مدیریت جهت کاهش ریسک های دستیابی به اهداف اطمینان حاصل می شود. فعالیت های کنترلی در تمام سطوح واحد تجاری و در مراحل مختلف فرآیند های کسب و کار و در کل محیط تکنولوژی اجرا می گردند. سه اصل مرتبط به فعالیت های کنترلی عبارتند از:

- ۱- سازمان فعالیت های کنترلی، که به کاهش ریسک های دستیابی به اهداف تا سطوح قابل قبول کمک می کند، را انتخاب و ایجاد می نماید.
- ۲- سازمان فعالیت های کنترلی عمومی حاکم بر تکنولوژی را جهت کمک به (تقویت) تحقق اهداف، انتخاب و ایجاد می نماید.
- ۳- سازمان فعالیت های کنترلی را از طریق سیاست هایی که تبیین کننده انتظارات هستند و رویه هایی که این سیاست ها را اجرایی می نماید، بکار می گیرد.

اطلاعات و ارتباطات^۸

اطلاعات و ارتباطات برای تحقق همه اهداف کنترل های داخلی ضروری هستند. پیش شرط اطلاعات قابل اتکا و مربوط، ثبت فوری و طبقه بندی صحیح تراکنش ها و رویدادها هستند. اطلاعات مربوط و بجا باید شناسایی، گردآوری شده و در چارچوب مشخصی از شکل و زمان مبادله شوند که کارکنان را به انجام وظایف کنترل داخلی و دیگر وظایف خود توانمند سازد (مبادله و انتقال به موقع اطلاعات به افراد ذی ربط). سیستم های اطلاعاتی، گزارشاتی حاوی اطلاعات عملیاتی، مالی، غیر مالی، و مرتبط با امور رعایت قوانین تولید می کنند که موجب فراهم سازی امکان اجرا و کنترل عملیات می گردند. آنها نه تنها به داده های درونی بلکه به اطلاعاتی در مورد رویدادها، فعالیت ها و شرایط ضروری برونی برای کسب توانایی تصمیم گیری و گزارش دهی می پردازند. توانایی اخذ تصمیم مناسب توسط مدیریت تحت تاثیر کیفیت اطلاعات است و به این ترتیب لازم است اطلاعات در خور و مناسب، به موقع، جاری (فعلی و کنونی) درست و دست یافتنی باشد (قربانی، ۱۳۸۶).

اطلاعات و ارتباطات برای محقق شدن تمام اهداف کنترل داخلی ضروری می باشد. برای مثال یکی از اهداف کنترل داخلی در بخش عمومی انجام تعهدات و الزامات پاسخگویی به عموم است که بواسطه مهیا سازی و حفظ اطلاعات قابل اتکا و مربوط مالی و غیر مالی و توزیع این اطلاعات با گزارشات مناسب و بموقع می توان به این هدف دست یافت (صابری، ۱۳۸۸). "اطلاعات و ارتباطات" برای مدیریت و کنترل عملیات سازمان، موردی حیاتی است. مدیریت سازمان نیاز دارد تا به ارتباطی مربوط، کامل، قابل اتکاء،

درست و به موقع در رابطه با کنترل های داخلی ، علاوه بر رویدادهای خارجی دسترسی داشته باشد .
 " اطلاعات " در سرتاسر سازمان برای دستیابی به اهداف مورد نیاز است .از آن رو که کنترل داخلی فرآیندی پویا و دینامیکی است و همواره باید در سازگاری مداوم با ریسک ها و تغییراتی که سازمان با آن ها مواجه است باشد لذا اطلاعات و ارتباطات برای تحقق همه اهداف کنترل های داخلی ضروری هستند.

اطلاعات

پیش شرط اطلاعات قابل اتکاء و مربوط، ثبت فوری و طبقه بندی صحیح تراکنش ها و رویدادها است. اطلاعات مربوط و بجا باید شناسایی، گردآوری شده و در چارچوب مشخصی از شکل و زمان مبادله شود که کارکنان را به انجام وظایف کنترل داخلی و دیگر وظایف خود توانمند سازد (مبادله و انتقال به موقع به افراد ذیربط)، بنابراین، سیستم کنترل داخلی به تنهایی و همه تراکنش ها و وقایع مهم باید تماما مستند گردند. سیستم های اطلاعاتی، گزارشاتی حاوی اطلاعات عملیاتی، مالی، غیر مالی و مرتبط با امور رعایت قوانین تولید می کنند که موجب فراهم سازی امکان اجرا و کنترل عملیات می گردند. آن ها نه تنها به داده های درونی بلکه به اطلاعاتی در مورد رویدادها، فعالیت ها و شرایط ضروری برونی برای کسب توانایی تصمیم گیری و گزارش دهی، می پردازند.
 توانایی اتخاذ تصمیم مناسب توسط مدیریت تحت تاثیر کیفیت اطلاعات است و به این ترتیب لازم است، اطلاعات در خور و مناسب، به موقع، جاری (فعلی و کنونی) درست و دست یافتنی باشند.
 نکات قابل توجه

- تعیین (شناسایی) الزامات (نیازهای) اطلاعاتی فرآیندی جهت تعیین (شناسایی) اطلاعات لازم و مورد انتظار به منظور پشتیبانی از عملکرد سایر اجزاء کنترل داخلی و دستیابی به اهداف واحد گزارشگر وجود دارد.
- دسترسی به منابع درونی و بیرونی داده ها (سیستم های اطلاعاتی به منابع درونی و بیرونی داده ها دسترسی دارند).
- پردازش و تبدیل داده های مربوط به اطلاعات (سیستم های اطلاعاتی داده های مربوط را پردازش و به اطلاعات تبدیل می نمایند).
- حفظ کیفیت در طول پردازش (سیستم های اطلاعاتی ،اطلاعاتی را که به هنگام، به روز، صحیح، کامل، قابل دسترس، حفاظت شده و قابل تایید بوده را نگهداری و ارایه می کنند.
- اطلاعات به منظور ارزیابی مربوط بودن آنها در پشتیبانی از اجزاء کنترل داخلی بازبینی می شود).
 در نظر گرفتن هزینه ها و منافع (ماهیت مقدار و دقت اطلاعات منتقل شده متناسب با اهداف بوده و از دستیابی به آنها پشتیبانی می کند).

ارتباطات

ارتباطات مؤثر باید در همه سو و در همه اجزاء و در تمام ساختار سازمان جریان داشته باشد. همه کارکنان از مدیریت بالایی سازمان در خصوص اینکه مسئولیت های مرتبط با کنترل باید جدی گرفته شوند، پیام واضحی باید دریافت کنند. کارکنان باید نقش خود را در سیستم کنترل داخلی به خوبی شناخته باشند و به این نکته هم اشراف داشته باشند که فعالیت آن ها چگونه بر کار دیگران اثر می گذارد. برقراری ارتباط مؤثر با واحدهای برون سازمانی هم جزء الزامات و ضروریات می باشد. اطلاعات به منظور ایفای مسئولیت های کنترل داخلی جهت حمایت از تحقق اهداف برای یک واحد تجاری ضروری می باشد. ارتباطات به هر دو شکل درون و برون سازمانی برقرار شده و اطلاعات مورد نیاز سازمان را جهت ایفای کنترل های روزنه فراهم می نمایند. ارتباطات، کارکنان را قادر می سازد تا مسئولیت های کنترل داخلی و اهمیت آن را جهت دستیابی به اهداف درک نمایند.

