

کنترل‌های داخلی در دستگاه‌های اجرایی

علیرضا خجسته

دکتری تخصصی حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

Alirezakhojasteh1366@gmail.com

رودابه هواسی*

دکتری تخصصی حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

Rodabe_h@yahoo.com

رسول شریفی راد

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه غیرانتفاعی گلستان

Rasolsharifirad@gmail.com

چکیده- مدیریت سازمان‌ها در موقعیت ویژه‌ای قرار دارند تا از طریق طراحی، پیاده‌سازی و نگهداری سیستم‌های موثر کنترل‌های داخلی، عملکرد مالی را افزایش دهند، همچنین گسترش فعالیت دستگاه‌های اجرایی و عمومی شدن فعالیت‌های واحدهای تجاری و پیچیدگی سازمانی سبب گردیده که مدیران دستگاه‌های اجرایی با توجه به مسئولیت خود و در راستای دستیابی به اهداف سازمان و به منظور جلوگیری از تقلب و تبانی و اتلاف منابع سازمان و جهت حصول اطمینان از تخصیص بهینه منابع به کنترل‌های داخلی متکی باشند. اما باید پذیرفت که در هر سیستم کنترل داخلی، محدودیت‌های ذاتی وجود دارد. هنگام اجرای روش‌های کنترل ممکن است به دلیل بی‌دقتی یا سهل‌انگاری، برداشت غلط از دستورها یا سایر عوامل مربوط به رفتار انسانی، اشتباهاتی رخ دهد. در این پژوهش سعی می‌شود که راهکارهایی برای افزایش اثربخشی و کارایی کنترل‌های داخلی ارائه شود و در ادامه کنترل‌های داخلی تعریف و محدودیت‌های اجرای سیستم کنترل داخلی، اهداف کنترل‌های داخلی و ارتباط کنترل‌های داخلی با دستگاه‌های اجرایی مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد. فقط در این روش کنترل داخلی می‌تواند بر دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌های دولتی و خصوصی ارزش افزوده ایجاد کند.

واژگان کلیدی: کنترل داخلی، محدودیت‌های سیستم کنترل داخلی، دستگاه‌های اجرایی، اهداف کنترل‌های داخلی.

مقدمه

یکی از عوامل اصلی شکل‌گیری سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمان می‌توان به رقابتی شدن محیط کسب و کار، تحولات گسترده در حوزه فناوری اطلاعات و همچنین ضرورت ایجاد یکپارچگی درون سازمانی و بین سازمانی اشاره کرد. همچنین سازمان‌های بسیاری بوده‌اند که در استفاده از این سیستم شکست خورده‌اند. یکی از معیارهایی که میزان موفقیت این برنامه را مشخص کرده کنترل‌های داخلی می‌باشد. این سیستم‌های کنترل‌های داخلی سازمان را به‌طور کامل تحت‌الشعاع قرار می‌دهند (سپاسی و همکاران، ۱۳۹۶). حسابرسی داخلی برای کمک به سازمان در رسیدن به اهدافش طراحی شده است، که تحقق اهداف سازمانی موفقیت سازمانی کسب شده شرکت را مشخص می‌کند. اهداف کسب و کار اهداف سازمانی و آنچه شرکت یا سازمان می‌خواهد به آن دست یابد، اگر منسجم و قابل سنجش باشند در واقع معیارهای ارزیابی موفقیت سازمان هستند. در واقع سازمان‌ها یا دستگاه‌های اجرایی اهداف خود را در بیانیه، چشم‌اندازهای خود را بیان می‌کنند. این بیانیه نشان می‌دهد که سازمان چیست و چه چیزی را می‌خواهد به دست آورد (اولگا بویلیک، ۲۰۱۷). کنترل‌های داخلی موثر این اطمینان را می‌دهد که واحدهای تجاری و سازمان‌ها بتوانند به اهدافشان برسند. برای رسیدن به این اهداف باید اطمینان حاصل شود که گزارش‌های کنترل داخلی قابل اعتماد هستند. این شامل دستیابی کارآمد به قوانین و مقررات و سیاست‌ها و تعهدات سازمان‌ها و واحدهای تجاری است (حاجیها و همکاران، ۱۳۹۴). وجود سیستم کنترل داخلی مطلوب، می‌تواند کارایی واحد اقتصادی را افزایش و ریسک از دست دادن دارایی‌ها را کاهش دهد و همچنین، اطمینان معقولی نسبت به قابلیت اعتماد صورت‌های مالی و رعایت قوانین و مقررات حاصل نماید و همچنین مدیران به منظور جلوگیری از احتمال وقوع سوء جریان، سوء استفاده و تقلب در سازمان‌ها و انجام وظایف خود به نحو احسن، سیستم کنترل‌های داخلی را طرح‌ریزی و اجرا می‌کنند (قادری و همکاران، ۱۳۹۶). مطابق بند ۱۹ سیاست‌های اقتصاد مقاومتی شفاف‌سازی اقتصاد و سالم‌سازی آن و جلوگیری از اقدامات، فعالیت‌ها و زمینه‌های فسادزا در حوزه‌های پولی، تجاری و ارزی ... یکی از اهداف اصلی بوده که کنترل داخلی قوی می‌تواند نقش موثری در تحقق این امر داشته باشد (سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی، ۱۳۹۲). از مهم‌ترین سازوکارهایی که در زمینه هدایت اثربخش و کارای سازمان‌ها ابداع گردیده، مفهوم کنترل‌های مالی است. این مفهوم را می‌توان مولود توسعه تفکر سازمانی و پیچیدگی ساختار سازمان‌ها دانست که خود محصول تکامل جوامع بشری و تعمیق مفاهیم و مناسبات اقتصادی در آنهاست. ره‌آورد تکامل این مناسبات تفکیک مفاهیم نظارت و اجراء بود؛ بستری که در ابتدا با تفکیک دو مقوله مالکیت و مدیریت از یکدیگر و تاکید بر ضرورت

کنترل عملکرد مدیران توسط مالکان زمینه ایجاد حرفه حسابرسی را پدید آورد و در ادامه روند تکاملی خود به گسترش و تعمیق مفهوم دیگری تحت عنوان کنترل‌های مالی و کنترل‌های داخلی انجامید (حضور و همکاران، ۱۳۹۴).

روند درازمدت تبدیل شرکت‌ها به سازمان‌های غول‌آسا، از جمله شرکت‌هایی با فعالیت‌های فنی و تخصصی و دهها هزار پرسنل، سبب شده است تا مدیران این گونه شرکت‌ها نتوانند مستقیماً بر عملیات آن نظارت شخصی و دست اول داشته باشند. تصمیمات مدیریت به صورت رویه‌های شرکت و سازمان‌ها در می‌آید و این رویه‌ها باید به تمام قسمت‌های شرکت و سازمان‌ها ابلاغ و اجرای نا به‌طور منظم پیگیری شود تا موثر باشد. در این زمینه سیستم کنترل‌های داخلی نسبت به رعایت رویه‌های یاد شده اطمینان لازم را به وجود می‌آورد. مدیریت همچنین، مسئول مستقیم نگهداری از مدارک حسابداری و تهیه صورت‌های مالی مناسب و قابل اتکاست. ساختار کنترل داخلی از ایفای چنین مسئولیتی اطمینان می‌دهد (ارباب سلیمانی و همکاران، ۱۳۹۱). در این پژوهش ابتدا مبانی نظری و پیشینه‌های پژوهش ارائه می‌شود، در ادامه کنترل‌های داخلی و اجزای آن و ارتباط کنترل‌های داخلی در دستگاه‌های اجرایی مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مبانی نظری

گسترش فعالیت دستگاه‌های اجرایی و عمومی شدن فعالیت‌های واحدهای تجاری و پیچیدگی سازمانی سبب گردیده که مدیران دستگاه‌های اجرایی با توجه به مسئولیت خود و در راستای دستیابی به اهداف سازمان و به منظور جلوگیری از تقلب و تبانی و اتلاف منابع سازمان و جهت حصول اطمینان از تخصیص بهینه منابع به کنترل‌های داخلی متکی باشند. کنترل‌های داخلی خصوصاً در بخش دولتی به سبب درگیری اموال عمومی، دارای اهمیت فراوانی بوده و توجه مناسب به آن می‌تواند زمینه مناسبی برای حسابداری و پاسخگویی بخش‌های مختلف دولت در قبال منابع در اختیار باشد (بلکو و همکاران، ۱۳۹۵).

