

ارزیابی و بهبود کنترل داخلی در سازمانها

مقدمه

یکی از بهترین روشها برای مقابله با تقلب، وجود سیستم کنترل داخلی موثری است که توسط آن مخاطرات مدیریت می‌شود و خلق و حفظ ارزش امکان‌پذیر می‌گردد. سازمانهای موفق می‌دانند که چگونه از فرصتها استفاده و با تهدیدها برخورد کنند. در بسیاری از موارد، این کار از طریق استقرار موثر کنترلها و بهبود عملکرد انجام می‌شود. کنترل داخلی، بخش جدایی‌ناپذیر سیستم راهبری یک سازمان و توانایی مدیریت خطر است که توسط **نهاد راهبری**، مدیریت و سایر کارکنان برای بهره‌برداری از فرصتها و برخورد با تهدیدها، در راستای دستیابی به هدفهای سازمان، تحت تاثیر قرار گرفته و به‌طور موثری نظارت می‌شود. رابطه بین کنترل داخلی، مدیریت خطر و راهبری در **شکل ۱** تشریح شده است.

حسابداران حرفه‌ای در کل دنیا، در حال طراحی، پیاده‌سازی، عملیاتی کردن، نظارت، ارزیابی، و بهبود سیستم کنترل داخلی سازمانهای خود هستند. در این مقاله، موضوعهای اصلی که این حسابداران می‌توانند جهت بهبود این سیستمهای کنترل داخلی مدنظر قرار دهند، تشریح شده است. همچنین در این مقاله مشخص می‌شود که چرا سیستمهای کنترل داخلی سازمانها همیشه اثربخش نیستند.

ترجمه و تلخیص: دکتر حلیمه رحمانی

تقدیم به دکتر غلامرضا اسلامی بیدگلی
که در دلها جز بذر محبت و یکرنگی نکاشت و
جز درس اخلاق و انسانیت نیاموخت
استاد گرانقدر هر جا که هستی بدان که
جمع کنیری به یاد مهربانیها و
فرو تنیهایت هستند
و قدردانت خواهند بود



اثربخش باید در همه سطوح سازمان و در تمام عملیات آن، به‌عنوان بخش اصلی راهبری در نظر گرفته شود. براساس نتایج حاصل از تحقیق «پیمایش جهانی در مورد کنترل داخلی و مدیریت خطر»، باید از مزایای حاصل از پیاده‌سازی سیستم‌های کنترل داخلی و مدیریت خطر آگاهی بیشتری ایجاد شود و این سیستمها باید به‌نحو بهتری با عملیات و راهبرد کلی سازمانها یکپارچه شوند. بر این اساس، یکپارچه‌سازی این سیستمها توصیه می‌شود؛ اما در حال حاضر ابزار و رهنمودی برای انجام این کار وجود ندارد. در شرایط فعلی، رهنمودهای مدیریت خطر اغلب جدا از رهنمودهای کنترل داخلی هستند. براساس یافته‌های این تحقیق، اولین گام در ارائه چنین رهنمودی، ترکیب رهنمودهای مدیریت خطر و کنترل‌های داخلی در قالب یک مجموعه رهنمود واحد است. انجام این کار باعث افزایش درک عمومی از این موضوع می‌شود که کنترل داخلی و مدیریت خطر، بخش‌های جدایی‌ناپذیر یک سیستم راهبری اثربخش شمرده می‌شوند.

نقش حسابداران حرفه‌ای

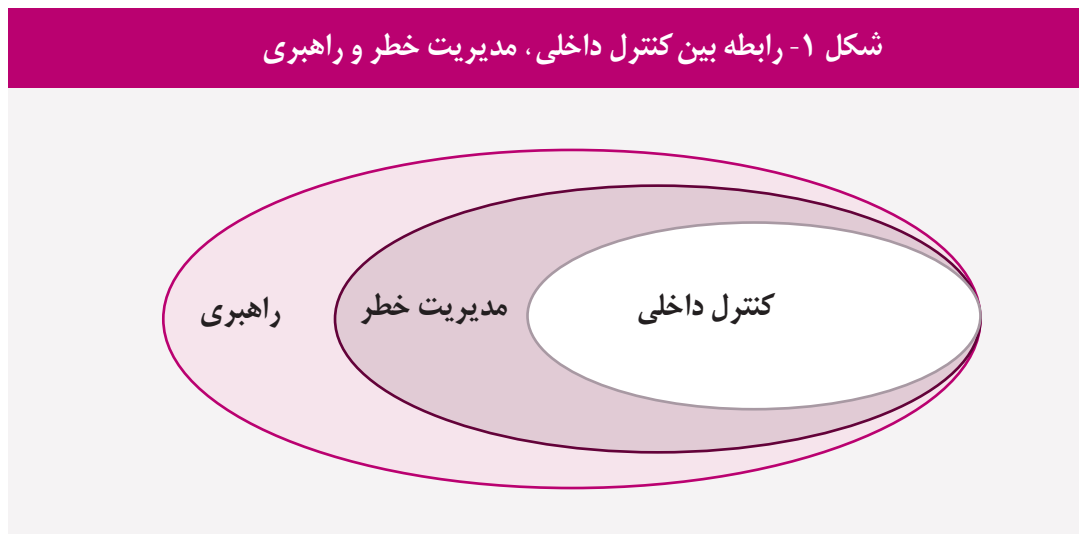
بیش از یک میلیون حسابدار حرفه‌ای در سطح جهان در حال پشتیبانی از سازمانها هستند. این حسابداران حرفه‌ای در زمینه‌هایی مثل آموزش، خدمات مالی، تجارت، صنعت و بخش‌های غیرانتفاعی و عمومی در حال فعالیت هستند. آنها در نقش کارمند، مشاور، مدیر و غیره ظاهر می‌شوند. بسیاری از حسابداران حرفه‌ای در موقعیتهای راهبری سازمانها قرار