سه اصل در ارتباط با اطلاعات و ارتباطات وجود دارند:

۱. سازمان اطلاعات با کیفیت و مربوط را به منظور حمایت (پشتیبانی) از عملکرد کنترل داخلی تحصیل یا تولید و استفاده می کند.
۲. سازمان اطلاعات ضروری شامل اهداف و مسئولیت های مربوط به کنترل داخلی را برای اطمینان از عملکرد کنترل داخلی، در درون خود منتقل می کند.
۳. سازمان با گروه های (اشخاص) برون سازمانی در خصوص موضوعات مؤثر بر عملکرد کنترل داخلی ارتباط برقرار می کند.

نظارت^۱ (پایشگری)

منظور از نظارت بر سیستم کنترل داخلی حصول اطمینان از این است که کنترلها همانطور که مورد نظر بوده اند اجرا می شوند. لذا سیستمهای کنترل داخلی باید به منظور ارزیابی کیفیت عملکرد، در دوره های معین، نظارت شوند. این نظارت از طریق فعالیتهای روزانه (نظارت مستمر) یا ارزیابیهای مجزا و یا ترکیبی از هر دو روش، انجام می شود. پیشرفت در نظارت کنترل داخلی و گزارشدهی منجر به اصلاح کیفیت گزارشات مالی می شود (آتامور و بتی، ۲۰۱۰) لذا از طریق نظارت باید اطمینان حاصل شود که یافته های حسابرسی و پیشنهادات مربوط، مناسب هستند و بلادرنگ مرتفع می شوند پس در این خصوص مدیریت باید:

- ۱- بطور سریع یافته های حسابرسان و دیگر بازرسان را مشتمل بر کسری ها و پیشنهادهای گزارش کننده را مورد ارزیابی قرار دهند.
- ۲- فعالیت های درست، واکنش به یافته ها و پیشنهادهای حسابرسان و بازرسان را تعیین کنند.
- ۳- همه فعالیت ها و موضوعات مهم که در نامه مدیریت قید می شود، اصلاح و رفع کند یا در ظرف زمانی مشخص آنها را کامل کند (کرباسی یزدی، ۱۳۸۴).

"پایشگری" نظام کنترل داخلی برای کمک به حصول اطمینان از اینکه کنترل داخلی با اهداف، محیط، منابع و ریسک‌های تغییر و تعدیل یافته سازگاری دارد، ضروری می‌باشد. سامانه‌های کنترل داخلی به منظور ارزیابی کیفیت عملکرد سامانه، در طی زمان باید پایشگری شود. پایشگری به واسطه اجرای فعالیت‌های عادی و روزمره، ارزشیابی‌های مشخص و مستقل و یا ترکیبی از هر دو، اجرا می‌گردد.

۱. پایشگری مداوم و پیوسته

پایشگری مداوم کنترل داخلی در فعالیت‌های عملیاتی تکراری و عادی یک واحد، درون‌سازی و تعبیه شده و بخشی از آن‌ها می‌باشد و فعالیت‌های مدیریتی و سرپرستی منظم و سایر اعمال و اقدامات پرسنل برای انجام وظایفشان را در بر می‌گیرد.

فعالیت‌های پایشگری مداوم هر یک از اجزاء کنترل داخلی را تحت پوشش داشته و در قبال بی‌نظمی‌ها، بی‌اخلاقی‌ها، عدم رعایت صرفه اقتصادی، نا کار آمدی و عدم اثر بخشی سیستم‌های کنترل داخلی اقدامات واکنشی نشان می‌دهد.

۲. ارزشیابی‌های جداگانه و مستقل

دامنه و تناوب ارزشیابی‌های مجزا اساساً بر ارزشیابی‌های صورت گرفته از ریسک‌ها و اثربخشی روش‌های پایشگری مداوم قرار دارد.

ارزشیابی‌های مجزا و ویژه شامل ارزشیابی اثربخشی سیستم کنترل داخلی و حصول اطمینان از دستیابی کنترل داخلی به نتایج مورد انتظار و مطلوب، بر پایه رویه‌ها و روش‌های از قبل تعیین شده می‌گردد. کاستی‌های کنترل داخلی به سطح مناسب مدیریت باید گزارش شود. پایشگری باید این اطمینان را عاید کند که یافته‌ها و توصیه‌های حسابرسی و ممیزی به صورتی با کفایت و بلادرنگ برطرف شده و مورد اقدام لازم قرار گرفته‌اند.

ارزشیابی‌های مداوم (پیوسته) و مجزا یا ترکیبی از این دو جهت حصول اطمینان نسبت به این که آیا هر یک از پنج جزء کنترل داخلی، شامل کنترل‌های اجرا کننده درون هر جزء وجود داشته و ایفای نقش (فعالیت) می‌نمایند استفاده می‌گردند. نتایج بدست آمده ارزشیابی شده و نقاط ضعف به موقع، همراه با موضوعات مهم به مدیریت گزارش می‌شوند. دو اصل در ارتباط با فعالیت‌های نظارتی وجود دارد:

۱. سازمان ارزشیابی‌های مداوم و مجزا جهت حصول اطمینان نسبت به وجود و فعالیت اجزای کنترل داخلی، انتخاب، ایجاد و اجرا می‌نماید.

۲. سازمان نقاط ضعف کنترل داخلی را ارزشیابی و آن‌ها را بموقع به افراد مسئول از جمله مدیریت برای انجام اقدامات اصلاحی (به نحو مقتضی) منتقل می‌کند.

در صورت لزوم، فعالیت‌های نظارتی شکاف انتظاری مربوط به موارد غیر عادی و غیر متعارف که ممکن است نشان دهنده یک یا تعداد بیشتری از نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی واحد تجاری باشد را شناسایی و

مورد بررسی قرار می دهند هنگام رسیدگی و بررسی شکاف انتظاری مدیریت اغلب علل ریشه ای چنین شکاف هایی را شناسایی می نماید. در تایید وجود و نقش آفرینی پنج جزء کنترل داخلی، فعالیت های نظارتی کنترل های موجود در هر یک از پنج جزء را مورد توجه قرار می دهند. مدیریت این کنترل ها و اینکه چگونه آنها اصول را اجرایی کرده ارزیابی می نماید؛ برای مثال، کنترل های انتخاب و بکار گرفته شده توسط سازمان به منظور :

- حفظ تطابق با آئین رفتار حرفه ای واحد تجاری
- تعیین سطوح قابل قبول از ریسک
- کسب اطلاعات مربوط پس از تغییر الزامات اطلاعاتی

هنگام تمایز قائل شدن میان یک فعالیت نظارتی و یک فعالیت کنترلی سازمان ها باید جزئیات با اهمیت مربوط به فعالیت را در نظر بگیرند به ویژه زمانی که فعالیت شامل برخی از سطوح نظارت سرپرستی باشد. نظارت های سرپرستی همانند فعالیت های نظارتی به صورت خودکار طبقه بندی نشده و ممکن است یک موضوع قضاوتی در رابطه با طبقه بندی یک بازبینی به عنوان فعالیت کنترلی یا فعالیت نظارتی باشد. برای مثال هدف از یک فعالیت کنترلی ماهانه ممکن است شناسایی و اصلاح اشتباهات باشد در حالی که یک فعالیت نظارتی ممکن است سوالاتی در رابطه با چرایی وجود اشتباهات در وهله اول و واگذاری مسئولیت اصلاح فرآیند ها به مدیریت منظور پیشگیری از اشتباهات آتی مطرح کند. به عبارتی ساده یک فعالیت کنترلی به یک ریسک خاص پاسخ می دهد در حالی که یک فعالیت نظارتی این موضوع که آیا کنترل های موجود در هر یک از پنج جزء کنترل داخلی به شکل مورد نظر عمل می کنند یا خیر را ارزیابی می نماید (باقر پور ولاشانی، ۱۳۹۶).