پیشینه پژوهش داخلی و خارجی

لیو و همکاران (۲۰۲۰) تغییر موقعیت حسابرس با توجه به تصویب داوطلبانه قانون 404 sox و رفع نقاط ضعف کنترل داخلی: شواهد بیشتری از شرکت‌های خارجی در ایالات متحده را مورد تجزیه و تحلیل قرار داده‌اند. آنها با استفاده از نمونه‌ای شامل ۲۶۶ مشاهده از شرکت‌های خارجی فهرست شده در ایالات متحده را مورد بررسی

قرار داده‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که شرکت‌هایی که حساب‌برسان جدیدی را به کار می‌گیرند به احتمال زیاد نقاط ضعف کنترل‌های داخلی را در سال بعد به‌طور موثر اصلاح می‌کنند. همچنین این پژوهش تحقیقات قبلی بین‌المللی را گسترش می‌دهد و نشان می‌دهد که تفاوت‌های نهادی کشور بر رفتار گزارشگری داخلی حساب‌برسان و اصلاح نقاط ضعف کنترل داخلی بر کیفیت سود تاثیر می‌گذارد.

ایبودون (۲۰۲۰)، روش‌های کنترل داخلی و عملکرد شرکت‌ها در منطقه جنوب غربی نیجریه را براساس مدل‌های رگرسیونی چندگانه و رویکرد کیفی مورد بحث قرار داد. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که رابطه مثبتی بین کنترل حسابرسی داخلی، مدیریت ریسک و شیوه‌های نظارت و موفقیت سازمانی وجود دارد. با این حال، شیوه‌های کنترل و محیط کنترل تاثیر منفی قابل توجهی بر عملکرد شرکت دارند، براساس نتایج این پژوهش نظارت و مدیریت منظم حساب‌برسان داخلی توصیه می‌شود. همچنین حساب‌برسان داخلی باید چارچوب کنترل داخلی و کارآمدی را که در سازمان‌های مختلف براساس وظایف محوله خود انجام می‌دهند را مورد بررسی و ارزیابی قرار دهند. مدیریت باید سطح ریسک مورد انتظار را با دقت و در نقاط خاصی به دنبال مدیریت ریسک باشد.

کابویه و همکاران (۲۰۱۹)، سهم سیستم کنترل‌های داخلی و مدیریت سرمایه در گردش بر عملکرد مالی دستگاه‌ها را مورد بررسی قرار داده‌اند. این پژوهش از طریق پرسشنامه و با نمونه‌ای از ۱۱۰ دستگاه در اوگاندا را جمع‌آوری و با استفاده از روش همبستگی مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که مدیریت سرمایه در گردش، پیش‌بینی‌کننده قابل توجهی از عملکرد مالی دستگاه‌ها می‌باشد، برخلاف تصورات قبلی سیستم‌های کنترل داخلی عملکرد مالی را پیش‌بینی نمی‌کنند. بنابراین هنگامی که سازمان‌ها و دستگاه‌ها مدیریت سرمایه در گردش مناسب را داشته باشند، احتمالاً دارای سیستم‌های کنترل داخلی کافی هستند که عملکرد مالی را افزایش می‌دهند.

یوناس و همکاران (۲۰۱۹)، ضرورت کنترل داخلی در فرآیند حسابرسی را مورد تجزیه و تحلیل قرار داده‌اند. همچنین براساس رویکرد نظری مفهوم کنترل داخلی فرآیند حسابرسی مستقل را مورد بحث قرار داده‌اند که توصیه می‌شود کنترل‌های داخلی باید فعال و دارای ارزش افزوده باشند، که براساس درک مکانیسم کنترل داخلی، که نقش مهمی در فرآیند حسابرسی و گزارش حساب‌برسان مستقل ایفا می‌کند.

میدل و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی مالکیت بانک‌ها و خریداران سرمایه: چگونه کنترل داخلی تحت تاثیر حاکمیت خارجی انجام می‌شود، پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که اولاً تاثیر تثبیت‌کننده مالکیت

متمرکز زمانی ضعیف‌تر است که سطح نظم نظارتی بالا باشد، ثانیاً زمانی که سطح نظم و انضباط بازار بالا باشد شاهد ضعف مشابهی هستیم، ثالثاً ما شواهدی را برای پدیده بسیار بزرگ برای شکست به پایان می‌رسانیم، زیرا تاثیر تثبیت‌کننده تمرکز مالکیت بر خریداران سرمایه برای موسسات مهم سیستماتیک به طور قابل توجهی ضعیف‌تر است. همچنین نتایج نشان می‌دهد که صاحبان بانک‌ها از خطر از دست دادن ارزش منشور در محیطی با نظارت خارجی کم مطلع هستند.

وانگ و همکار (۲۰۱۸) عوامل تعیین‌کننده و پیامدهای تصمیمات اولین بار شرکت‌های بورسی چینی در مورد معیارهای اهمیت برای ضعف‌های کنترل داخلی را بررسی می‌کنند، که از گزارش سالیانه ۲۰۱۱ قابل مشاهده بوده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که مدیران غیراخلاقی ترجیح می‌دهند با دستکاری معیارهای اهمیت، ضعف‌های مادی را فاش نکنند تا عدم افشای ضعف مادی بالقوه را توجیه کنند. مطابق با این انگیزه فرصت طلبانه متوجه می‌شویم که وقتی شرکت‌ها در سال گذشته تقلب کردند که هنوز مشخص نشده‌اند، احتمالاً مدیریت آنها از درآمد (به جای درآمد پیش از مالیات) به‌عنوان معیار اولین بار استفاده می‌کند آستانه اهمیت بیشتری را براساس درآمد تعیین می‌کند.

بویلیک (۲۰۱۷)، به مطالعه در زمینه اهمیت حسابرسی داخلی و کنترل داخلی در یک سازمان براساس نمونه‌ای از یک شرکت فنلاندی پرداختند. در این پژوهش سوال اصلی تحقیق نقش و اهمیت حسابرسی داخلی و کنترل داخلی در یک سازمان چیست؟ و چند سوال فرعی اینکه، حسابرسی داخلی و کنترل داخلی چگونه در شرکت مورد بررسی اجرا می‌شود؟ چگونه حسابرسی داخلی و کنترل داخلی بر شرکت مورد بحث تاثیر می‌گذارد؟ حسابرسی داخلی و مقررات کنترل داخلی که شرکت مورد بحث باید رعایت کند چیست؟ یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که هر دو نظریه‌های اصلی و فرعی و شرکت مورد بحث (موردی) حسابرسی داخلی و کنترل داخلی را مهم تلقی می‌کنند. نقش هر دو مفهوم گفته شده این است که به سازمان اجازه داده شود به اهداف خود از طریق اقدامات موثر سازمانی، مدیریت ریسک به تصمیم‌گیری قابل توجیه برسد.

سپاسی و همکاران (۱۳۹۸) الگوی کنترل داخلی در سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی را مورد مطالعه قرار داده‌اند. این پژوهش به صورت پیمایشی و از میان خبرگان و ۵۲ مولفه تحقیق از بین ۳۵۰ مولفه مورد برآزش قرار گرفته، با استفاده از نرم‌افزار smart pls، سوال‌های پژوهش مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که استفاده از این مدل نه تنها باعث افزایش اثربخشی و کارایی کنترل داخلی در این شرکت‌ها می‌باشد بلکه دارای مزایایی از قبیل فراهم نمودن شرایط برای پیاده‌سازی و اجرای حسابرسی فناوری اطلاعات،

به‌روزرسانی سیستم کنترل داخلی از طریق شناسایی و تعیین نقاط ضعف موجود و انجام اقدامات اصلاحی، کاهش ریسک در سازمان‌های دارای سیستم برنامه‌ریزی منابع سازمان و افزایش نظارت بر سازمان می‌باشد. قادری و همکاران (۱۳۹۸) نقش توانایی مدیریت در ارتقای کیفیت کنترل داخلی را مورد پژوهش قرار داده‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین پاداش مدیران و کیفیت کنترل داخلی ارتباط معنی‌داری وجود ندارد. همچنین ارتباط منفی بین متغیر کارایی مدیران و ضعف در سیستم کنترل داخلی نشان از ارتقای سیستم کنترل داخلی در سایه توانایی مدیران دارد.

مرادی و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی مطالعه موردی: بانک‌ها و شرکت‌های دولتی آذربایجان غربی پرداختند. داده‌های تحقیق با استفاده از تحلیل رگرسیون چندمتغیره مورد ارزیابی قرار گرفته و نتایج پژوهش نشان می‌دهد که حمایت مدیریت ارشد، صلاحیت و شایستگی، ارتباط با حساب‌رسان مستقل، استقلال و اندازه واحد حسابرسی داخلی، به ترتیب بیشترین تا کمترین، تاثیر را در اثربخشی دارند.

بکلو و همکاران (۱۳۹۵) تاثیر کنترل‌های داخلی بر تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی را مورد بررسی قرار داده‌اند. جامعه آماری تحقیق شامل حساب‌رسان دیوان محاسبات و مسئولین امور مالی ادارات کل استان می‌باشند، برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون خطی استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق نشان می‌دهد که بین هزینه استقرار و کلیه اجزاء کنترل داخلی جز اطلاعات و ارتباطات، بر تخلفات مالی ارتباط معنی‌داری وجود دارد، که بیشترین تاثیر را به ترتیب بر محیط کنترلی، هزینه استقرار، فعالیت کنترلی، نظارت و ارزیابی ریسک دارا می‌باشند.