دلایل اهمیت کنترل داخلی

کنترل داخلی، بعد حیاتی سیستم راهبری یک سازمان و توانایی مدیریت مخاطرات بوده، و وجود آن برای دستیابی به هدفهای سازمان و خلق، بهبود، و حمایت از ارزش ذینفعان بسیار ضروری است. سیستم کنترل داخلی اثربخش باعث ایجاد یک مزیت رقابتی نیز می‌شود؛ زیرا سازمانی که دارای کنترل داخلی اثربخش است، قادر به مقابله با مخاطرات بیشتری است.

براساس ۲۵ مصاحبه‌ای که توسط **فدراسیون بین‌المللی حسابداران**^۲ در سال ۲۰۱۱ انجام شده است، اطمینان یافتن از مدیریت خطر یکپارچه و اثربخش، باید به‌عنوان بخش اصلی نظارت توسط نهاد راهبری محسوب شود. وجود رسواییهای مالی اخیر در برخی سازمانها، به معنی اثربخش نبودن و ناقص بودن رویه‌های کنترل داخلی و مدیریت خطر آنهاست. براساس این مصاحبه‌ها، این سازمانها بخوبی مخاطراتی را که آنها را تهدید می‌کرده است، درک نکرده بوده‌اند. قبل از رسواییهای اخیر، بسیاری از سازمانها تاکید بسیار زیادی بر کنترل‌های گزارشگری مالی داشتند؛ اما بر ملاحظه رسواییها، باعث تاکید بیشتر بر این حقیقت شد که بسیاری از مخاطراتی که بر سازمانها تاثیر دارند، حاصل حوزه‌هایی به جز گزارشگری مالی از جمله شرایط برون سازمانی و عملیاتی است. از این رو با یک دید آینده‌نگرانه، مدیریت خطر و سیستم‌های کنترل داخلی باید دارای چشم‌انداز گسترده‌تری باشند؛ چرا که سازمانها تحت تاثیر متغیرهای زیادی هستند که اغلب خارج از سازمان قرار دارند و در کنترل سازمان نیستند. کنترل داخلی و مدیریت خطر

شکل ۱- رابطه بین کنترل داخلی، مدیریت خطر و راهبری



سازمان، باید برای ایفای مسئولیتهای کنترل داخلی مرتبط با نقش آنها صلاحیت کافی داشته باشند.

ج- برخورد با خطر

همیشه باید کنترلها به عنوان برخورد با مخاطرات خاص، علل و پیامدهای آنها، طراحی، پیاده سازی و اجرا شوند.

چ- اطلاع رسانی منظم

مدیریت باید اطمینان یابد که در خصوص سیستم کنترل داخلی، پیامدها و اقدامهای مختلف در تمامی سطوح سازمان جهت اطمینان یافتن از اینکه اصول کنترل داخلی به طور کامل درک شده و به طور صحیحی توسط همه اعضا اجرا شده اند، اطلاع رسانیهای منظمی صورت می گیرد.

ح- نظارت و ارزیابی

سیستم کنترل داخلی و کنترلهای جداگانه، هر دو باید به عنوان یک مجموعه واحد، به طور منظم مورد نظارت و ارزیابی قرار گیرند. شناسایی سطوح بالای خطرهای غیر قابل توجه، نواقص کنترلی، یا رویدادهای خارج از محدوده خطر را می توان به عنوان نشانه هایی از اثربخش نبودن سیستم کنترل داخلی یا کنترلهای جداگانه تلقی

دارند و یا در وظایف برنامه ریزی، پیاده سازی، اجرا، ارزیابی، یا بهبود کنترل داخلی سازمانها نقش دارند. علاوه بر این، بسیاری از حسابداران حرفه ای مسئولیت تهیه اطلاعات درست، منصفانه و بموقع را به عهده دارند.

اصول اساسی ارزیابی و بهبود کنترل داخلی

اصول زیر بیان کننده نحوه ارزیابی و بهبود سیستمهای کنترل داخلی است. این اصول برای طراحی و اجرای سیستم کنترل داخلی مطرح نشده اند، بلکه برای تسهیل ارزیابی و بهبود سیستمهای کنترل داخلی طراحی شده اند.

الف- پشتیبانی از هدفهای سازمان

کنترلهای داخلی باید از طریق مدیریت خطر و رعایت قوانین، مقررات و رویه های سازمانی، سازمان را در جهت دستیابی به هدفهای خود پشتیبانی کنند. از این رو، یک سازمان باید کنترل داخلی را به عنوان بخشی از مدیریت خطر در نظر بگیرد و این دو را در قالب یک سیستم راهبری کلی یکپارچه کند.