هدف اساسی کنترل های داخلی

استقرار کنترل های داخلی در بخش عمومی می تواند چهار هدف ذیل را دنبال کند:

- ۱- قابلیت اعتماد گزارشگری مالی دستگاهها و سازمانهای دولتی.
- ۲- اطمینان معقول از اجرای صحیح و درست معاملات دستگاهها و سازمانها.
- ۳- اطمینان معقول از اینکه کلیه دریافتها و پرداختهای دستگاهها و سازمانها فقط بر اساس مجوزها و قوانین بوده است.
- ۴- اطمینان معقول در زمینه پیشگیری و کشف به موقع از استفاده و استقرار غیر مجاز اموال و داراییهای دستگاهها و سازمانها (دویلی و همکاران، ۲۰۰۷).

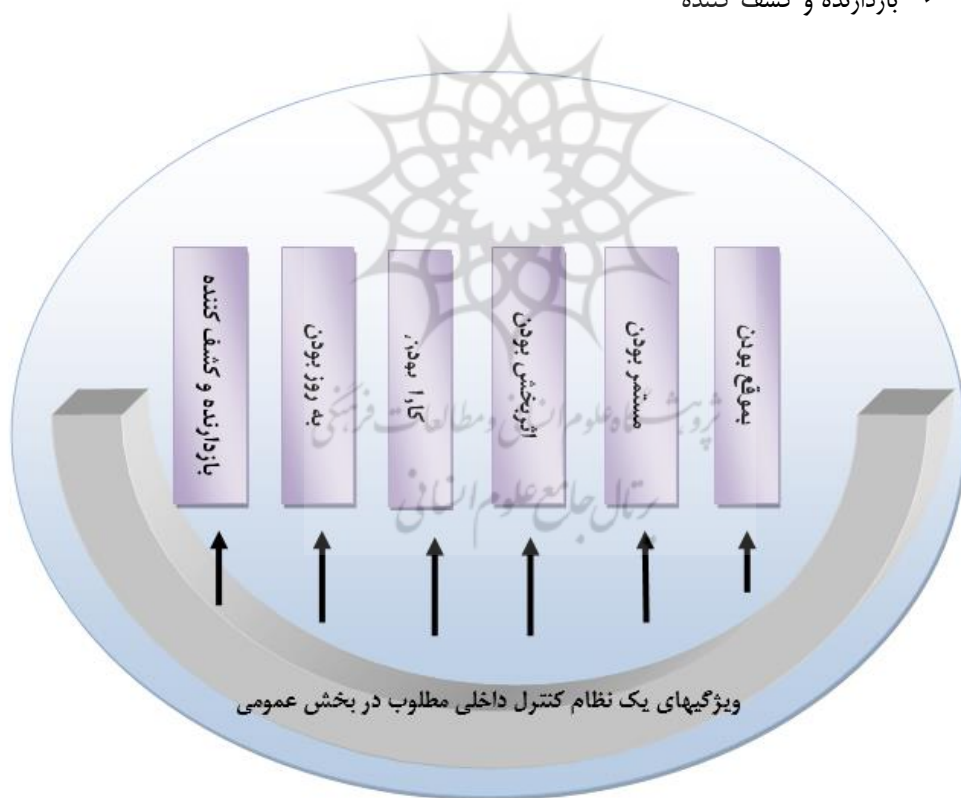
مزایای سیستم کنترل داخلی مناسب

- ۱- افزایش کارایی و اثر بخشی عملیات
- ۲- کمک به اطمینان از کیفیت گزارشگری مالی جهت افزایش قابلیت اتکای اطلاعات.
- ۳- کمک به اطمینان از کاربرد قوانین و مقررات و همچنین سیاستها و رویه های مورد انتظار

- ۴- کمک به مدیریت ریسک و کنترل آن و برطرف کردن موانع آن
- ۵- ایجاد کنترل‌های موثر در جلوگیری از تقلب و سوء استفاده از دارایی‌ها
- ۶- کاهش اشتباهاتی نظیر قضاوت‌های ضعیف در تصمیم‌گیری، اشتباهات فردی و تبانی کارکنان (هاچ برگ و همکاران، ۲۰۰۹).

ویژگی‌های مطلوب نظام کنترل داخلی

- ✓ مستمر بودن
- ✓ اثربخش بودن
- ✓ کارابودن
- ✓ به روز بودن
- ✓ به موقع بودن
- ✓ بازدارنده و کشف کننده



شکل شماره ۶- ویژگی‌های یک نظام کنترل داخلی مطلوب در بخش عمومی

۳. پیشینه پژوهش‌های مرتبط

در سالهای اخیر تعدادی پژوهش در زمینه استقرار کنترل‌های داخلی مناسب در بخش عمومی در ایالات متحده آمریکا انجام شده که به برخی از آنها در زیر اشاره می‌شود:

قانون یکپارچه مالی مدیران فدرال (FMFIA)^{۱۰} - سال ۱۹۸۲ - سازمان حسابداری عمومی را ملزم می‌کند که استانداردهایی برای کنترل داخلی در دولت صادر کند. این استانداردها چارچوب کلی در ایجاد و نگهداری کنترل داخلی، شناسایی عملکرد مدیریت و چالش‌های آن شناسایی نواحی گسترده خطر ریسک، شناخت تقلب، کشف سوء استفاده و سوء مدیریت را فراهم می‌کنند (کرباسی یزدی، ۱۳۸۴).

رهنمودهای استانداردهای کنترل داخلی سال ۱۹۹۲ سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابداری اینتوسای (INTOSAI)^{۱۱} عنوان می‌کند که باید در زمینه طراحی، اجرا و ارزیابی کنترل‌های داخلی، استانداردهایی تدوین شود و در ادامه آن در سال ۲۰۰۱ سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابداری تصمیم گرفت که رهنمودهای استانداردهای کنترل داخلی سال ۱۹۹۲ را تجدید نظر کند تا همه تحولات اخیر مربوط به کنترل‌های داخلی را در آن منظور نماید و مفاهیم گزارش کمیته سازمان‌های پشتیبان گزارش تردوی به نام کنترل داخلی چارچوب یکپارچه را در رهنمود فوق بگنجانند علاوه بر توجه به چارچوب کنترل داخلی یکپارچه و رهنمودهای سال ۱۹۹۲، توجه به دیدگاه اخلاق هم مد نظر بود زیرا از سالهای ۱۹۹۰ به بعد، اهمیت رفتار اخلاقی مانند پیشگیری از تقلب و تبانی در بخش دولتی، بسیار مورد توجه بوده است انتظار جامعه این است که کارکنان دولت، منافع عموم مردم را با درستکاری حفظ نموده و منابع عمومی را به نحو مناسب مدیریت و اداره کنند با شهروندان باید رفتاری منصفانه و بر مبنای قانون و عدالت (تکریم ارباب رجوع) داشته باشند. بنابراین، اخلاق پسندیده کارکنان دولتی، پیش‌نیاز و سازنده اعتماد عمومی و سنگ زیر بنای اداره صحیح امور است (کوزو، ۱۹۹۲).