طالب‌نیا و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی بر بهبود کنترل‌های داخلی (مطالعه موردی) در شرکت‌های هلدینگ داروپخش پرداختند. اطلاعات لازم براساس پرسشنامه و نظرخواهی از اعضای نمونه جمع‌آوری شده و برای تفسیر، ضریب همبستگی دو متغیره و آزمون تحلیل (تی استیودنت) استفاده شده است. به منظور اندازه‌گیری پایایی پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ با استفاده از نرم‌افزار spss استفاده شده است. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسی داخلی بر بهبود کنترل‌های داخلی تاثیر معناداری دارد. سرو دلیر (۱۳۹۵) نقش حسابرسی داخلی در بهبود کیفیت اطلاعات مالی ناشی از بکارگیری مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی را مورد بررسی قرار داده است. به‌منظور کسب دیدگاه‌های اعضای جامعه، پرسشنامه‌ای شامل ۵ فرضیه و ۳۴ سوال طراحی شد و میان ۱۲۸ نفر از اعضای جامعه توزیع گردید. در نهایت ۸۸

پرسشنامه توسط اعضای نمونه منتخب تکمیل شد. پس از جمع‌آوری دیدگاه‌ها آزمون‌های دو مورد استفاده قرار گرفت و بر این اساس فرضیه‌های تحقیق تایید گردید. ضمناً براساس نتایج آزمون فریدمن که برای رتبه‌بندی نقش حسابرسی داخلی در چرخه‌های معاملات واحدهای گزارشگر بخش عمومی انجام شد، انجام حسابرسی داخلی در چرخه‌ی مالی که منتج به بهبود کیفیت اطلاعات دارایی‌های ثابت و موجودی کالا می‌شود، به‌عنوان مهم‌ترین فرآیندهای حسابرسی داخلی شناسایی گردید.

حاجیها و همکاران (۱۳۹۴) عوامل تاثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی را بررسی نمودند. نمونه‌ای شامل ۹۷ شرکت پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران بوده که با تجزیه و تحلیل رگرسیون ترکیبی نشان داد که بین لگاریتم قیمت سهام در تعداد سهام، نسبت موجودی کالا به جمع کل دارایی و زیان با نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد و تسعیر نرخ ارزش رشد درآمد، ارزش بازار بر ارزش دفتری، نمره Z آلتمن و جمع کل بدهی بر دارایی رابطه‌ای با نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی ندارد. در نتیجه می‌توان گفت ضعف‌های با اهمیت موجود در گزارش حسابرسان از بعضی معیارهای مالی تاثیر می‌پذیرد. حضوری و همکاران (۱۳۹۴) عوامل موثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی را مورد بررسی قرار داده‌اند. آنها ضمن تبیین و تحلیل، سیستم کنترل‌های مالی کنونی حاکم بر دستگاه‌های اجرایی، در پی بررسی اثر سه دسته از عوامل بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی می‌باشد که عبارتند از: عوامل انسانی، سیستم حسابداری دولتی کنونی مورد استفاده و نارسایی‌های قانونی. دو دسته اول از عوامل فوق جنبه داخلی داشته و عامل سوم مربوط به قوانین مالی و محاسباتی کنونی می‌باشد همچنین از روش آمیخته (کمی-کیفی) جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که عوامل ذکر شده در ایجاد نارسایی و ضعف در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی موثر هستند.

دستگاه‌های اجرایی

منظور از دستگاه‌های اجرایی، هر نوع سازمانی و یا اداره و همچنین وزارتخانه‌ای است که برای احداث کردن تاسیسات عمرانی بوده و همچنین مسئولیت اجرا کردن آن را برعهده دارند می‌باشد، لذا برای انجام این امور اعتباراتی را از طریق بودجه کل کشور دریافت می‌کنند (ماده ۵ مدیریت خدمات کشوری). در نظام مقدس جمهوری اسلامی انتظار عموم مردم از کارگزاران بخش دولتی این است که منصفانه در خدمات عموم مردم بوده و منابع عمومی را بر طریق مناسب اداره کنند. البته اهمیت مراقبت ویژه از منابع عمومی که باید در مسیر تامین منافع عموم بکار گرفته شوند بر کسی پوشیده نیست و اهمیت حفاظت از این منابع که در اختیار دستگاه‌های

اجرایی قرار دارد مستلزم تاکید بیشتری است. با توجه به وظایف دستگاه‌های حکومتی و طبق قانون، هر ساله بودجه‌هایی برای اجرای عملیات قانونی آن‌ها تهیه شده که پس از سیر مراحل قانونی در اختیار آن‌ها قرار می‌گیرد تا در چارچوب قوانین و مقررات مربوطه وصول و به خزانه واریز، تا از آن محل وجوه مورد نیاز در قالب بودجه‌های براساس قوانین و مجوزهای مربوطه وصول و به خزانه واریز، تا از آن محل وجوه مورد نیاز در قالب بودجه‌های جاری و تملک دارائی‌های سرمایه‌ای به دستگاه‌های اجرایی تخصیص یافته و دستگاه‌های متولی نیز بتوانند پس از دریافت وجه در قالب مجوزهای قانونی (قانون محاسبات عمومی، موافقت‌نامه متبادله و...) برنامه‌های خود را اجرا نمایند (طاهری و همکاران، ۱۳۹۶). دستگاه‌های اجرای براساس ماده ۵ مدیریت خدمات کشوری شامل وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی، موسسه و نهادهای عمومی غیردولتی بوده که هر کدام از این نهادها دارای زیرمجموعه‌هایی هستند که براساس همین ماده ۵ دارای یک سری وظایف می‌باشند، در همه این موارد برای اجرای صحیح و اثربخشی و کارایی بالا باید از کنترل‌های داخلی در این نهادها به کار برده شود که میزان تقلب و فسادهای احتمالی در این نهادها به کمترین حداقل ممکن برسد.

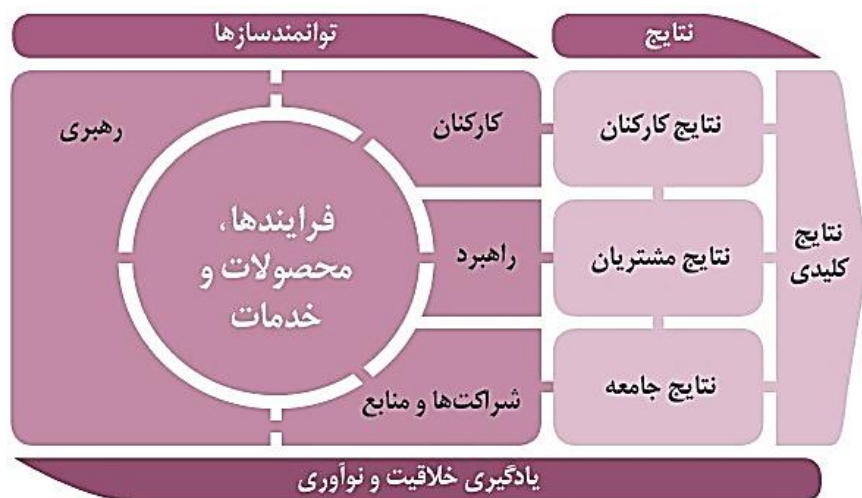
به‌طور کلی هر مدیری برای اتخاذ تصمیمات مناسب، نیازمند داشتن اطلاعاتی از بیرون و درون سازمان است. در سازمان‌های کوچک که فاصله مدیر و کارکنان زیاد نیست، معمولاً مدیر خود به‌صورت مستقیم اطلاعات مربوط به درون سازمان را به‌دست می‌آورد، ولی در سازمان‌های بزرگ که فاصله میان مدیر ارشد با کارکنان زیاد است، به‌دست آوردن اطلاعات لازم از درون سازمان به‌صورت مستقیم برای مدیر امکان‌پذیر نمی‌باشد. از این‌رو، در این موارد مدیران ارشد از نظام کنترل داخلی استفاده می‌نمایند. نظام کنترل داخلی به مدیران ارشد سازمان این امکان را می‌دهد که نقاط قوت و نقاط ضعف سازمان خود را شناسایی نمایند، ریسک‌های سازمان را شناسایی و مدیریت می‌نمایند، ظرفیت‌های بالقوه سازمان را تشخیص دهند، آموزش‌ها و تدابیر لازم برای تقویت کارکنان و مدیران میانی سازمان را مشخص نمایند، نیروهای مستعد درون سازمان که باید ارتقا یابند و نیروهای ناکارآمد که باید فکری برای آنها کرد و پاداش‌ها و تنبیهات را تعیین نمایند، راهی برای کارآمدسازی و اثربخشی بیشتر فرآیندهای درونی سازمان بیابند و دایره راهبردهایی را که می‌توانند توسط همین سازمان به اجرا درآورند، پیش‌بینی کنند (حبیبی و همکاران، ۱۳۹۹).