ب- تعیین نقشها و مسئولیتهای

سازمان باید نقشها و مسئولیتهای مختلف (مثل نهاد راهبری، مدیریت در همه سطوح، کارکنان و فراهم کنندگان اطمینان درون و برون سازمانی) را در خصوص کنترل داخلی تعیین و بین اجزای مختلف هماهنگی ایجاد کند.

پ- ایجاد فرهنگ انگیزشی

مدیریت و نهاد راهبری باید فرهنگ انگیزشی ایجاد کنند که باعث ایجاد انگیزه در اعضای سازمان در جهت همراهی آنها با رویه ها و راهبردهای مدیریت خطر در کنترل داخلی که توسط نهاد راهبری برای دستیابی به اهداف سازمان تدوین شده اند، گردد. در این خصوص، نظم دهی و اقدامهای سطوح بالای سازمان، نقش بسیار مهمی دارند.

ت- برقراری ارتباط بین هدفها و عملکرد اشخاص

نهاد راهبری و مدیریت باید بین دستیابی به هدفهای کنترل داخلی و هدفهای عملکرد اشخاص ارتباط برقرار سازند. هر شخص باید در قبال دستیابی به هدفهای کنترل داخلی منتسب به وی، پاسخگو باشد.

ث- اطمینان از صلاحیت کافی

نهاد راهبری، مدیریت و سایر اعضای سیستم راهبری

یکی از صلاحیتهای

بسیاری از حسابداران حرفه ای

ارزیابی و بهبود

کنترل داخلی و

مدیریت خطر

است



یک مفهوم یکپارچه (کنترل داخلی به عنوان جزء جدایی ناپذیر مدیریت خطر و راهبری) تلقی می‌شود. در این حالت، کنترل داخلی بیشترین اثربخشی را خواهد داشت. بنابراین مدیریت خطر و کنترل داخلی باید به عنوان دو روی یک سکه در نظر گرفته شوند؛ به نحوی که مدیریت خطر به شناسایی تهدیدها و فرصتها و کنترلها به نحوه برخورد با تهدیدها و منفعت حاصل از فرصتها متمرکز است. موفقیت پایدار یک سازمان بستگی به این دارد که سازمان تا چه حد می‌تواند مدیریت خطر و کنترل داخلی را با یک سیستم گسترده‌تر به نام

سیستم راهبری به عنوان بخش جدایی ناپذیر فعالیت‌های کلی و فرایندهای تصمیم‌گیری سازمان، یکپارچه کند. یک سیستم راهبری یکپارچه شده قوی، بخش جدایی ناپذیر مدیریت یک سازمان تحت کنترل و نظام‌مند محسوب می‌شود. یکپارچه‌سازی اثربخشی می‌تواند منجر به ایجاد یک

سیستم کنترل داخلی، مدیریت خطر و راهبری در سطح سازمان شود که:

- مدیریت را در پیشبرد یک سازمان در راستای یک شیوه منسجم، یکپارچه و هماهنگ برای بهبود عملکرد، پشتیبانی می‌کند؛ در حالی که همزمان سازمان به صورت اثربخش، کارا، اخلاق مدارانه و قانونی در قالب محدوده‌های تعیین شده برخورد با خطر، فعالیت می‌کند.
- فعالیتها و فرایندهای مرتبط با تعیین هدفها، برنامه‌ریزی، رویه‌ها و روشها، فرهنگ، صلاحیت، پیاده‌سازی، اندازه‌گیری عملکرد، نظارت، بهبود مستمر و گزارشگری را هماهنگ و یکپارچه می‌کند.

تمرکز بیش از حد بر کنترل‌های گزارشگری مالی باعث غافل ماندن مدیریت از اطمینان یافتن نسبت به وجود و اثربخشی کنترل‌های راهبردی و عملیاتی می‌شود. تحلیل ریشه‌ای نواقص واحد تجاری، اغلب باعث شناسایی مخاطراتی می‌شود که به صورت غیر موثری در سطح عملیاتی کنترل و حتی قبل از تهیه صورت‌های مالی، موجب ایجاد دشواری‌های عمده‌ای شده است.

کرد که نیازمند بهبود هستند.

خ- ایجاد شفافیت و پاسخگویی

نهاد راهبری و مدیریت باید به طور دوره‌ای شرحی از مخاطرات سازمان و همچنین ساختار و عملکرد واقعی سیستم کنترل داخلی سازمان را به ذینفعان گزارشدهی کنند.

رهنمود عملی در مورد پیاده‌سازی اصول

اصل الف- محدوده کنترل داخلی چه باید باشد؟

کنترل داخلی بیشتر به عنوان یک الزام اجرایی محسوب می‌شود تا یک عامل بهبود عملکرد سازمان. کنترل داخلی اثربخش می‌تواند باعث بهبود عملکرد سازمانها از این طریق شود که آنها را قادر به استفاده از فرصتهای بیشتر و برخورد بهتر با چالشها می‌سازد. از این رو باید شناخت بهتری از نحوه ارتباط

عملکرد سازمان با مدیریت خطر اثربخش و نقش و اثربخشی کنترل داخلی کسب شود.