تحقیقات اوگنوا و دیگران نشان داد که وجود ضعف در کنترل‌های داخلی باعث کاهش کیفیت گزارشگری مالی سازمانها می‌شود (اوگنوا و همکاران، ۲۰۰۷). تحقیقات آشباغ و دیگران نشان داد که وجود الزام کنترل‌های داخلی طبق قانون کوزو و قانون ساربینز - اکسلی باعث افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود (آشبوگ و همکاران، ۲۰۰۸). همچنین نتایج تحقیقات هاچ برگ و دیگران نشان داد که وجود کنترل‌های داخلی موجب گزارشگری مالی قابل فهم، دقیق، صحیح و درست، که این امر برای سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان حیاتی است و اعتماد آنها را نسبت به گزارش‌های ارائه شده جلب می‌نماید (هاچ برگ و همکاران، ۲۰۰۹). نتیجه تحقیق انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)^{۱۲} در خصوص علل گزارشگری مالی متقلبان، ضعف کنترل‌های داخلی بوده است. که می‌توان نتیجه گرفت که اگر کنترل‌های داخلی در بخش عمومی ضعیف نباشد و بطور قوی تعیبه شده باشد منجر به ارائه گزارش‌های مالی قابل اتکا خواهد گردید (پیترویزیت و همکاران، ۲۰۱۱). بخش ۴۰۴ قانون ساربینز - اکسلی^{۱۳} در مورد کنترل داخلی الزام می‌کند که گزارش کنترل‌های داخلی باید به صورت سالانه توسط مدیریت تهیه شود، و شامل ارزیابی مدیریت

از اثربخشی ساختار کنترل های داخلی و رویه های گزارشگری مالی باشد. همچنین حسابرسان نیز ملزم به اظهارنظر در خصوص ارزیابی مدیریت از کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی هستند (هاچ برگ و همکاران، ۲۰۰۹).

در سال ۱۹۷۴ انجمن حسابداران رسمی آمریکا کمیسیونی را که بعدها به کمیسیون کوهن معروف گردید مامور به تحقیق درباره ی مسئولیت های حسابرسان نمود. یکی از مهمترین توصیه های کمیسیون کوهن این بود که مدیران علاوه بر صورت های مالی، گزارش های نیز در خصوص وضعیت کنترل های داخلی تهیه و منتشر کنند و حسابرسان نیز به بررسی این گزارش بپردازند (آشبوگ و همکاران، ۲۰۰۷). تحقیقات آلتور و بتی نشان داد که بحران مالی اخیر نیاز جامعه اقتصادی را به وجود یک قانون کنترل داخلی در بخش عمومی را که از پشتوانه قانونی قوی برخوردار باشد را پر رنگ می کند (آلتور و بتی، ۲۰۱۰).

نتیجه تحقیقات لین و همکاران در خصوص تاثیر کارکنان بر کنترل های داخلی نشان داد که کارکنان صادق و شایسته به مدیریت در اعمال کنترل های قوی بر گزارشدهی مالی، کمک نموده و باعث کاهش مشکلات در اعمال کنترل داخلی در سازمان می شوند (لین و همکاران، ۲۰۱۱).

جعفر باباجانی در مقاله ای (۱۳۸۱) با نام "مسئولیت پاسخگویی و کنترل داخلی در بخش عمومی" عنوان نموده که فعالیت های غیربازرگانی موسوم به فعالیت های از نوع غیر انتفاعی که از فعالیت های اصلی دولت و سازمان های بزرگ بخش عمومی محسوب می شوند، به رغم تشابه کلی و شکلی، تفاوت های درخور ملاحظه ای در محتوای اهداف و اجزاء کنترل داخلی دارند.

وی در ادامه اظهار می دارد اهداف و ساختار کنترل داخلی در موسسات بزرگ بخش عمومی، تحت تاثیر ویژگی های پیرامون فعالیت های غیر انتفاعی و با مفهومی تحت عنوان "مسئولیت پاسخگویی عمومی" قرار می گیرد. اهداف و ساختار کنترل داخلی موسسات بزرگ بخش عمومی و بالاخص دولت با مفهوم مسئولیت پاسخگویی در تعامل بوده و مکمل یکدیگرند. با افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی ملی و عملیاتی مفاهیم کنترل یافته و اهداف و اجزای کنترل داخلی نیز متناسب با آن تعدیل می یابد. برخی از اجزای کنترل داخلی نظیر اطلاعات و ارتباطات و روش کنترل، در فعالیت های غیر انتفاعی دولت و سازمان های بزرگ بخش عمومی از تفاوت های درخور ملاحظه ای نسبت به فعالیت های بازرگانی برخوردار است و در برخی اجزاء نظیر محیط پیرامون کنترلی و ارزیابی ریسک و نظارت این تفاوتها چندان معنی دار به نظر نمی رسد. در حال حاضر به رغم پیش بینی مبانی مسئولیت پاسخگویی در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، قوانین و مقررات عادی متناسب با آن تدوین نیافته و شرایط لازم برای پاسخگو نمودن واقعی مقامات منتخب و مسئول فراهم نگردیده است. به همین دلیل نظام کنترلی حاکم بر فعالیت های دولت و سازمان های بزرگ عمومی نیز بر روش های سنتی کنترل تاکید دارند و شرایط لازم را برای تحقق مسئولیت

پاسخگویی مالی و عملیاتی این قبیل سازمانها فراهم نمی سازند. برای برون رفت از این وضعیت نامناسب مواردی به شرح زیر قابل ذکر است:

- الف. بازنگری در قوانین و مقررات عادی حاکم بر نظارت مالی و عملیاتی، بر اساس مطالعات تطبیقی و استفاده از تجارب مفید کشورهای پیشرفته و در نظر گرفتن ویژگی های خاص ایران.
- ب. تصویب قوانین و مقررات مناسب و ملزم نمودن مسئولان دستگاه های اجرایی به پاسخگویی مالی و عملیاتی و انتشار گزارش های مربوط به پاسخگویی مالی و عملیاتی جهت دسترسی عموم به منظور تامین حقوق شهروندان.
- ج. طراحی و تدوین و اجرای نظام حسابداری و گزارشگری مالی و روشها و کنترل مناسب و اعمال نظارت به منظور شفاف سازی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی.
- د. طراحی روشهای نوین کنترل و نظارت با تاکید بر تغییر جهت نظام و کنترل از داده ها به ستاده ها و کسب نتایج و کاهش کنترل های غیر ضروری (باباجانی، ۱۳۸۱).
- حساس یگانه و غلام زاده دلاری در مقاله ای (۱۳۸۷) با عنوان " ضرورت بازنگری در کنترل و حسابرسی داخلی سیستم بانکی " اشاره می کنند که تحولات اخیر سامانه بانکی که به معنای عمیق خود به جهانی شدن دلالت دارد، نیاز به نظارت محتاطانه را جهت حفظ ثبات و اطمینان در سامانه مالی افزایش داده است و این موضوع با وقوع بحران مالی جهانی، اهمیت صد چندان یافته است. با توجه به نزدیکی زمان خصوصی سازی بانکهای دولتی، ضرورت دارد که چارچوب سامانه کنترل داخلی و کارکرد حسابرسی داخلی آنها مورد بازنگری قرار گیرد و تمامی الزامات تعیین شده توسط کمیته با سل در نظارت بانکی باید مدنظر قرار گیرد. تصریح بند "ج" سیاست های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی مبنی بر "آماده سازی بنگاه های داخلی قبل از واگذاری به منظور مواجهه هوشمندانه با قواعد تجارت جهانی در یک فرایند تدریجی و هدفمند" اهمیت بازنگری در چارچوب کنترل های داخلی و کارکرد واحد حسابرسی داخلی بانکهای دولتی مشمول واگذاری را دو چندان می کند. بنابراین سامانه کنترل داخلی بانک ها باید بر پایه آن دسته از عناصر ضروری قرار گیرد که برای اطمینان از رعایت قوانین و مقررات دستیابی به سودآوری بلند مدت، تهیه گزارشهای مالی و مدیریتی قابل اتکا و کاهش ریسک زیان های پیش بینی نشده یا خدشه دار شدن حسن شهرت بانکی لازم است. افزون بر این، به منظور اطمینان از سرانجام کار حسابسان داخلی باید همکاری و هماهنگی موثری بین ناظر، حسابرس داخلی و حسابرس مستقل در قالب اصول معینی تعریف شود (حساس یگانه و غلام زاده دلاری، ۱۳۸۷).