مدل تعالی سازمانی

مدیران ۱۴ شرکت برتر اروپایی در سال ۱۹۸۸ با همکاری یکدیگر نسبت به تاسیس بنیادی برای مدیریت کیفیت اقدام کردند. در سال ۱۹۹۵، موضوع مدل تعالی سازمانی متمرکز در سازمان‌های تجاری بود؛ اما بعدها این مدل

در شرکت‌های دولتی نیز با موفقیت به مورد اجرا گذاشته شد. مدل تعالی در ایران از سال ۱۳۸۲ زیر نظر مجموعه‌های وزارت صنایع و معادن به اجرا درآمد. مفاهیم بنیادی هشت‌گانه تعالی سازمانی، پایه‌های اصلی برنامه‌ریزی و استقرار سیستم‌ها را تشکیل می‌دهند. برای شناخت وضعیت عملکردی سازمان‌ها باید از معیارهایی بهره‌گرفت که ارتباط تنگاتنگی با این مفاهیم داشته باشند و بتوانند میزان موفقیت سازمان در دستیابی به نتایج را اندازه‌گیری کنند. هشت مفهوم زیر این قابلیت را فراهم می‌کنند:

۱- نتیجه محوری، ۲- مشتری‌مداری، ۳- توسعه و تحول کارکنان و مشارکت آنها، ۴- مدیریت بر مبنای فرآیندها و واقعیت‌ها، ۵- یادگیری، نوآوری و بهبود مستمر، ۶- راهبری و انسجام در هدف‌ها، ۷- توجه به مسئولیت اجتماعی و عمومی، و بالاخره ۸- توسعه همکاری با شرکای تجاری. در این راستا، این مدل دارای نه معیار است که پنج معیار اول توانمندسازها هستند و آنچه را که یک سازمان انجام و پوشش می‌دهند عبارتند از: رهبری، راهبرد، کارکنان، شراکت‌ها و منابع و نیز فرآیندها، محصولات و خدمات. چهار معیار بعدی نتایجی هستند که سازمان به دست می‌آورد و بیان‌کننده دستاوردهای حاصل از اجرای مناسب توانمندسازها هستند. این معیارها از این قرارند: نتایج کارکنان و مشتریان و جامعه و در نهایت، نتایج کلیدی عملکرد. شکل ۱ شمای کلی از مدل تعالی سازمان و ترتیب معیارهای توانمندساز و نتایج را ارائه می‌دهد (اسمعیل‌زاده زنجانی، ۱۳۹۳).



شکل ۱- شمای کلی مدل تعالی سازمانی

کنترل‌های داخلی

مدت‌های طولانی است که کنترل‌های داخلی مورد توجه است خصوصاً بعد از رسوایی‌های سال ۲۰۰۲ و تصویب قانون ساربینز-اوکسلی. بخش ۴۰۴ این قانون به کنترل‌های داخلی و وظایف مدیریت در ایجاد و نگهداری یک سیستم اثربخش کنترل داخلی پرداخته است. بخش ۴۰۴ مدیریت شرکت‌ها را ملزم به ارائه و نگهداری گزارشی از کنترل داخلی به همراه گزارش سالانه می‌کند (حاجیها و همکاران، ۱۳۹۴). به دنبال فساد و تقلب‌های بزرگ و آشکار در آغاز قرن ۲۱ (مانند انرون^۱ و ورلدکام^۲) کنگره آمریکا در سال ۲۰۰۲ قانون ساربینز-اوکسلی را تصویب کرد. این قانون اجرای اثربخش کنترل‌های داخلی توسط مدیران سازمان و حسابرسی کنترل‌های داخلی همراه با حسابرسی صورت‌های مالی را الزامی کرد. همچنین طبق این قانون، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت-های عام^۳ (PCAOB) ایجاد شد (عبداللهی‌زاده و همکاران، ۱۳۹۹). دستورالعمل کنترل‌های داخلی (۱۳۹۱) منتشر شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار تهران از سیستم کنترل داخلی به عنوان فرآیندی نام برده که به وسیله مدیریت و سایر کارکنان طراحی و اجرا می‌شود تا از دستیابی به هدف‌های واحد مورد رسیدگی در زمینه قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، اثربخشی و کارایی عملیات و رعایت قوانین و مقررات مربوطه، اطمینانی معقول به دست آید. بنابراین استقرار سیستم مناسب کنترل داخلی در شرکت و سازمان‌ها منجر به ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، کمک به پیشگیری از تقلب و سوءاستفاده‌های مالی به شمار می‌رود. از این رو نهادهای حرفه‌ای و قانون‌گذاری کشورهای مختلف به تدوین چارچوب‌ها، بیانیه‌ها و رهنمودهایی در ارتباط با نحوه استقرار، ارزیابی و گزارشگری کنترل‌های داخلی توسط مدیریت و حسابرسی کنترل داخلی پرداخته‌اند (قادری و همکاران، ۱۳۹۶). کنترل داخلی فرآیندی است که توسط هیئت مدیره، مدیریت و سایر پرسنل واحد تجاری یا سازمان برای اطمینان خاطر مناسب از دستیابی به اهداف مربوط به عملیات، گزارش و انطباقی که طراحی شده است، انجام می‌شود (یوناس و همکاران، ۲۰۱۹).

بسیاری تصور می‌کنند کنترل‌های داخلی یعنی اقدامات واحد تجاری برای جلوگیری از تقلب کارکنان، در واقع این اقدامات جزئی از کنترل داخلی است. به‌طور کلی، ساختار کنترل داخلی یک سازمان (که به آن سیستم کنترل داخلی نیز گویند) شامل سیاست‌ها و روش‌هایی است که برای تامین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های سازمانی به وجود می‌آید. اطمینان نسبی بدان معناست که هیچ ساختار کنترل داخلی، ایده‌آل نیست و مخارج

1- Enron

2- Worldcom

3- Public Company Accounting Oversight Board

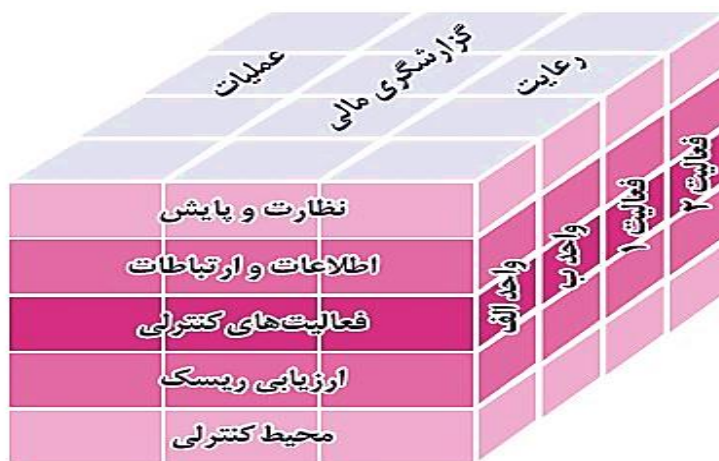
کنترل داخلی یک واحد تجاری نباید بیش از منافع موردانتظار از آن باشد (اریاب سلیمانی و همکاران، ۱۳۹۱). همچنین نگرش گروه‌های مختلف نسبت به معنای کنترل داخلی، بر مبنای نیاز آن‌ها و جایگاهی که نسبت به سازمان دارند شکل می‌گیرد. مدیریت سازمان، کنترل‌های داخلی را مجموعه‌ای از روش‌ها و اقداماتی می‌داند که خود شخصا انجام می‌دهد یا به دیگران واگذار می‌کند تا بتواند نسبت به تحقق اهداف عملیاتی و نظارتی اطمینان حاصل کند (کالپرن و همکاران، ۲۰۰۱). بر اساس تعریف دیگر کنترل داخلی فرآیندی بنیادی و پویاست که خود را به‌طور مداوم با تغییرات روبروی سازمان هماهنگ و منطبق می‌سازد. مدیریت و کارکنان در همه سطوح مجبور و ملزم به ارتباط با این فرآیند هستند تا ریسک‌ها را شناسایی و اطمینان معقولی از دستیابی به رسالت سازمان و هدف‌های کلی آن کسب کنند. به عبارت دیگر کنترل‌های داخلی مجموعه اقداماتی است که مدیران برای تامین اطمینان نسبی از اجرای صحیح امور و مطابقت آن با مقررات و سیاست‌های وضع شده، انجام می‌دهند تا کارایی و سودمندی عملیات را بالا برده و به هدف‌های از قبل تعیین شده دست یابند. کنترل‌های داخلی شامل طرح سازمان و تمامی رویه‌های هماهنگ پذیرفته شده در یک سازمان است که برای حفاظت از دارایی‌ها، رسیدگی به درستی و اتکاپذیری داده‌های حسابداری، ارتقای کارآمدی عملیات و تشویق جهت پیروی از رویه‌های مدیریتی تجویز شده است (محمودی و همکاران، ۱۳۹۵). یکی از جامع‌ترین تعاریف در باب مفهوم کنترل‌های داخلی در سازمان‌های بخش عمومی در دستورالعمل سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابداری (INTOSAI) که در زمینه استقرار کنترل‌های داخلی در نهادهای عمومی تهیه گردیده، ارائه شده است. بر مبنای دستورالعمل مذکور: کنترل داخلی فرآیندی پیوسته است که توسط مدیریت و کارکنان برای کاهش مخاطرات محیطی و فراهم کردن اطمینان معقول از حرکت سازمان در جهت رویه‌های تعیین شده و تامین و دستیابی به اهداف متصور زیر طراحی و اجرا می‌شود:

- ۱- اجرای منظم و دقیق، اخلاقی، اقتصادی، توأم با کارایی و اثربخشی عملیات سازمان
- ۲- ایفای مسئولیت پاسخگویی سازمان
- ۳- رعایت کلیه قوانین و مقررات لازم‌الاجرا
- ۴- محافظت از منابع در مقابل زیان، آسیب و سوءاستفاده. (گلدوست و همکاران، ۱۳۹۴).

چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو

چارچوب اولیه کوزو که از آن به نام کوزو ۱ (COSOI) یاد می‌شود در سال ۱۹۹۲ تعریف و در سال ۱۹۹۴ تجدید چاپ شد. این گزارش تعریفی عام از کنترل‌های داخلی ارائه و رویکردی یکپارچه برای ارزیابی سیستم-

های کنترل داخلی فراهم ساخت. در نخستین ویرایش، چارچوب کوزو به کنترل‌ها از سه بعد نگاه می‌کند که در مکعب کوزو ۱ در شکل ۲ دیده می‌شود (اسمعیل پور زنجانی، ۱۳۹۳).



شکل ۲- مکعب کوزو

اجزای کنترل‌های داخلی

چارچوب کنترل‌های داخلی دارای ۴ جزء اصلی ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترل، اطلاعات و ارتباطات، نظارت است. این به شکل مکعب به تصویر کشیده شده است که نشان می‌دهد هر ۴ جزء بر یکدیگر تاثیر می‌گذارند و به هم متصل هستند (کاسیم و همکاران، ۲۰۱۹).

۱- ارزیابی ریسک

ارزیابی ریسک تلاش‌های مدیریت را برای ارزیابی ریسک و برجسته‌سازی مناطقی که می‌تواند خطرات بیشتری در آن وجود داشته باشد، مشخص می‌کند (کاسیم و همکاران، ۲۰۱۸). هر سازمان یا نهاد با ریسک‌های مختلفی با منابع داخلی و خارجی روبرو است. ریسک فرآیندی است که به احتمال وقوع یک رویداد که در دستیابی به اهداف سازمان تاثیر بسزایی خواهد داشت، اشاره دارد. ارزیابی ریسک شامل فرآیند پویا و تکراری شناسایی و ارزیابی ریسک‌های دستیابی به اهداف است. ارزیابی ریسک همچنین مدیریت را بر تمرکز روی مناسب بودن اهداف برای سازمان‌ها و ارزیابی ریسک ملزم می‌کند تا تغییرات قابل پیش‌بینی در محیط خارجی موثر بر حوزه فعالیت و مدل تجاری سازمان که ممکن است موجب عدم اثربخشی کنترل‌های داخلی شوند، مورد

توجه قرار گیرند. ریسک‌ها رویدادهایی هستند که تحقق اهداف را تهدید می‌کنند. آنها در نهایت بر توانایی سازمان در انجام ماموریت تاثیر می‌گذارند. ارزیابی ریسک فرآیند شناسایی، ارزیابی و تعیین نحوه مدیریت این رویدادها است. در هر سطحی از یک سازمان، مخاطرات داخلی و خارجی وجود دارد که می‌تواند از دستیابی به اهداف تعیین شده جلوگیری کند. در حالت ایده‌آل، مدیریت باید به دنبال جلوگیری از این خطرات باشد. با این حال، گاهی اوقات مدیریت نمی‌تواند از وقوع خطر جلوگیری کند، در چنین مواردی مدیریت باید تصمیم بگیرد که آیا خطر را بپذیرد، خطر را به سطوح قابل قبول کاهش دهد یا از خطر اجتناب کند. برای اطمینان از این که سازمان به اهداف خود می‌رسد، مدیریت باید اطمینان حاصل کند که هر ریسک به درستی ارزیابی و مدیریت می‌شود (جولی و همکاران، ۲۰۱۹).

۲- فعالیت‌های کنترلی

فعالیت‌های کنترلی به سیستم کنترل اشاره دارد که شامل تفکیک وظایف از قدرت است (کاسیم و همکاران، ۲۰۱۸). فعالیت‌های کنترلی اعمالی است که از طریق استقرار خط‌مشی‌ها و رویه‌ها به مدیریت نسبت به حصول اطمینان از کاهش ریسک‌ها در دستیابی به اهداف کمک می‌کنند. فعالیت‌های کنترلی در کلیه سطوح مختلف فرآیندهای تجاری و محیط‌های عملیاتی به اجرا در می‌آیند. فعالیت‌های کنترلی ممکن است ماهیتاً پیشگیرانه یا کشف‌کننده و متکی به طیفی از فعالیت‌های دستی یا مکانیزه باشند، مانند واگذاری اختیارات و تصویب‌ها، رسیدگی‌ها، انجام تطبیق‌ها و بررسی عملکرد تجاری و تفکیک وظایف به نوعی در انتخاب و توسعه فعالیت‌های کنترلی ایجاد می‌گردد. زمانی که تفکیک وظایف عملی نباشد مدیریت فعالیت‌های کنترلی دیگری را انتخاب و توسعه می‌دهد. فعالیت‌های کنترلی ابزارهایی دستی و خودکار هستند که به جلوگیری یا کاهش خطرات می‌تواند مانع تحقق اهداف و ماموریت سازمان شود. مدیریت باید فعالیت‌های کنترلی را برای تحقق موثر و کارآمد اهداف و ماموریت سازمان ایجاد کند (جولی و همکاران، ۲۰۱۹).

۳- اطلاعات و ارتباطات

اطلاعات برای واحدها در اجرای مسئولیت‌های کنترلی برای دستیابی به اهداف اهمیت بسزایی دارد. مدیران اطلاعات و کیفیت آنها را از منابع داخلی و خارجی فراهم می‌نمایند و در جهت حمایت از فعالیت‌های دیگر کنترل داخلی سازمان مورد استفاده قرار می‌دهند. ارتباطات، همچنین فرآیندی پیوسته و مکرر شامل فراهم‌سازی، به اشتراک‌گذاری و کسب اطلاعات لازم می‌باشند. ارتباطات داخلی ابزاری برای انتشار اطلاعات در سراسر سازمان، پیگیری‌کننده از بالا، پایین و در عرض آن می‌باشند و به کارکنان امکان دریافت و درک پیام روشن از مدیران ارشد برای انجام جدی مسئولیت‌ها و وظایف کنترلی را می‌دهد و اینکه باید این مسئولیت‌ها را جدی

بگیرند. راه‌های ارتباطی داخلی و خارجی و نحوه تبادل اطلاعات آنها را تعیین می‌کند (کاسیم و همکاران، ۲۰۱۸). ارتباطات عبارت است از تبادل اطلاعات مفید بین افراد و سازمان‌ها برای حمایت از تصمیمات و هماهنگی فعالیت‌ها. در یک سازمان، اطلاعات باید به مدیران و سایر کارکنان که به آن‌ها نیاز دارند در قالب یک فرم و در یک بازه زمانی که به آنها در انجام وظایف کمک می‌کند، اطلاع داده شود. ارتباط با طرف‌های خارجی مانند مشتریان، تامین‌کنندگان و تنظیم‌کننده‌ها نیز برقرار می‌شود (جولی و همکاران، ۲۰۱۹).

۴- فعالیت‌های نظارتی

نظارت مدیریتی سیستم کنترل را افزایش می‌دهد و از برقراری ارتباط و یافتن راه‌حل اطمینان می‌دهد (کاسیم و همکاران، ۲۰۱۸). انجام ارزیابی مستمر، ارزیابی‌های جداگانه یا ترکیبی از این دو امکان حصول اطمینان از اینکه هر یک از اجزای پنجگانه کنترل داخلی، از جمله کنترل‌هایی که بر اصول مرتبط با هر یک از این اجزا موثرند، وجود داشته و عمل می‌کنند را فراهم می‌کند. ارزیابی‌های جداگانه به صورت دوره‌ای که به لحاظ دامنه متکی به ارزیابی ریسک‌ها، میزان اثربخشی ارزیابی‌های مستمر و سایر ملاحظات مدیریتی است، انجام می‌گیرد. یافته‌ها در مقایسه با معیارهای وضع شده توسط قانون‌گذاران، مراجع تدوین استانداردهای شناخته شده یا معیارهای تعیین شده توسط مدیریت و هیات مدیره حسب مورد ارزیابی می‌شوند. (جوادی و همکاران، ۱۳۹۴). نظارت عبارت است از مرور فعالیت‌ها و معاملات یک سازمان برای ارزیابی کیفیت عملکرد در طول زمان و تعیین موثر بودن کنترل‌ها. مدیریت باید تلاش‌های نظارتی را بر کنترل داخلی و دستیابی به اهداف سازمان متمرکز کند. برای اینکه نظارت موثرتر باشد، همه کارکنان باید مأموریت، اهداف و مسئولیت‌های سازمان و سطوح تحمل ریسک را درک کنند (جولی و همکاران، ۲۰۱۹).