سازمانها همواره در دستیابی به هدفهای راهبردی، عملیاتی و سایر هدفهای خود، با ابهام روبه‌رو هستند. اما آنها نمی‌توانند تصمیم‌گیری کنند که برای دستیابی به آن هدفها، با چه سطحی از خطر روبه‌رو هستند. کنترل داخلی و ارزیابی درست خطر می‌تواند به سازمانها در گرفتن تصمیمهایی در خصوص سطح مخاطرات پیش روی آنها و پیاده‌سازی کنترل‌های لازم در جهت دستیابی به هدفها، کمک کند. با این حال، نمی‌توان بدون کسب شناخت روشنی از پیامدهای بالقوه دستیابی به هدفهای سازمان، با مخاطرات روبه‌رو شد. از این رو تصمیم‌گیرندگان نیازمند اطلاعات قابل اتکا و مربوطی هستند که از طریق سیستم کنترل داخلی تهیه شده است تا به این ترتیب بتوانند طرحهای عملیاتی و راهبردی خود را به صورت اثربخش، پیاده‌سازی و اجرا کنند.

در سالهای گذشته، کنترل داخلی به عنوان یک مفهوم منفرد در نظر گرفته می‌شد. اما در سالهای اخیر کنترل داخلی به عنوان



مدیریت خطر مناسبی صورت گیرد که اثر کلی نبود اطمینان را بر هدفهای سازمان مشخص می‌کند. سئوالهای مربوطی که در این راستا می‌توان مطرح کرد به شرح زیرند:

• آیا بخشهای مختلفی که با یک خطر خاصی برخورد می‌کنند یا مسئول کنترلهای مرتبط هستند، واقعا با یکدیگر همکاری می‌کنند؟

- آیا سازمان درک درست و کاملی از مخاطرات موجود دارد؟
- آیا سازمان از این موضوع آگاهی دارد که چگونه مخاطرات مختلف ممکن است پیامدها یا علتهای مشترکی داشته باشند؟
- آیا مخاطرات سازمان در داخل محدوده‌های برخورد خطر تعیین شده در رویه‌ها و راهبرد مدیریت خطر کنترل داخلی قرار دارد؟
- آیا با خطر به صورت مستقل و جداگانه برخورد می‌شود یا اینکه سازمان از اثر کلی نبود اطمینان بر هدفهای خود آگاهی دارد؟
- آیا سازمان به میزان کافی از اثربخشی کنترلهای خود و اینکه چگونه می‌توان آنها را بهبود بخشید، آگاهی دارد؟
- چگونه یک سازمان می‌تواند مطمئن شود که جواب سئوالهای فوق را می‌داند؟ فرایندهای نظارت و ارزیابی کدامند؟ و آیا آنها اثربخش هستند؟

اصل ب- چه کسی مسئول کنترل داخلی است؟

مسئولیت کنترل داخلی باید به عهده کسانی باشد که دارای بیشترین اختیار و قدرت اجرایی هستند. مسئولیتهای کنترل داخلی بین گروههای مختلف زیر تقسیم می‌شود:

• نهاد راهبری- مسئولیت کلی سیستم، رویه‌ها و راهبرد کنترل داخلی سازمان باید بر عهده نهاد راهبری باشد. این نهاد استراتژی مدیریت خطر را تعریف می‌کند، محدوده‌ها و معیارهای برخورد با خطر کنترل داخلی را تصویب و اطمینان حاصل می‌کند که مدیریت مسئولیتهای خود را در خصوص مدیریت خطر و کنترلهای داخلی مربوط به آن، به طور اثربخشی ایفا کرده است.

- مدیریت- باید طبق رویه‌ها و راهبردهای خطر کنترل داخلی تصویب شده توسط نهاد راهبری، سیستم کنترل داخلی را طراحی، پیاده‌سازی، حفظ، نظارت، ارزیابی و گزارشدهی کند.
- تک تک افراد سازمان- همه افراد داخل سازمان (از جمله مدیریت) باید در قبال درک و اجرای صحیح مدیریت خطر و کنترل داخلی در حوزه اختیارهای خود، پاسخگو باشند.

چالش این است که کنترلهای مالی کلیدی ممکن است قادر به اعتباربخشی باشند؛ اما ممکن است کنترلهای غیراثربخش پایه‌ای وجود داشته باشند که باعث مواجه شدن سازمان با سطوح توجیه‌ناپذیر خطر گردند. برای مثال، اطمینان از اثربخشی کنترلهای گزارشگری مالی در مورد موجودی کالا، لزوماً منجر به کاهش قابل ملاحظه خطر موجودی کالا (مثل نابابی، فرسودگی یا دزدی) نمی‌شود. از این رو سازمانها باید رویکردی را در پیش بگیرند که از طریق آنها انواع مخاطرات را مدیریت کنند.