رایت و برگر (۲۰۱۱) در طی مطالعه ای ادعاهای مقلبانه مدیریت را بررسی نمودند که نتایج آنان نشان داد هنگامی که مدیریت ادعاهای متقلبانه دارد استفاده کنندگان از مدل تجاری با استفاده از عملکردهای غیر مالی که مربوط به اعمال متقلبانه است، قضاوت بهتری می کنند. نتایج تحقیقات داودل و همکاران (۲۰۱۴) نشان داد که رعایت قوانین و مقررات، و اجرای کنترلهای داخلی به خودی خود می تواند عاملی

جهت جلوگیری از فساد و تقلب مالی حتی باعث بهبود کیفیت گزارشگری مالی شود (رستمی و کهنه سال ۹۴). نیکبخت و شیخ (۱۳۸۳) مطالعه ای در راستای بررسی اهمیت شاخص های تقلب بالقوه مالی انجام دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که ۵ سازه مهم در تقلب به ترتیب عوامل، ضعف کنترل های داخلی، ریسک پذیری و خطر جویی، ویژگی های مدیریت، ویژگی های اقتصادی و بی ثباتی، ویژگی های ساختاری هستند. قدیمی، مهرداد (۱۳۸۳) استانداردهای حسابرسی تدوین شده توسط انجمن های حرفه ای معتبر خارجی و نشریات داخلی در خصوص ارزیابی کنترل های داخلی را مورد مطالعه قرار داد و به این نتیجه رسید که استانداردهای حسابرسی ایران به منظور ارزیابی اثربخشی کنترل های داخلی شرکت ها کافی نیست. رضایی (۱۳۸۵) در پژوهشی به بررسی علل تقلب و چگونگی جلوگیری از شکل گیری آن پرداخت که نتایج پژوهش وی نشان داد که وجود و استقرار کنترل های داخلی اثر بخش در هر سازمان، عامل اصلی در جلوگیری از تقلب می باشد.

قربانی، محمد (۱۳۸۵) تحقیقی با عنوان گزارش ارزیابی مدیریت از کنترل های داخلی و بررسی فایده مندی گزارش دهی برون سازمانی آن در ایران انجام داد که در این تحقیق به بررسی فایده مندی تهیه و اریه گزارش ارزیابی مدیریت از کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی (گزارش کنترل داخلی) و انتشار برون سازمانی آن توسط شرکت های سهامی عام ایران است. پرداخت. نتایج تحقیق وی نشان داد که از دیدگاه سرمایه گذاران و حسابرسان، گزارشگری برون سازمانی گزارش ارزیابی مدیریت از کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در ایران، مفید و سودمند می باشد. زارعی و عبدی در مقاله ای (۱۳۸۹) با عنوان "کنترل های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی" عنوان نمودند که بر اساس تئوری محدودیت هر سازمان جهت رسیدن به اهداف اصلی خود با محدودیت ها و موانعی مواجه می باشد. دستگاه های اجرایی نیز در راستای تحقق اهداف کلان اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و علمی در سطح کلان و خرد به اجرای مطلوب سیستم کنترل داخلی با محدودیت ها و موانعی مواجه می باشند. بدون شک شناسایی و رفع موانع و محدودیت های حاکم بر سیستم کنترل داخلی در دستگاه های اجرایی می تواند دولت را در رسیدن به اهداف خود که ایجاد رفاه برای مردم و شکوفایی کشور و پاسخگویی در مقابل شهروندان است یاری رساند. نتیجه یافته های پژوهش نشان داد که آموزشهای کارآمد و کاربردی برای کارکنان مالی، مقررات مربوط به کنترل های داخلی، نیروهای انسانی متخصص و کارآمد سه شرط لازم برای اجرای کنترل داخلی مطلوب می باشد (زارعی و عبدی، ۱۳۸۹).

عبارت وجود و اجرا (عملکرد) در نظام کنترل داخلی

عبارت "وجود و اجرا" برای اجزا و اصول به کار می رود.

- "وجود" مربوط می شود به این اجزا و اصول مربوطه در طراحی و بکارگیری سیستم کنترل داخلی جهت دستیابی به اهداف تعیین شده وجود دارند.

- "اجرا" مربوط می شود به این که اجزاء و اصول در اجرای سیستم کنترل داخلی جهت کسب اهداف معین، حضور مداوم دارند.

در تشخیص اینکه آیا یک جزء وجود داشته ارائه و اجرا شده است، مدیریت نیازمند شناسایی این امر است که تا چه میزان اصول مربوط ارائه و اجرا شده اند. از طرفی ارائه و اجرای یک اصل بیانگر تلاش این امر است که تا میزان اصول مربوطه ارائه و اجرا شده اند. از طرفی ارائه و اجرای یک اصل بیانگر تلاش سازمان برای دستیابی به بالاترین سطح عملکرد در اعمال یک اصل خاص نمی باشد. مدیریت ترجیحا قضاوت هایی را برای ایجاد توازن در هزینه و منفعت طراحی، اجرا و پیاده سازی کنترل داخلی اعمال می نماید (وفادار و دادبه، ۱۳۸۶).

عملیات هماهنگ در نظام کنترل داخلی

این چارچوب ایجاب می کند که تمامی اجزاء همراه با یکدیگر به نحوی یکپارچه عمل نمایند. عبارت "عملیات هماهنگ" به این امر اشاره دارد که هر پنج جزء جمعا، ریسک عدم دستیابی به یک هدف را به سطحی قابل قبول کاهش می دهند.

اجزاء به ارتباطات و پیوستگی های موجود میان خود به خصوص به روشی که در آن اصول در درون و در سرتاسر اجزاء تعامل داشته وابسته می باشند. اجزایی که وجود داشته و اجرا شده اند همبستگی و پیوستگی ذاتی میان خود نشان می دهند: مثال هایی از اجزایی که هماهنگ با یکدیگر عمل می نمایند عبارتند از:

- استاندارد های اجرائی مورد انتظار توسط مقامات مجاز، تدوین و معیارها و مشوق های عملکرد در محیط کنترلی را به منظور کاهش احتمال رفتار متقلبانانه تعیین نموده و ممکن است بر سطح ارزیابی شده ریسک تقلب در جزء ارزیابی اثر گذار باشد.

- ایجاد بکارگیری سیاست ها و رویه ها به عنوان بخشی از فعالیت های کنترلی به کاهش ریسک های شناسایی و تجزیه و تحلیل شده در جزء ارزیابی ریسک منجر می شود.

- پردازش اطلاعات کیفی و مربوط در جزء اطلاعات و ارتباطات، اجرای فرآیند کسب و کار و کنترل های معاملات در جزء فعالیت های کنترلی و عملکرد ارزیابی های مستمر و مجزای چنین کنترل هایی را در جزء فعالیت های نظارتی، پشتیبانی می کند.

- انتقال (اطلاع رسانی) نقاط ضعف کنترل داخلی به افراد مسئول انجام اقدامات اصلاحی به عنوان بخشی از جزء فعالیت های نظارتی مستلزم شناخت کامل ساختارهای واحد تجاری، خطوط گزارشگری، اختیارات و مسئولیت ها به گونه ای که در جزء محیط کنترلی تعیین و به نحوی که در جزء اطلاعات و ارتباطات منتقل شده است می باشد.