ابزارهای دستیابی به کنترل‌های داخلی

سیستم‌های کنترل داخلی در شرکت‌های مختلف، بسیار متفاوت می‌باشد. ویژگی‌های اختصاصی کنترل در هر سیستم بستگی به عواملی چون اندازه، نوع عملیات و هدف‌های سازمانی که سیستم برای آن طراحی شده است، بستگی دارد. اما وجود برخی عوامل برای استقرار یک سیستم کنترل داخلی رضایت‌بخش در هر شرکت بزرگ، ضروری است. از دیدگاه حسابرسی صورت‌های مالی، ویژگی‌های مربوط عموماً آنهایی است که به امکان ثبت، پردازش، تلخیص و گزارش اطلاعات مالی در شرکت و سازمان ربط پیدا می‌کند. این ویژگی‌ها می‌تواند به سه جز: ۱- محیط کنترلی ۲- سیستم حسابداری ۳- روش‌های کنترل تقسیم شود.

محیط کنترلی

محیط کنترلی از مجموعه عواملی کلی تشکیل می‌شود که برای دستیابی به سیاست‌ها و اجرای روش‌های شرکت طراحی می‌گردد. در محیط کنترلی یک سری عوامل داخلی و عوامل خارجی وجود دارد که عوامل داخلی بیشتر مورد تاکید قرار می‌گیرد. عوامل داخلی محیط کنترلی شامل طرز فکر مدیریت و نحوه اجرایی آن، یک طرح منطقی سازمان، روش‌های موثر مدیریت نیروی انسانی، یک سیستم پیش‌بینی‌های مالی و بودجه، یک واحد حسابرسی داخلی و یک کمیته حسابرسی فعال است. همچنین عوامل خارجی مانند، قوانین و مقررات لازم الاجرا، نیز بخشی از محیط کنترلی شرکت یا سازمان به‌شمار می‌رود. حسابرسی داخلی یکی دیگر از ارکان اساسی محیط کنترلی است. کار حسابرسان داخلی، پی‌جویی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی و کارایی هر یک از بخش‌های واحد تجاری در انجام دادن وظایف محول، گزارش یافته‌های خود و ارائه پیشنهادها اصلاحی به مدیریت ارشد است. محیط کنترل نگرش نسبت به کنترل داخلی و آگاهی کنترلی که توسط مدیریت و کارکنان یک سازمان ایجاد و حفظ می‌شود. این محیط، فلسفه مدیریت، سبک و نگرش حمایتی و همچنین شایستگی، ارزش‌های اخلاقی، صداقت و روحیه افراد سازمان می‌باشد. ساختار سازمان و روابط پاسخگویی عوامل کلیدی در محیط کنترل هستند (جولی و همکاران، ۲۰۱۹).

سیستم حسابداری

برای دستیابی به هدف‌های کنترل داخلی، سیستم حسابداری باید آن‌چنان موثر باشد که معاملات را به‌طور صحیح و مناسب، ثبت، پردازش، تلخیص و گزارش کند. سیستم حسابداری، علاوه بر استفاده از دفاتر روزنامه و کل و سایر ابزارهای دفترداری باید شامل موارد زیر باشد:

۱- مستندات داخلی کافی برای تشخیص مسئول هر کار.

۲- فهرست حساب‌ها.

۳- دستورالعمل‌های اجرای رویه‌ها و روش‌های حسابداری و نمودگری که شیوه‌های مقرر برای پردازش معاملات را ارائه کند.

روش‌های کنترل

مدیریت شرکت، علاوه بر محیط کنترلی و سیستم حسابداری، کنترل‌های دیگری را برای انواع خاصی از معاملات و دارایی‌ها برقرار می‌کند. گرچه روش‌های مشخص کنترلی زیادی وجود دارد که یک شرکت می‌تواند برقرار نماید، اما تمام این روش‌ها برای تامین مقاصد زیر طراحی می‌شود:

۱- صدور مجوز معاملات و فعالیت‌ها به نحو صحیح،

- ۲- تفکیک مناسب مسئولیت‌ها،
- ۳- مستندات کافی و ثبت معاملات و رویدادها،
- ۴- حسابداری موثر در مورد دارایی‌ها و
- ۵- ارزشیابی صحیح و مناسب ارقام ثبت شده. (نفری و همکاران، ۱۳۹۱).

اهداف کنترل‌های داخلی در بخش سازمان‌های دولتی و عمومی

این اهداف به شرح زیر طبقه‌بندی می‌شوند و تشریح داده می‌شود:

۱- اهداف عملیاتی (اداری): به استفاده اثربخش و کارآمد از منابع اقتصادی مربوط می‌شود. همچنین اهداف عملیاتی به نوع فعالیت‌های دولت نیز ارتباط پیدا می‌کند. اهداف عملیاتی به منظور استفاده بهینه از منابع سازمان و تحقق بخشیدن به اهداف میان‌مدت و بلندمدت تعیین شده‌اند، که به شرح زیر می‌باشد:

۱- تشویق کارکنان به رعایت رویه‌ها و بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها و سنجش میزان رعایت رویه‌ها.

۲- ارزیابی کارایی

برای اجرای مطلوب سامانه کنترل‌های داخلی در بخش عمومی باید در کارکنان ایجاد انگیزه نمود و توانمندی آنان را ارتقا داد. برای این منظور تهیه و تنظیم دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های جامع توسط مراجع ذی‌ربط و برگزاری کلاس‌های آموزشی ضروری به نظر می‌رسد. از طرفی با توجه به اهمیت ارزیابی عملکرد کارکنان دستگاه‌های اجرایی در اجراء و پیشبرد فعالیت‌های عملیاتی و مالی کشور در کارآمدی سامانه کنترل داخلی، سازوکارهایی توسط مدیران برای ارزیابی فعالیت‌های آنان باید طراحی شود و به اجرا درآید تا نقاط ضعف آنان شناسایی و برطرف گردد و نقاط قوت مورد تقدیر و تشویق قرار گیرد (گرد و همکاران، ۱۳۹۴، عبدی و همکاران، ۱۳۸۹).

۲- اهداف گزارشگری مالی: مقامات دولتی به عنوان پاسخگو با استفاده از نظام حسابداری و از طریق تنظیم و انتشار گزارش‌های مالی حاوی اطلاعات لازم و کافی و افشای حقایق، مسئولیت پاسخگویی خود را ادا نموده و حقوق شهروندی صاحبان حق را تامین می‌نمایند. اطلاعاتی که از طریق گزارشگری مالی و برای ادای مسئولیت پاسخگویی در اختیار صاحبان حق قرار می‌گیرد، باید از قابلیت اعتماد کافی برخوردار باشد. (گرد و همکاران، ۱۳۹۴). براساس مفاد مواد ۹۵ و ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی کل کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور را به عنوان مهم‌ترین گزارش مالی دولت با استفاده از صورت‌حساب دریافت و پرداخت نهایی سال مالی مورد عمل بودجه به علاوه فرم‌های تفریغ بودجه و سایر مدارک مورد نیاز

کلیه دستگاه‌های اجرایی تهیه و تنظیم می‌نماید. اطلاعات این گزارش مالی زمانی قابل اتکا خواهد بود که براساس اسناد و مدارک مالی مطمئن و قابل اتکا تهیه شوند. اجرای مناسب کنترل‌های داخلی می‌تواند قابلیت اتکا مدارک حسابداری و صورتحساب دریافت و پرداخت مربوط به دستگاه‌های اجرایی را به نحو مطلوبی افزایش دهد. علاوه بر آن سامانه کنترل داخلی امکان درج اطلاعات در صورت‌های مالی براساس استانداردهای حسابداری و حصول اطمینان از ویژگی‌های کیفی (قابلیت کنترل، جامع بودن، مربوط بودن، سودمند بودن را فراهم می‌آورد (زارعی و همکاران، ۱۳۸۹).

۳- اهداف رعایتی: تاسیس و اداره امور سازمان‌های بخش عمومی و بالادست دولتی، بر مبنای قوانین و مقررات صورت می‌گیرد. کلیه فعالیت‌های دولت، باید براساس قوانین و مقررات انجام شود و مقامات منتخب و منصوب این قبیل سازمان‌ها، در اجرای صحیح قوانین و مقررات مسئولیت پاسخگویی دارند. (گلدوست و همکاران، ۱۳۹۴).