یکی از صلاحیتهای بسیاری از حسابداران حرفه‌ای، ارزیابی و بهبود کنترل داخلی و مدیریت خطر است. از این جهت، حسابداران حرفه‌ای نقش مهمی در حصول اطمینان از این موضوع دارند که مدیریت خطر (شامل کنترل داخلی) تشکیل دهنده بخش جدایی‌ناپذیر سیستم راهبری یک سازمان است. با وجود یک رویکرد یکپارچه سازمان شمول^۳ نسبت به کنترل داخلی و مدیریت خطر، حسابداران حرفه‌ای نیز تشویق می‌شوند که در برخورد با خطرها به شیوه‌ای کلی‌نگرانه‌تر رفتار کنند. از این رو، تمام تصمیمهای بااهمیت باید بر مبنای



مسئولیت کنترل داخلی

باید به عهده کسانی باشد که

دارای بیشترین اختیار و

قدرت اجرایی

هستند

اصل پ- چه اقدامها/ مسئولیتهای کنترل داخلی دیگری می توان از مدیریت و نهاد راهبری انتظار داشت؟ «نظم دهی در سطح بالا»ی ضعیف عامل مهمی در نقصهای سازمانی محسوب می شود. نهاد راهبری و مدیریت باید از اهمیت



«نظم دهی در سطح بالا»، فرهنگ و چارچوب اخلاقی سازمان به طور کامل آگاه باشند؛ چرا که وجود این موارد برای یک سیستم کنترل داخلی اثربخش حیاتی است. اگر مدیریت رده بالا نسبت به کنترل داخلی و مدیریت خطر بی تفاوت به نظر برسند، کارکنان زیر دست آنها احساس خواهند کرد که مدیریت خطر مناسب از طریق کنترلهای اثربخش در ارجحیت قرار ندارد. عامل بااهمیت دیگر در مورد هدایتگری، حصول اطمینان در این مورد است که ارزشهای سازمان در خصوص راهبری، مدیریت خطر، و کنترل داخلی توسط سطوح بالای سازمان تعیین و اطلاع رسانی شده است.

با تهیه یک آیین نامه می توان رفتار کارکنان و پیامدهای تخلف از اصول آیین نامه را مشخص کرد. یک «نظم دهی در سطح بالا»ی موثر در بردارنده نقشها و مسئولیتهای شفاف در مورد راهبری، مدیریت خطر، و کنترل داخلی، و توجه زیاد به این موضوعها در جلسه های منظم نهاد راهبری، مدیریت و کارکنان است. فراهم ساختن منابع کافی برای اجرای کنترل داخلی نیز بخش بااهمیتی از «نظم دهی در سطح بالا» محسوب می شود. حسابداران حرفه ای که در رده های بالاتر قرار دارند، می توانند در خصوص اهمیت راهبری، مدیریت خطر و کنترل داخلی در میان زبردستان خود آگاهی بخشی کنند.

اصل ت- چگونه می توان توجه مدیریت را نسبت به هدفهای کنترل داخلی معطوف کرد؟

شناسایی عملکرد مثبت می تواند تاثیر بسیار زیادی بر تقویت کنترل

• کارکنان بخشهای پشتیبان یا متخصصان برون سازمانی- این افراد می توانند دارای نقشهای تسهیل کنندگی یا حمایتی باشند؛ اما نمی توان مسئولیت مدیریت خطر خاصی یا اثربخشی کنترلها را به عهده آنها گذاشت.

• فراهم کنندگان اطمینان درون و برون سازمانی- این افراد با ایجاد اطمینان نسبت به سلامت، ایمنی، محیط، کیفیت، اثربخشی عملیاتی، یا حسابداری مالی، نقش مهمی در نظارت و ارزیابی اثربخشی سیستم کنترل داخلی و ایجاد اطمینان مجدد (مستقل از مدیریت) به نهاد راهبری ایفا می کنند؛ اما آنها نباید دارای مسئولیتهای مدیریت خطر خاص بوده یا اثربخشی کنترلها را به عهده داشته باشند.

نهاد راهبری می تواند دارای کمیته های فرعی مدیریت خطر یا حسابرسی باشد که از طریق آنها بتواند برخی از وظایف نظارتی خود را نسبت به کنترل داخلی انجام دهد. با این حال، مسئولیت کلی نظارت بر مدیریت خطر و کنترل داخلی بر عهده نهاد راهبری باقی می ماند. در برخی سازمانها، بخشهای مدیریت خطر جداگانه ای به نام بخشهای «مسئول خطر» وجود دارد. بخش مسئول خطر باید به جای الزام به رعایت، قادر به مدیریت خطر گسترده و آگاهی بخشی در مورد کنترل داخلی در کل سازمان باشد. مسئولان خطر می توانند باعث تقویت صلاحیت کنترلی و مدیریت خطر نهادهای راهبری، مدیریت و کارکنان شوند؛ اما هرگز نمی توانند مسئولیتهای کنترل داخلی و مدیریت خطر را به عهده بگیرند. با توجه به اینکه در مورد خطرها افراد مسئول وجود دارد، باید در مورد کنترلها نیز افرادی وجود داشته باشند که مسئول عملیات آنها باشند. این شخص، «مسئول کنترل» نامیده می شود. مسئول کنترل شخصی است که به طور روزانه کنترلها را اجرا می کند و شخصی جدا از مسئول خطر است. در هر سازمانی باید «مسئولان خطر» و «مسئولان کنترل» به صورت شفاف و صریحی مشخص شده و در مورد آنها اطلاع رسانی صورت گیرد.

حسابداران حرفه ای دارای موقعیت مناسبی برای پشتیبانی مدیریت در تعیین، پیاده سازی و نظارت بر نقشها و مسئولیتهای مختلف در کنترل داخلی هستند. ممکن است حسابداران حرفه ای به عنوان «مسئولان خطر» در سازمانها ایفای نقش کنند.

حسابداران حرفه‌ای می‌توانند در این خصوص آموزشهای لازم را ارائه دهند.