براین اساس، مدیریت می تواند هماهنگی اجزاء را با یکدیگر نشان دهد زمانی که:

- اجزاء وجود داشته و اجرا شوند.

- مجموع نقاط ضعف کنترل داخلی در کل اجزای آن منجر به تعیین این نشود که یک یا چند نقطه ضعف عمده وجود داشته باشد.

نقاط ضعف کنترل داخلی

منابع بالقوه بسیاری برای شناسایی نقاط ضعف کنترل داخلی موجود شامل فعالیت های نظارتی واحد تجاری، سایر اجزاء و افراد برون سازمانی که نهاده هایی مرتبط با وجود و اجرای اجزاء و اصول مربوط را ارائه نموده، وجود دارند. عبارت "ضعف کنترل داخلی" به کاستی های موجود در جزء (یا اجزاء) و اصل (یا اصول) مربوط که منجر به کاهش احتمال دستیابی واحد گزارشگر به اهدافش شده، اشاره دارد. یک ضعف کنترل داخلی یا ترکیبی از آن ها که به طور عمده احتمال دستیابی سازمان به اهدافش را کاهش می دهد، به عنوان "ضعف عمده" در نظر گرفته می شود. یک ضعف عمده زیرمجموعه ای از ضعف های کنترل داخلی می باشد. بر این اساس، یک ضعف عمده طبق تعریف یک ضعف کنترل داخلی نیز محسوب می شود. هنگامی که یک ضعف عمده وجود دارد سازمان نمی تواند نتیجه بگیرد که الزامات مربوط به یک سیستم اثر بخش کنترل داخلی را اجرا نموده است. زمانی که مدیریت تشخیصی می دهد که یک جزء و یک یا چند اصل مربوط وجود نداشته یا اجرا نشده یا آن اجزاء هماهنگ با یکدیگر عمل نمی نمایند، پس یک نقطه ضعف عمده در سیستم کنترل داخلی موجود می باشد. یک نقطه ضعف عمده در یک جزء با وجود اجرای (عملکرد) جزئی دیگر، به یک سطح قابل قبول کاهش نخواهد یافت. مدیریت در تشخیص اینکه آیا اجزاء و اصول مربوط وجود داشته و اعمال می شوند، می تواند کنترل های موثر بر اصول را در نظر بگیرد. به عنوان مثال در ارزیابی اینکه اصل مربوط به ارزیابی ریسک تقلب ممکن است وجود یا اعمال نشود سازمان می تواند کنترل های موثر بر سایر اصول مانند کنترل های مربوط به تدوین ساختار، اختیارات و مسئولیت و الزام پاسخگویی را در نظر بگیرد با توجه به کنترل های نخستین مورد توجه مفاد مربوط به سایر اصول ممکن است مدیریت قادر به شناسایی ارائه و اعمال مربوط به ارزیابی ریسک تقلب باشد. مدیریت به منظور ارزیابی شدت ضعف کنترل داخلی یا ترکیبی از نقاط ضعف در تشخیص ارائه و اعمال اجزاء و اصول مربوط و هماهنگی کارکرد اجزاء با یکدیگر و نهایتاً در شناسایی اثر بخشی سیستم کنترل داخلی واحد گزارشگر، قضاوت هایی را اعمال می نماید. همچنین این قضاوت ها ممکن است بر اساس طبقه اهداف متفاوت باشند قانون گذاران، هیئت های تدوین استاندارد و سایر اشخاص ثالث مربوطه ممکن است معیاری را برای تعریف شدن، برآورد و گزارشگری نقاط ضعف کنترل داخلی تدوین نمایند. این چارچوب، اختیارات و مسئولیت های آنان را مطابق با قوانین، قواعد، مقررات و استاندارد های بیرونی تدوین شده شناسایی و ارائه می نماید (کاویانی، ۱۳۹۴).

در شرایطی که واحد گزارشگر؛ یک قانون، قاعده، مقررات یا استاندارد بیرونی را اعمال می نماید، مدیریت به منظور طبقه بندی شدت نقاط ضعف کنترل داخلی، به جای اتکا بر طبقه بندی های تعیین شده در این چارچوب، باید تنها معیار ارائه شده در آن مستندات را بکار گیرد. این چارچوب مشخص می سازد که هر گونه ضعف کنترل داخلی که منجر به عدم اثر بخشی سیستم کنترل داخلی بر اساس چنین معیاری می شود، مانع

نتیجه گیری مدیریت در این مورد که واحد گزارشگری الزامات مربوط به کنترل داخلی اثربخش مطابق با این چارچوب را اعمال می کند، می گردد (برای مثال، یک عدم تطابق عمده مربوط به اهداف عملکرد یا رعایت یا یک ضعف با اهمیت مرتبط با اهداف رعایت یا گزارشگری بیرونی).

محدودیت های کنترل داخلی

با وجود این که یک سیستم کنترل داخلی اثر بخش، اطمینان معقولی نسبت به تحقق اهداف واحد گزارشگر ارائه می نماید، اما محدودیت های ذاتی نیز وجود دارد، حتی یک سیستم کنترل داخلی اثر بخش نیز ممکن است با شکست مواجه شود. این محدودیت ها ممکن است ناشی شوند از :

- مناسب بودن (تناسب) اهداف تعیین شده به عنوان پیش شرطی برای کنترل داخلی. این واقعیت که قضاوت انسانی در تصمیم گیری می تواند اشتباه یا با تمایلات جانب دارانه همراه باشد.
- اشکالاتی که می تواند به دلیل قصورات انسانی مانند خطاها اتفاق بیفتد.
- توانایی مدیریت در زیر پا گذاشتن کنترل داخلی .
- توانایی مدیریت، سایر کارکنان و یا اشخاص ثالث در دور زدن کنترل ها از طریق تبانی.
- رویداد های بیرونی خارج از کنترل سازمان .

این محدودیت ها مانع از این شده که مدیریت اطمینان مطلق در رابطه با دستیابی به اهداف داشته باشند. این بدین معنی است که کنترل داخلی ارائه کننده اطمینان معقول و نه اطمینان مطلق، می باشد (باقر پور ولاشانی، ۱۳۹۶).

نقش ها و مسئولیت ها در ارتباط با کنترل داخلی

هر کس در سازمان مسئولیت هایی در ارتباط با کنترل داخلی به عهده دارد :

مدیران، مستقما مسئول همه فعالیت های سازمان شامل برنامه ریزی، اجرا، نظارت و سرپرستی بر اجرای مناسب، حفاظت و نگهداری و مستند سازی سیستم کنترل داخلی می باشند. مسئولیت های آنان بر حسب وظایف کارکردی و خصوصیات و ویژگی های سازمان تغییر می کند.

حسابرسان داخلی

حسابرسان داخلی با رسیدگی و همکاری در اثربخشی پایدار سیستم کنترل داخلی از طریق ارزشیابی ها و ارائه پیشنهادات، نقش با اهمیتی در کنترل داخلی اثربخش ایفا می کنند. با وجود این باید توجه کرد که حسابرسان داخلی مسئولیت های مدیریتی برنامه ریزی و اجرا و نگهداشت و مستند سازی کنترل داخلی را به عهده ندارند.