محدودیت‌های سیستم کنترل داخلی

سیستم کنترل داخلی عاملی موثر در پیشگیری از تقلب و حصول اطمینان از قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری است. اما باید پذیرفت که در هر سیستم کنترل داخلی، محدودیت‌های ذاتی وجود دارد. هنگام اجرای روش‌های کنترل ممکن است به دلیل بی‌دقتی یا سهل‌انگاری، برداشت غلط از دستورها یا سایر عوامل مربوط به رفتار انسانی، اشتباهاتی رخ دهد. همان‌گونه که در موارد دادگاهی نیز ثابت شده است، کنترل‌های داخلی مانع از تقلب مدیریت ارشد نیست. بدون مشارکت فعال هیات مدیره در مدیریت شرکت و بدون وجود یک واحد حسابرسی داخلی کارآمد، مدیریت ارشد به آسانی می‌تواند سیستم کنترل داخلی را زیرپا گذارد. همچنین آن دسته از کنترل‌های داخلی که به تفکیک وظایف نیاز دارد، می‌تواند با تبانی کارمندان زیرپا گذارده شود. حدود کنترل‌های داخلی مورد عمل هر شرکت را هزینه اجرای آن تعیین می‌کند. استقرار سیستمی از کنترل‌های داخلی که از رخداد هرگونه تقلب و اتلاف منابع پیشگیری کند از لحاظ هزینه مقرون به صرفه نیست؛ بلکه حصول اطمینان معقول، عموماً حداکثری است که می‌توان به آن دست یافت (ارباب سلیمانی و همکاران، ۱۳۹۱).

کنترل‌های داخلی در دستگاه‌های اجرایی

سیستم‌های کنترل داخلی به‌عنوان فرآیندهای داخلی با هدف کمک به شرکت در تحقق اهداف تعیین شده شروع می‌شوند (کانینگهام، ۲۰۰۴). در واقع سیستم کنترل‌های داخلی بخشی جدایی‌ناپذیر از سیاست‌ها و رویه‌های مالی

و تجاری هر سازمان است. به این دلیل است که سیستم‌های کنترل داخلی شامل کلیه اقداماتی است که سازمان به منظور حفاظت از منابع خود در برابر اتلاف، تقلب، و ناکارآمدی، اطمینان از صحت و قابلیت اطمینان داده‌های حسابداری و عملیاتی، اطمینان از انطباق با سیاست‌های سازمان و ارزیابی سطح عملکرد در تمام واحدهای سازمان، انجام می‌دهد (کابویه و همکاران، ۲۰۱۹). به‌عنوان مثال تنظیم‌کننده‌های قوانین در کشور چین در سال‌های ۲۰۰۸ و ۲۰۱۰ به ترتیب استانداردهای اساسی کنترل داخلی سازمان و دستورالعمل‌های تکمیلی را صادر کردند، که ایجاب می‌کند شرکت‌های دولتی چینی خودکارایی خود را ارزیابی کرده و گزارش ارزیابی خود را به همراه گزارش سالانه افشا کنند. از این طریق همچنین شرکت‌ها ملزم به افشای گزارش حسابرسی مربوط به خود ارزیابی مدیریت می‌شوند (وانگ و همکاران، ۲۰۱۸). به گفته نیاکوندی و همکاران (۲۰۱۴)، سیستم‌های کنترل داخلی می‌توانند مشکلات مربوط به قسمت‌هایی که درآمدهای کمتر دارند را آشکار، و ارتباط بین مدیریت سود و افشای ضعف و تقلب مادی را کشف کنند. همان‌طور که فاضیل و همکاران (۲۰۰۵) بیان کردند که یک سیستم کنترل داخلی موثر به‌طور صریح با موفقیت سازمان در دستیابی به سطح هدف، درآمد ارتباط مستقیم دارند. در این زمینه ساختار سیاسی و سلسله مراتب بر کیفیت سیستم کنترل داخلی سازمان تاثیر می‌گذارد (دانکن و همکاران، ۱۹۹۹). با این وجود، مدیریت سازمان‌ها در موقعیت ویژه‌ای قرار دارند تا از طریق طراحی، پیاده‌سازی و نگهداری سیستم‌های موثر کنترل‌های داخلی، عملکرد مالی را افزایش دهند (سارنز و همکاران، ۲۰۱۰). بنابراین، سیستم‌های کنترل داخلی در ارتقای عملکرد مالی سازمان حیاتی هستند. چارچوب یکپارچه کنترل داخلی به‌طور گسترده در سطح بین‌المللی شناخته شده است و بخشی از توصیه‌های آن در قانون ساربنز-اکسلی در سال ۲۰۰۲ استفاده شد. مسئولیت اصلی کنترل داخلی برعهده مدیریت است، همچنین هیئت مدیره در زمینه مسئول اطمینان از انجام این مسئولیت توسط مدیریت است. سیاست‌ها، رویه‌ها، طراحی سازمان و امنیت فیزیکی برنامه بخشی از فرآیند کنترل داخلی است. برای کنترل داخلی تعاریف زیادی ارائه شده است که مفهوم کنترل خود تعاریف و معانی بسیاری را دارد که شامل اهداف، ارزش‌ها، دستاوردهای متفاوتی هستند که در سازمان‌ها اجرا خواهند شد. بنابراین می‌توان انتظار داشت که مفهوم کنترل داخلی را می‌توان به طرق مختلف تعریف کرد. در سال ۲۰۰۸ هایتاور، کنترل‌های داخلی را به‌عنوان برنامه‌ای از فعالیت‌ها برای جمع‌آوری و نظارت بر مواجه احتمالی که می‌تواند منجر به خطای مهم، حذف، تحریف یا کلاهبرداری شود، تعریف کرد (یوناس و همکاران، ۲۰۱۹). با توجه به گستردگی سازمان‌های دولتی یا شبه دولتی، مدیران ارشد برای اطلاع یافتن از درون سازمان، نیازمند استفاده از گزارشات نظام کنترل داخلی می‌باشند. به علاوه نظام کنترل داخلی باید ذی‌نفعان

و مالکان این سازمان‌ها را از انطباق تصمیمات مدیران با منافع آنها مطمئن سازد. بنابراین، استقرار نظام کنترل داخلی برای سازمان‌های دولتی و شبه‌دولتی بزرگ هم از جهت حل مسئله نمایندگی و هم از جهت انتقال اطلاعات درونی سازمان به مدیران ارشد، لازم و ضروری است (حبیبی و همکاران، ۱۳۹۹). نقش کنترل داخلی این است که به سازمان در دستیابی به اهداف و مقاصد خاص کمک کند. اینکه تمام ساختار سازمان‌ها با اجزای کنترل داخلی مطابقت داشته باشد بسیار مهم است. سیستم کنترل داخلی مزایای بی‌شماری برای سازمان به همراه دارد. استفاده از روش‌های استاندارد، قوانین و مقررات محتمل است، سیستم کنترل داخلی امنیت دارایی‌ها، گزارش مالی معتبر، عنصر حاکمیت شرکتی موردنیاز برای فرآیند حسابرسی موثر فراهم می‌کند (یوناس و همکاران، ۲۰۱۸). همچنین نقش کنترل داخلی این است که به سازمان در دستیابی به اهداف یا اهداف خاص کمک کند. نقش کنترل داخلی هدایت کنترل‌های داخلی و امکان تحقق این اهداف با استفاده از بهبود عملکرد سازمان و مدیریت است. بنابراین بسیار مهم است که همه ساختارها با اصول کنترل داخلی مطابقت داشته باشند. اصول نیز باید مربوط به سازمان باشد. فقط در این روش کنترل داخلی ارزش افزوده ایجاد می‌شود. مزایای کلیدی اجرای کنترل داخلی، افزایش کارایی عملیات و مدیریت خطرات است.