اصل ج- چگونه باید کنترل‌های داخلی انتخاب، پیاده‌سازی و اجرا شوند؟

اغلب سازمانها اقدام به پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی، بدون ارزیابی کافی از محیط داخلی و بیرونی، هدفها، فعالیتها، فرایندها، یا سیستمهای سازمان می‌کنند. اولین سؤال قبل از طراحی، پیاده‌سازی، اجرا، یا ارزیابی کنترل باید این باشد که کنترل قصد تعدیل چه خطری یا ترکیبی از خطر را دارد. سازمانها باید الزام کنند که همه تصمیم‌گیری‌های عملیاتی و راهبردی با پشتیبانی مدیریت خطر و پیاده‌سازی کنترل‌های مناسب صورت می‌گیرد. همه انحرافها از نتایج مورد انتظار باید مورد ارزیابی قرار گیرد.

سازمانها باید در نظر داشته باشند که مخاطرات مختلف می‌تواند تاثیر تجمیعی بر ابعاد نسبت به دستیابی به هدفها داشته باشند. از این رو باید با در نظر گرفتن علل مشترک مخاطرات، آنها را مورد ارزیابی قرار داده و سپس کنترلها را طراحی کرد. کنترل‌های مناسب باید به‌گونه‌ای مستقر شوند که سطح خطر را به سطح قابل قبولی برسانند. در انتخاب، پیاده‌سازی و عملکرد کنترلها، ملاحظه‌های زیر باید در نظر گرفته شود:

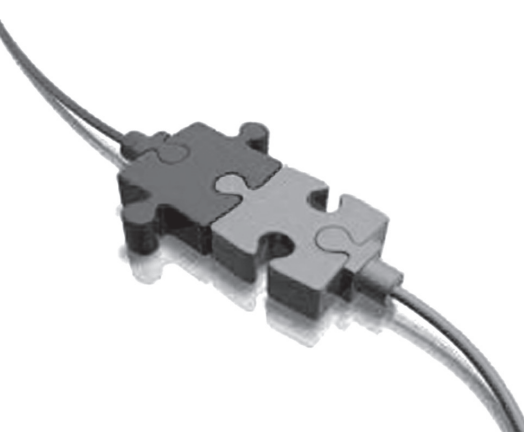
- ویژگیهای خطر (شامل علتها، پیامدها، و احتمالهای آنها)،
- محدوده‌های برخورد با خطر سازمان،
- انواع مختلف کنترلها، مثل کنترل‌های مدیریتی یا معاملاتی، کنترل‌های پیشگیرانه یا کشف‌کننده و کنترل‌های دستی یا خودکار،
- مناسب بودن ترکیبی از کنترلها با توجه به اندازه، ساختار و فرهنگ سازمان،
- بررسی هزینه‌ها و منافع کنترل‌های مختلف، و
- وجود تغییرهای مستمری که می‌تواند باعث کاهش اثربخشی کنترلها شده و ارزیابی دوره‌ای آنها را الزامی کند.
- بسته به نوع و سطح خطر و بر مبنای ملاحظه‌های

داخلی داشته باشد. جهت جلب توجه مدیریت و سایر کارکنان، باید بین هدفهای کنترل داخلی و هدفهای سازمان عملکردی افراد ارتباط برقرار کرد. دستیابی به هدفهای سازمان و حفظ کنترل‌های داخلی به‌طرز جدایی‌ناپذیری به هم مرتبط هستند. موفقیت پایدار، متکی به افرادی است که فرصتها را ایجاد و شرکتها را به‌طور مناسبی کنترل می‌کنند. بنابراین مدیران باید به‌طور واضح در قبال کنترل پاسخگو باشند. همچنین سازمان باید اطمینان پیدا کند که «مسئولان خطر» در محدوده‌های برخورد با خطر تعیین شده، سطح خطر خود را حفظ می‌کنند. حسابداران حرفه‌ای می‌توانند سازمان خود را در امر ادغام اطلاعات در هدفهای کنترلی و عملکرد کنترلی در سیستمهای مدیریت عملکرد سازمانی و شخصی یا گروهی پشتیبانی کنند.

اصل ث- چگونه باید افراد مشارکت‌کننده در سیستم کنترل داخلی مطابق مسئولیتهای خود رفتار کنند؟

این خطر وجود دارد که افراد دارای مسئولیتهای کنترل داخلی، دارای صلاحیتهای کافی (دانش، تجربه، مهارت، یا زمان کافی) برای ایفای مسئولیتهای خود نباشند. این موضوع به‌طور جدی اثربخشی کنترل‌های داخلی را تضعیف می‌کند. در این رابطه، صلاحیت به این معنی است که:

- شناخت کافی از تاثیر تغییرات در اهداف محیط داخلی و بیرونی، راهبرد، فعالیتها، فرایندها و سیستمها بر رویه برخورد سازمان با خطر وجود داشته باشد،
- از نحوه برخورد با خطر از طریق کنترل‌های مناسب، در راستای رویه‌ها و راهبرد مدیریت خطر در کنترل داخلی آگاهی وجود داشته باشد،
- از اصول تفکیک وظایف جهت اطمینان از اینکه وظایف ناسازگار به‌طور مناسبی تفکیک شده‌اند آگاهی وجود داشته باشد،
- توانایی پیاده‌سازی و اجرای کنترلها، نظارت بر اثربخشی آنها و برخورد با هرگونه خطری که به‌طور موثر پوشش داده نشده‌اند، و نیز نقصها یا ضعفهای کنترلی ممکن، وجود داشته باشد،
- تواناییهای کافی برای ارزیابی و بهبود کنترل‌های خاص وجود داشته باشد، و
- توانایی اجرا یا بازبینی ارزیابی و بهبود سیستم کنترل داخلی سازمان وجود داشته باشد.