کارکنان

همه کارکنان نقشی را در اثر بخشی کنترل ایفا می کنند و باید مسئول گزارش دهی از مشکلات عملیات، عدم رعایت و تبعیت از آئین رفتاری، یا عدول و انحراف از خط مشی باشند. حتی گروه ها و افراد برونی هم

نقش مهمی در فرآیند کنترل داخلی ایفا می کنند. آن ها در دستیابی به اهداف سازمان، یا در تهیه اطلاعات مفید در اثر بخش نمودن کنترل داخلی می توانند سهیم باشند. با این وجود، آنان مسئول برنامه ریزی، اجرا، کارکرد موزون و متناسب، نگهداشت یا مستند سازی سیستم کنترل داخلی نمی باشند.

دیوان محاسبات ها

ارزیابی کنترل داخلی در حسابرسی های رعایت، مالی و عملکرد، توسط دیوان محاسبات ها، موضوعی کاملاً ضروری در راستای پاسداری از بیت المال است. حسابرسان دیوان محاسبات با یافته ها و پیشنهادات و توصیه های به موقع خود می توانند به ذینفعان کمک شایانی در استقرار کنترل های داخلی اثر بخش داشته باشند. حسابرسان مستقل

حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی با توجه به تخصص حرفه ای می توانند، توصیه های لازم را در مورد کنترل داخلی تهیه و در قالب نامه مدیریت به مسئولین ذی ربط جهت رفع نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی، ارائه دهند.

قانون گذاران و تهیه کنندگان مقررات

قانون گذاران می توانند با تدوین و تصویب قوانین مرتبط، شرایط استقرار کنترل داخلی اثر بخش را در بخش عمومی تسهیل نمایند. بنابراین مقنین باید در ارتقاء و تعالی شناخت و آشنایی و فهم عموم از کنترل داخلی مشارکت و نقش فعال داشته باشند.

دیگر گروه ها

دیگر گروهها در تعامل و ارتباط متقابل با سازمان (مثل ذی نفعان، عرضه کنندگان، و غیره) و تهیه اطلاعات مرتبط و در مسیر تسهیل دستیابی به اهداف آن، نقش موثری می توانند داشته باشند (کاویانی، ۱۳۹۴).

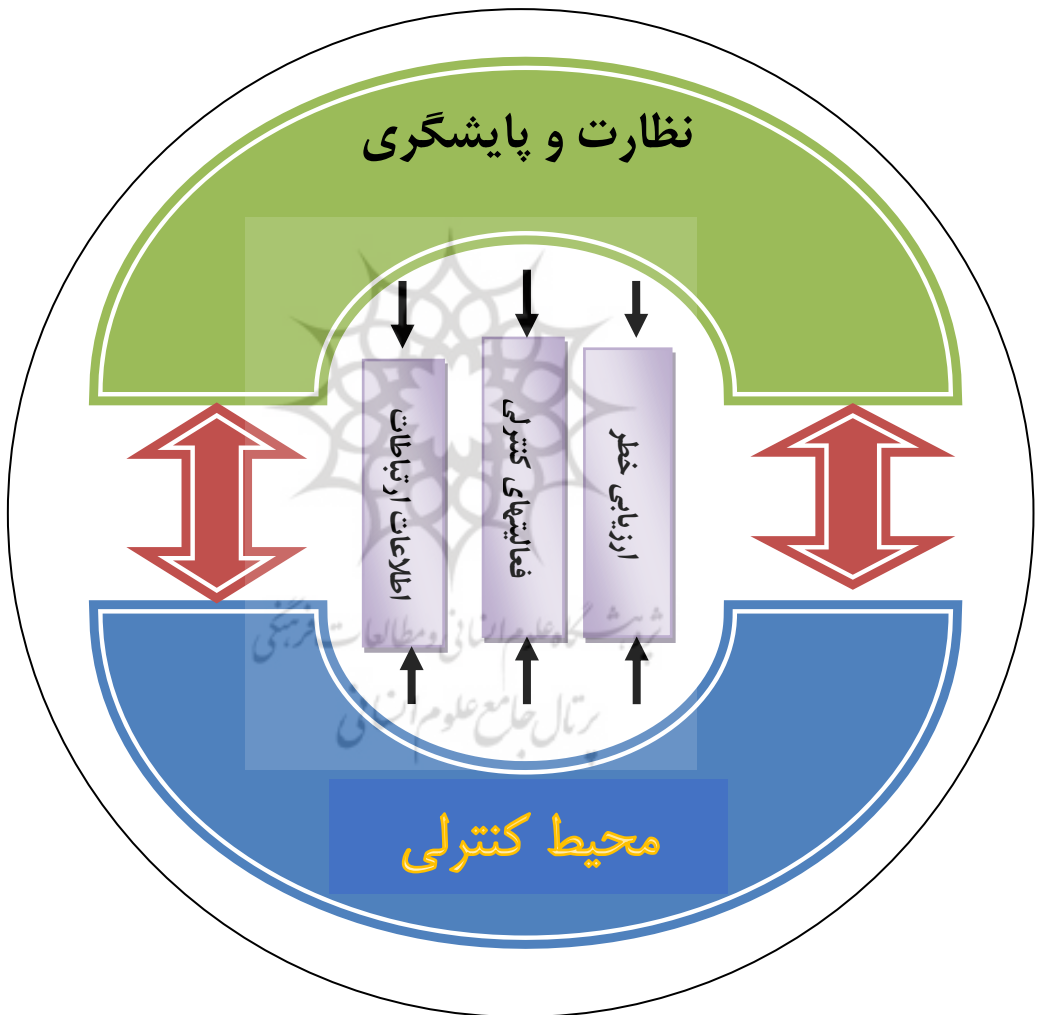
۴. نتیجه گیری

کنترل داخلی، کنترل مدیریت است که در درون یک واحد به عنوان یک بخش از زیر ساخت کنترل مدیریت بوجود می آید تا به مدیران در انجام کار یک واحد و دستیابی به اهداف آن بر روی یک پایه و اساس مداوم کمک کند لذا یک عامل کلیدی در کمک برای دست یافتن هدف و به حداقل رساندن مشکلات، برقراری نظم و انضباط مالی و صیانت از بیت المال و پیشگیری از انحرافات مالی اجرای مناسب کنترل داخلی است. لذا ضرورت وجود سیستم کنترل داخلی در بخش عمومی، امروزه به خوبی احساس می شود زیرا سیستم کنترل داخلی اگر به درستی طراحی و اجرا شود باعث دقت عمل و کارایی سیستمهای اطلاعاتی می شود و کیفیت گزارشگری بخش عمومی را بهبود می بخشد و مطابقت آن با قوانین موضوعه را سبب می شود از این رو طراحی و اجرای مطلوب کنترل های داخلی در بخش عمومی از اهمیت فوق العاده ای برخوردار است به همین دلیل مدیران بخشهای عمومی باید برای تامین اطمینان نسبی از دستیابی به اهداف پیش بینی شده، حسن اجرای فعالیتهای در کلیه زمینه ها، جلوگیری از هر گونه اختلاس، تقلب و استفاده نادرست از منابع

و داراییها و تحقق مسئولیت پاسخگویی و حسابدگی نسبت به فعالیتهای انجام شده اقدام به طراحی و اجرای سامانه کنترل داخلی مناسب نمایند.

۵. پیشنهادات

ساختار کنترلهای داخلی در بخش عمومی با توجه به عناصر تشکیل دهنده آن به شکل الگوی ذیل پیشنهاد می گردد:



شکل شماره ۷- الگوی پیشنهادی عناصر تشکیل دهنده ساختار کنترل داخلی در بخش عمومی (ایران)

پانوشتها:

۴۴

۱- Committee on Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO)

در سال ۱۹۹۲ گروه متشکل از چند سازمان حرفه ای حسابداری نتیجه مطالعات بسیار مهم خود را با عنوان کنترل داخلی چارچوب یکپارچه منتشر نمود این تحقیق غالباً با نام گزارش COSO مورد استفاده قرار می گیرد.