نتیجه‌گیری

روند درازمدت تبدیل شرکت‌ها به سازمان‌های غول‌آسا، از جمله شرکت‌هایی با فعالیت‌های فنی و تخصصی و دهها هزار پرسنل، سبب شده است تا مدیران این گونه شرکت‌ها نتوانند مستقیماً بر عملیات آن نظارت شخصی و دست اول داشته باشند. تصمیمات مدیریت به صورت رویه‌های شرکت و سازمان‌ها درمی‌آید و این رویه‌ها باید به تمام قسمت‌های شرکت و سازمان‌ها ابلاغ و اجرای آنها به طور منظم پیگیری شود تا موثر باشد. در این زمینه سیستم کنترل‌های داخلی نسبت به رعایت رویه‌های یاد شده اطمینان لازم را به وجود می‌آورد. کنترل‌های داخلی در حال حاضر بخشی از عملیات روزانه سازمان‌ها و شرکت‌ها می‌باشند. کنترل‌هایی که توسط مدیران و کارکنان آنها ایجاد و اعمال می‌شود، محتوای برنامه کنترل داخلی است. برنامه کنترل داخلی کمک می‌کند تا اطمینان حاصل شود که کنترل‌ها به درستی مستند شده‌اند و آنها طبق برنامه موردنظر کار می‌کنند. هدف این نیست که هر فرد را در کنترل‌های داخلی متخصص کنیم بلکه افزایش آگاهی و درک ما از کنترل‌های داخلی است. در حقیقت، مهم‌ترین عامل موفقیت برنامه کنترل داخلی سطح بالای آگاهی و درک فردی است. مسئولیت کنترل‌های داخلی برعهده همه است. بنابراین بسیار مهم است که هر فرد در سازمان و شرکت مربوطه بتواند کنترل داخلی موجود در واحد خود را شناسایی کند. همه ما مسئول هستیم که بدانیم کنترل‌های داخلی چیست و چگونه

اثربخشی آنها را ارزیابی کنیم. یک برنامه کنترل داخلی موفق به ساده‌سازی فرآیندهای ما و بهبود سطح و کیفیت خدمات ما کمک می‌کند. نتیجه برنامه کنترل داخلی یک محل کار بهتر و لذت بخش‌تر و یک موسسه آموزش عالی با کیفیت خواهد بود. مدیران بخش‌های خصوصی و دولتی علاوه بر برنامه‌ریزی، جهت تامین اطمینان نسبی از دستیابی به اهداف پیش‌بینی شده، حسن اجرای فعالیت‌ها در کلیه زمینه‌ها، جلوگیری از هرگونه اختلاس، تقلب و استفاده نادرست از منابع و دارایی‌ها و تحقق مسئولیت پاسخگویی و حسابداری نسبت به فعالیت‌های انجام شده، اقدام به طراحی و اجرای سیستم کنترل داخلی می‌نمایند. با توجه به اینکه مصرف منابع عمومی در بخش دولتی از حجم بالایی برخوردار است و دولت در قبال نحوه مصرف و حفاظت از این منابع، مکلف به پاسخگویی و حسابداری می‌باشد؛ از این‌رو طراحی و اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی در بخش دولتی از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است. دستگاه‌های اجرایی نیز در راستای تحقق اهداف کلان اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و علمی در سطح کلان و خرد و اجرای مطلوب سیستم کنترل داخلی با محدودیت‌ها و موانعی مواجه می‌باشند. در این پژوهش سعی می‌شود که با توجه به بررسی‌ها بتواند راهکاری برای بهتر شدن و کارایی و اثربخشی بالای سیستم کنترل‌های داخلی در دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌ها را ارائه کند، بنابراین در صورتی که دستگاه‌های اجرایی بتوانند با استفاده از روش‌های استاندارد، قوانین و مقررات و همچنین، بسیار مهم است که همه ساختارها با اصول کنترل داخلی مطابقت داشته باشند. اصول نیز باید مربوط به سازمان باشد. فقط در این روش کنترل داخلی می‌تواند بر دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌های دولتی و خصوصی ارزش افزوده ایجاد کند. همچنین در صورتی که افراد متخصص برای اجرای کنترل‌های داخلی در سازمان‌ها و دستگاه‌های دولتی به کار گرفته شود میزان اثربخشی و کارایی برنامه‌های کنترل داخلی در سازمان مربوطه افزایش می‌یابد.

منابع

- ✓ اسمعیل‌زاده زنجانی، سعید، ۱۳۹۳، «استفاده از چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو در قیاس با مدل تعالی سازمانی»، شماره ۷۱، مجله حسابرسی.
- ✓ بکلو، دهقان، محمودی، عبدالله، ۱۳۹۵، «تاثیر کنترل‌های داخلی بر تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی (مطالعه موردی استان آذربایجان غربی)»، سال شانزدهم، شماره ۶۵، مجله دانش حسابرسی.
- ✓ حبیبی، رضا، عبدالهی‌زاده، حسین و محمدامین علینقی لنگری، «شناسای عوامل موثر بر موفقیت نظام کنترل داخلی در دستگاه‌های اجرایی»، سال دوم، شماره ۲، نشریه علمی پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالی، صفحات ۸۶-۵۹.

- ✓ حاجیها، زهره، محمدحسین نژاد، سهیلا، ۱۳۹۴، «عوامل تاثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل‌های داخلی»، سال هفتم، شماره ۲۶، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی.
- ✓ حضوری، محمدجواد، گرد، عزیز و مجید گلدوست، ۱۳۹۴، «بررسی عوامل موثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی»، مجله دانش حسابرسی، سال پانزدهم، شماره ۵۹.
- ✓ زارعی، محسن، عبدی، سعید، ۱۳۸۹، «کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی»، دانش حسابرسی، دوره جدید، سال دهم، شماره ۱، ۱۲۹-۱۰۲.
- ✓ سیاسی، سحر، حاجی قاسمی، نیلوفر، ۱۳۹۸، «الگوی کنترل داخلی در سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی»، سال هشتم، شماره ۳۱، پژوهش‌های تجربی حسابداری.
- ✓ سرودلیر، عبدالحمید، ۱۳۹۵، «بررسی نقش حسابرسی داخلی در بهبود کیفیت اطلاعات مالی ناشی از بکارگیری مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی»، همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران، دوره ۱.
- ✓ قادری، کاوه، قادری، صلاح‌الدین و سیدکریم قادرزاده، ۱۳۹۸، «نقش توانایی مدیریت در ارتقای کیفیت کنترل داخلی»، سال هشتم، شماره ۳۱، پژوهش‌های تجربی حسابداری.
- ✓ گلاب خیام، حمیدرضا، قارزی، داوود، ۱۳۹۲، «رابطه منع کنترل و رضایت شغلی حسابرسان داخلی با استقرار سیستم‌های کنترل داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، همایش حسابداری ایران، دوره ۱۱.
- ✓ طالب‌نیا، قدرت‌الله، جوادی، کبری، «بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی بر بهبود کنترل‌های داخلی (مطالعه موردی) در شرکت‌های هلدینگ داروپخش»، ویژه‌نامه چهارمین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های کاربردی در مدیریت و حسابداری، صفحات ۱۲۰۵-۱۲۲۰.
- ✓ مرادی، بابک، بحری ثالث، جمال، ۱۳۹۷، «عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی مطالعه موردی: بانک‌ها و شرکت‌های دولتی آذربایجان غربی»، سال هفتم، شماره ۲۸، فصلنامه علمی و پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت.
- ✓ والتر بی، میگز، ا. ری. ویتینگتون، و کرت پینی و رابرت اف. میگز، مترجمان، ارباب سلیمانی، حسین، نفری، محمود، ۱۳۹۱، «کتاب اصول حسابرسی»، سازمان حسابرسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، چاپ سی ام، جلد اول.

- ✓ Alam, Asadul, Azad, Mir Mohammad & Shahabuddin, 2011. Internal Controls in Management Information System, International Journal of Computer Information Systems, Vol. 2, No. 6, 2011.
- ✓ Chalmers, Keryn, Hay, David & Hichem Khelif, 2018. Internal Control in Accounting Research: A Review and Future Research Agenda, Accepted Manuscript, journal of accounting literature.
- ✓ Christoph Maidl, Corinna Woyand, Finance Center Munster, 2018. Bank Ownership and Capital Bu-ers: How Internal Control is A-ected by External Governance, University of Meunster, Universitätsstr. 14-16, 48143 Meunster, Germany.
- ✓ Eniola Anthony Abiodun, 2020. Internal Control Procedures And Firm's Performance, INTERNATIONAL JOURNAL OF SCIENTIFIC & TECHNOLOGY RESEARCH VOLUME 9, ISSUE 02.
- ✓ Kabuye, Frank, Kato, Joachim, Akugizibwe, Irene & Nicholas Bugambiro, 2019. Internal control systems, working capital management and financial performance of supermarkets, Cogent Business & Management.
- ✓ Olga Bubilek, 2017. Importance of Internal Audit and Internal Control in an organization-Case Study, International Business Degree Thesis Bachelor of Business Administration.
- ✓ Schantl, Stefan F, Wagenhofer, Alfred, 2020. Optimal internal control regulation: Standards, penalties, and leniency in enforcement), J. Account. Public Policy.
- ✓ Wang, Jun, Xi Wu, 2018. Management's Materiality Criteria of Internal Control Weaknesses and Corporate Fraud: Evidence from China, International Journal of Accounting 53.
- ✓ Wu-Po Liu, Hua-Wei Huang, 2020. Auditor realignment, voluntary SOX 404 adoption, and internal control material weakness remediation: Further evidence from U.S.-listed foreign firms, International Business Review.
- ✓ Younas, Afshan, Md Kassim, Aza Azlina, 2019. Essentiality of internal control in Audit process, International Journal of Business and Applied Social Science (IJBASS).