کنترل داخلی می‌شود. حسابداران حرفه‌ای اغلب در بهبود مستندسازی و اطلاع‌رسانی سیستم‌های کنترل داخلی نقش دارند. علاوه بر این، حسابداران حرفه‌ای می‌توانند سازمانهای خود را از طریق خدمات آموزشی پشتیبانی کنند.

اصل ح- چگونه باید کنترل داخلی ارزیابی و نظارت شود؟
در بسیاری از موارد، توجه کافی نسبت به تعریف آنچه در خصوص کنترل داخلی باید واقعاً بر آن نظارت شود و مورد ارزیابی قرار گیرد، نحوه انجام این کار و شخص انجام‌دهنده آن معطوف نمی‌شود. بسیاری از افراد، نظارت و ارزیابی سیستم

فوق، سازمانها می‌توانند در خصوص اجتناب از یک خطر خاص، پذیرش خطرهای بیشتر، کنترل یک خطر، به اشتراک‌گذاری یک خطر یا پذیرش آن، تصمیم‌گیری کنند. حسابداران حرفه‌ای می‌توانند با طراحی کنترلهایی که از لحاظ هزینه-منفعت به صرفه هستند، سازمانهای خود را پشتیبانی کنند.

اصل چ- چگونه کنترل داخلی را می‌توان بهتر در ذات یک سازمان تثبیت کرد؟

در بسیاری از سازمانها، سیستم کنترل داخلی به صورت رویه‌ها

سازمانهای موفق می‌دانند که چگونه

از فرصتها استفاده و با تهدیدها برخورد کنند

در بسیاری از موارد

این کار از طریق استقرار موثر کنترلها و

بهبود عملکرد انجام می‌شود



کنترل داخلی را با نظارت و ارزیابی کنترلها به صورت جداگانه، اشتباه می‌گیرند. یک کنترل جداگانه و خاص باید اثربخش باشد، اما باید با توجه به نحوه کارکرد سیستم کنترل داخلی مورد ارزیابی قرار گیرد. برعکس، سیستم کنترل داخلی اثربخش باید قادر به کشف و رفع بموقع کنترلهای داخلی ناقص یا اضافی باشند. از این رو، کنترلهای جداگانه و سیستم کنترل داخلی باید با همدیگر به طور منظم مورد ارزیابی و نظارت قرار بگیرند.

باید توجه شود که کنترلهای جداگانه‌ای که پیش از این اثربخش بوده‌اند، ممکن است در طول زمان بنا به دلایلی ضعیف، ناقص یا اضافی محسوب شوند. این دلایل می‌تواند شامل تغییرهای ایجادشده در سازمان، هدفها، اقدامها و محیط سازمان، درست نبودن تحلیل خطر در شرایط فعلی و طراحی نادرست کنترلها یا پیاده‌سازی و اجرای نادرست آنها باشد. حتی پس از حذف کنترلهای ناقص، ممکن است خطر اضافی وجود داشته باشد که خارج از محدوده‌های برخورد با خطر سازمان باشد که در این صورت، نیاز به پیاده‌سازی

و دستورالعملهای مکتوب وجود دارند؛ اما ممکن است این رویه‌ها و دستورالعمل به اندازه کافی مورد پذیرش قرار نگرفته و رعایت نشوند. کنترلهای داخلی تنها زمانی به طور اثربخش کار می‌کنند که آنها و مخاطرات مرتبط به آنها، توسط افراد سازمان به صورت شفاف درک شده باشد. از این رو کنترلها نه تنها باید به صورت جداگانه، بلکه باید به صورت یکپارچه از طریق مجراهای رسمی و غیررسمی در عناصر سیستم مدیریتی که قرار است آنها را عملیاتی کنند، مستند و اطلاع‌رسانی شوند. مستندسازی و اطلاع‌رسانی مناسب برای اثربخشی کنترل داخلی بسیار حیاتی است. در زمان مستندسازی و اطلاع‌رسانی کنترلها باید به کاربردی بودن و درک‌پذیر بودن رویه‌ها، سیاستها، و... مختلف توجه کرد. استفاده از شکلها و نمودارها می‌تواند به درک‌پذیری آنها بیشتر کمک کند. این مستندسازیها باید همزمان با تغییر در سیستم‌های کنترل داخلی، بروز شوند. استفاده از سیستم برخط باعث تسهیل و افزایش اثربخشی مستندسازی، اطلاع‌رسانی و نظارت بر

(مثل حسابرسان داخلی) نیز می‌توانند اطمینان بیشتری در مورد اثربخشی و به‌صرفه بودن سیستم کنترل داخلی فراهم آورند. سیستم کنترل داخلی باید با توجه به رویه‌ها و راهبرد مدیریت خطر در کنترل‌های داخلی و با در نظر گرفتن عملکرد راهبردی، مالی و عملیاتی و خطر مرتبط در دستیابی به هدفهای این حوزه‌ها، مورد ارزیابی و نظارت قرار گیرد. بخش جدایی‌ناپذیر فرایند ارزیابی و نظارت سیستم کنترل داخلی، گزارش نتایج و وضعیت برنامه‌ها به نهاد راهبری است تا به این ترتیب، نهاد راهبری قادر به ایفای مسئولیت‌های خود باشد.

اصل خ- چگونه باید سازمان عملکرد کنترل داخلی را گزارش‌شده کند؟

ذینفعان درون سازمانی و برون سازمانی متعددی به وجود و عملکرد سیستم کنترل داخلی و مدیریت خطر سازمان توجه نشان می‌دهند. سازمانها باید گزارش‌شده شفافیت در خصوص ساختار و عملکرد سیستم کنترل داخلی، مدیریت خطر، و راهبری خود به ذینفعان برون سازمان و درون سازمانی داشته باشند. این کار از طریق گزارش‌های مختلفی مثل گزارش‌های پاسخگویی دوره‌ای آنها یا از طریق وبگاه‌های سازمان صورت می‌گیرد. در این خصوص، سازمانها باید علاوه بر گزارش‌شده در مورد وجود یا نبود سیستم کنترل داخلی، مخاطرات پیش روی سازمان، نوع کنترل‌های مستقرشده، نحوه ارزیابی و نظارت بر کنترل‌های داخلی، نحوه کار سیستم و نحوه برخورد با هرگونه نقص یا ضعف در سیستم را نیز گزارش‌شده کنند. علاوه بر این، سازمانها باید سازوکاری تعریف کنند که از طریق آن بازخوردهای حاصل از ذینفعان مختلف نسبت به سیستم کنترل داخلی گردآوری شود.



پانوشتها:

- 1- Governing Body
- 2- International Federation of Accountants (IFAC)
- 3- Organization-wide
- 4- Tone at the Top

منبع:

- International Federation of Accountants (IFAC), **Evaluating and Improving Internal Control in Organizations**, IFAC, June 2012

کنترل‌های اضافی یا متفاوت وجود دارد. کنترل‌هایی که به‌طور ضعیف طراحی یا پیاده‌سازی شوند، منبع اصلی خطر هستند و در ارزیابی خطر باید مورد توجه قرار گیرند.

کنترل‌های جداگانه باید به‌صورت دوره‌ای و در برخی موارد به‌صورت مستمر مورد ارزیابی و نظارت قرار بگیرند. این موضوع بستگی به عواملی مثل نوسان‌پذیری محیط، اهمیت کنترل، ماهیت کنترل، ثبات کنترل، نقص‌های قبلی در کنترل، وجود کنترل‌های جبرانی و ملاحظه‌های مربوط به منفعت- هزینه دارد. در وهله اول، کسانی می‌توانند ارزیابی و نظارت بر کنترل‌های جداگانه را انجام دهند که به‌طور مستقیم در اجرای فعالیت‌های کنترلی مشارکت دارند؛ سپس مدیرانی که مسئول یک خطر و مسئول اثربخشی کنترل‌های مرتبط با آن خطر هستند. علاوه بر این موارد، انجام نظارت و ارزیابی مستقل برای مثال از طریق حسابرس داخلی و مستقل، می‌تواند صورت گیرد.

ارزیابی و نظارت بر اثربخشی کنترل‌های مربوط باید بخشی از مسئولیت‌های شغلی افراد باشد و به‌طور کلی باید توسط اشخاصی که به اندازه کافی صلاحیت دارند، اجرا شود. در زمان ارزیابی و نظارت بر کنترل‌های جداگانه، حسابداران حرفه‌ای می‌توانند در استقرار سیستم‌های نظارت مستمر و شناسایی ارزش شواهد مستقیم اثربخشی مثل نرخ‌های اشتباه‌ها، شکایت‌های مشتریان و... به سازمان خود کمک کنند.

اقدام‌های حاصل از ارزیابی شامل تعیین اینکه آیا کنترل‌ها همان‌طور که باید کار کنند، کار می‌کنند یا خیر، اصلاح نقص‌ها یا اشتباه‌ها، حذف کنترل‌های منسوخ، مستندسازی مناسب اقدامات اصلاحی کنترل‌ها و اطلاع‌رسانی آن به همه افراد مسئول، تله‌خیص ضعف‌های کنترل‌های جداگانه به‌عنوان ورودی ارزیابی سیستم کنترل داخلی است. سیستم‌های کنترل داخلی نیز (همانند کنترل‌های جداگانه) ممکن است با گذشت زمان اثربخشی خود را از دست بدهند؛ از این‌رو باید به‌طور دوره‌ای مورد ارزیابی و نظارت قرار گیرند. سازمانها باید از ارزیابی دوره‌ای و منظم سیستم‌های کنترل داخلی، اطمینان حاصل کنند. انجام این کار به‌عهد نهاد راهبری و با حمایت کمیته حسابرسی است. زمانبندی این ارزیابی‌ها به میزان تغییرهای درون و برون سازمانی بستگی دارد. مدیریت می‌تواند ارزیابی واقعی سیستم کنترل داخلی را انجام دهد. علاوه بر این، افرادی که استقلال کافی از افراد مسئول سیستم دارند