۲- Operation Objectives

۳- Financial Reporting Objectives

۴- Compliance Objectives

۵- Control Environment

۶- Risk Assessment

۷- Control Activities

۸- Information and Communication

۹- Monitoring

۱۰- Federal Managers Financial Integrity Act (FMFIA)

۱۱- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)

۱۲- American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA)

۱۳- Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOA)

در سال ۲۰۰۲ قانون حفاظت از منافع سرمایه گذاران و اصلاح رویه های حسابداری شرکتهای سهامی عام ۲۰۰۲، معروف به قانون ساربینز - اکسلی بعنوان پاسخی مناسب جهت مقابله با ر سوابی مالی شرکتهای بزرگ و برجسته ایالات متحده به تصویب رسید. یکی از بخشهای این قانون به نام بخش "ارزیابی مدیریت از کنترلهای داخلی" می باشد.

منابع فارسی:

- باباجانی، جعفر (۱۳۸۱). مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی. ماهنامه حسابدار، شماره ۱۴۶، ۲۲-۲۷.
- باقرپور ولاشانی، محمد علی (۱۳۹۶). چارچوب یکپارچه: کنترل داخلی کوزوچارچوب و پیوست ها، چاپ اول. انتشارات کیومرث، تهران.
- بهلولی، نادر؛ زرگر نصرالهی، ارسلان و محمدی، جمال (۱۳۹۱). بررسی رابطه کنترل‌های داخلی با تخلفات مالی در شرکت‌های دولتی. همایش ملی حسابداری و حسابرسی دانشگاه سیستان و بلوچستان.
- پوریا نسب، امیر و مهمام، کیهان (۱۳۸۸). کنترل داخلی یکپارچه، جلد اول و دوم سازمان حسابرسی، تهران.
- حسینی عراقی، سید حسین (۱۳۸۴). حسابرسی دولتی، چاپ سوم، انتشارات دانشکده امور اقتصادی و دارایی، تهران.
- حساس یگانه، یحیی و غلام زاده دلداری، مسعود (۱۳۸۷). ضرورت بازنگری در کنترل و حسابرسی داخلی سیستم بانکی. روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۱۶۹۳، سه شنبه ۲۶ آذر ماه.
- عباس زاده، محمد رضا؛ محمدی، جمال و محمدی، کامران (۱۳۹۰). ضرورت وجود کنترل‌های داخلی در بخش عمومی. مجله حسابرس، شماره ۵۶.
- رستمی، شعیب و کهنسال، ثمین (۱۳۹۴). تاثیر گزارش اثربخشی کنترل‌های داخلی در محیط کسب و کار بر بهبود گزارشگری مالی. مجله حسابرس، شماره ۷۸.
- زارعی، محسن و عیدی، سعید (۱۳۸۹). کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی. فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۳۹.
- خوزین، علی؛ محمدی، جمال و رجب زاده، حامد (۱۳۹۶). بررسی کنترل‌های داخلی در بخش عمومی. فصلنامه تحقیقات جدید در علوم انسانی، سال سوم، شماره ۱۸.
- شعری، صابر و آذین فرو، کاوه (۱۳۸۶). سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری و کنترل‌های داخلی. ماهنامه حسابدار، شماره ۱۸۴، ۵۳-۵۸.
- صابری، محمد (۱۳۸۸). رهنمودهای اینتوسای برای استانداردهای کنترل داخلی در بخش عمومی، چاپ اول، انتشارات دیوان محاسبات کشور، تهران.

- قربانی، محمد (۱۳۸۶). ارزیابی مدیریت از کنترل‌های داخلی. فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۱۲، سال چهارم، ۶۹-۸۸.
- کاویانی، مریم (۱۳۹۴). نگاهی به چالش‌های گزارشگری کنترل‌های داخلی در ایران. مجله حسابرس، شماره ۷۸.
- کرباسی یزدی، حسین (۱۳۸۴). استانداردهای کنترل داخلی در دولت. فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۵.
- محمدی، جمال (۱۳۸۷). اصول حسابرسی، چاپ اول، انتشارات رسپینا، تهران.
- محمدی، جمال؛ بیات، علی و محمدی، کامران (۱۳۹۱). مباحث جاری در حسابرسی، چاپ اول، انتشارات صانعی، تهران.
- محمدی، جمال؛ محمدی، کامران و پارسا، حسین (۱۳۹۴). بررسی تاثیر کنترل‌های داخلی در جلوگیری از تقلب و فساد مالی، پژوهشنامه توسعه مالی، سال اول، شماره ۲.
- وفادار، عباس؛ دادبه، فاطمه (۱۳۸۶). اصول حسابرسی ۱، چاپ دوم، انتشارات کیومرث، تهران.
- همتی، فریدون و محمدی، جمال (۱۳۹۲). بررسی عوامل موثر در استقرار کنترل‌های داخلی مطلوب در بخش دولتی. اولین همایش ملی سرمایه گذاری و تولید ملی تهران

References:

- Altamuro , Jennifer and Beaty , Anne , " How does internal control regulation Affect financial reporting ? " , Journal of accounting and economics , vol . ۴۹ , ۲۰۱۰ , pp. ۵۸, ۷۴.
- Ashbaugh – Skaife , H. , Collins.D. , Kinney , W., "The discovery and consequences of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits. " , Journal of Accounting and Economics , vol. ۴۴, ۲۰۰۷ , pp. ۱۶۶, ۱۹۲.
- Ashbaugh – Skaife , H. , Collins.D. , LaFond,R., Kinney , W., "The effect of internal control deficiencies and their remediation on accrual quality " , Accounting Reviw , vol. ۸۳(۱), ۲۰۰۸, pp. ۲۱۷, ۲۵۰ .
- Committee on Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), Internal control –Integrated Framework , COSO Report (۱۹۹۲) , pp. ۳-۴۲.
- Cox, C., "Testimony concerning reporting on the internal controls of small businesses under section ۴۰۴ of the Sarbanes-Oxley act of ۲۰۰۲. Washington , DC . www.sec.gov, ۲۰۰۷.

- Doyle.J., Ge , W., McVay , S., " Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting and the implications for earnings quality" , Journal of Accounting and Economics , vol. ۴۴, ۲۰۰۷, pp. ۱۹۳, ۲۲۳.
- Hochberg, Y., Vissing-Jorgensen ,A., Sapienza , P., " A lobbying approach to evaluating the Sarbanes-Oxley act of ۲۰۰۲" , Journal of Accounting Research , vol. ۴۷ , ۲۰۰۹ , pp. ۵۱۹, ۵۸۳.
- Lin,S., Pizzini, M., Vargus , M., R.Bardhan, I., " The Role of the internal audit function in the disclosure of material Weaknesses " , Accounting Review , vol ۸۶ , ۲۰۱۱ , pp. ۲۸۷-۳۲۳.
- Ogneva , M., Subramanyam ,K.R., Raghunandan , K., " Internal control weakness and cost of equity: evidence from Sox section ۴۰۴ disclosures" , Accounting Review , vol. ۸۲ , ۲۰۰۷, pp. ۱۲۵۵, ۱۲۹۷.
- Petrovist,C., Shakespeare ,C., Shih, A., " The Causes and consequences of internal control problems in nonprofit Organizations " , Accounting Review , vol. ۸۶ , ۲۰۱۱ , pp. ۳۲۵-۳۵۷.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی