

گزارشی هدپریت

ترجمه و اقتباس همایون مشیرزاده

به آنها برخورد می‌کند به اطلاع سطوح بالای مدیریت برساند. طی گزارش خود حسابرس بایستی شخصا " این نکته را مورد تاکید قرار دهد که مطالب عنوان شده فقط آن قسمت از ایرادات و نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی است که وی در هنگام رسیدگی به آنها برخورد کرده است و الزاما " کلیه ضعفهای احتمالی سیستم کنترل داخلی را شامل نمی‌گردد.

در حقیقت گزارش های حسابرس به مدیریت در مورد ضعفها و نقائص سیستم کنترل داخلی موسسه اولاً " از مدیریت برای ایجاد یک سیستم مناسب کنترلی سلب مسئولیت نکرده و ثانياً " حسابرس را از پیگیری و منظور کردن تاثیرات چنین ضعفهایی در حسابها و اظهار نظر حرفه‌ای حسابرس نسبت به آنها مبری نمی‌سازد. به عبارت دیگر مدیریت موسسه مورد رسیدگی بایستی اقدامات لازم را جهت رفع نواقص و ایرادات موجود در سیستم های کنترلی موسسه معمول دارد از طرف دیگر حسابرس نیز با آگاهی از این نقاط ضعف و ایرادات و اشکالات حدود

معمولاً " حسابرسان علاوه بر گزارش حسابرسی گزارش دیگری به مدیریت موسسه مورد رسیدگی ارائه می‌نمایند که در آن نقاط ضعف سیستم های کنترل داخلی، سیستم های حسابداری، دستورالعمل های اداری و عملیاتی و نظایر آن را مورد بحث قرار داده پیشنهادهایی در خصوص رفع اینگونه اشکالات و ایرادات به مدیریت ارائه می‌نمایند. اگرچه ارائه چنین گزارشی به مدیریت حداقل در ایران - الزام قانونی نداشته و جزو وظایف حسابرس و یا بازرس قانونی قرار ندارد، ولیکن ارائه اینگونه گزارش ها که عموماً " آن را " گزارش مدیریت " می‌نامند تقریباً " سنت شده است.

دستورالعمل حسابرسی انجمن حسابداران خیره انگلستان (AUDITING GUIDE) (LINES) و وظیفه حسابرس در خصوص گزارش دهی نقاط ضعف سیستم حسابداری و کنترل های داخلی را چنین می‌گوید :

" لازم است که حسابرس در کوتاه ترین زمان ممکن ضعفهای چشم گیر کنترل های داخلی موسسه مورد رسیدگی را که در حین رسیدگی

رسیدگی خود را مشخص نموده و در اظهار نظر خود این نقائص و ایرادات را در نظر می‌گیرد.

همچنین گزارش حسابرس به مدیریت ابزار خوبی برای ارائه راهنمایی‌های سازنده در راستای بهبود کارایی سازمان حسابداری و مالی صاحب‌کار می‌باشد. گزارش‌های حسابرس به مدیریت را ناپیوستگی با وظائف ویژه‌ای که حسابرس در خصوص گزارش وضعیت کنترل‌های داخلی موسسه به‌اشخاص ثالث طبق قانون، مقررات تجاری یا قراردادهای خاص دارد اشتباه نمود.

هدف از این دستورالعمل هر آینه مشخص نمودن روش و طرز عمل حسابرس در تهیه و ارائه گزارش به مدیریت در خصوص مواردی است که طی انجام عملیات حسابرسی با آنها مواجه گردیده است. منظور و هدف از گزارش مدیریت

در گزارش مدیریت که نامهای مترادف دیگری نیز می‌تواند داشته‌باشد* ترجیحا "بایستی کتبا" به صاحبکار ارائه گردد. هر چند ممکن است مطالب و موارد ایراد را شفاها "طی نشستی با مسئولین موسسه مورد رسیدگی مورد بحث قرار داد. درپاره‌ای موارد می‌توان مطالب را ابتدا با صاحبکار به‌صورت شفاهی درمیان گذاشت و بعداً "ملاحظات مربوط و نتایج به‌دست آمده را همراه با اقداماتی که صاحبکار بایستی در مورد آنها انجام دهد جداگانه و به‌صورت کتبی اعلام نمود. اصول مطرح شده در این دستورالعمل بایستی علیرغم نحوه گزارش

دهی اشکالات و ایرادات به مدیریت در کلیه موارد اعمال گردند.

بایستی به‌خاطر داشت که وظیفه قانونی حسابرس، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی موسسه مورد رسیدگی می‌باشد. این مسئولیت با ارائه گزارش به مدیریت از بین نخواهد رفت. به‌عبارت دیگر گزارش مدیریت جایگزین وظیفه قانونی حسابرس نگردیده. بلکه وظیفه قانونی حسابرس را تکمیل می‌کند. اهداف اصلی گزارش مدیریت به شرح زیر می‌باشند:

الف) قادر نمودن حسابرس به ارائه نظرات و پیشنهادها پیش در مورد مدارک و سوابق حسابداری، کنترلها و سیستم‌هایی که مورد رسیدگی وی واقع شده است. ایرادات و اشکالاتی که در سیستم‌ها و کنترل‌های موسسه که مورد توجه حسابرس واقع شده‌اند و ممکن است منجر به اشتباهات با اهمیت و چشمگیری در آینده بشوند. بایستی منحصرآ "مشخص گردیده و همراه با پیشنهادات حسابرس در جهت مرتفع ساختن آنها به‌اطلاع مدیریت رسانده شود. ب) ارائه نظرات سازنده به مدیریت در خصوص سایر مسائل. حسابرس ممکن است به‌عنوان مثال امکانات و زمینه‌های مختلف صرفه‌جویی در هزینه‌ها و یا استفاده بهتر از منابع را به مدیریت یادآوری نماید.

ج) اعلام مسائل و اشکالاتی که ممکن است در حسابرسی سنوات آتی موسسه مورد رسیدگی تاثیر بگذارند و اقدام

(* گزارش مدیریت با عناوین دیگری نظیر "نامه مدیریت" یا "نامه کنترل‌های داخلی" نیز نامیده می‌شود.

جهت رفع آنها .

معمولا " در مواردیکه مسائل مهم و قابل توجهی برای عنوان نمودن وجود ندارد گزارش مدیریت ارائه نمی‌گردد . در چنین صورتی صرفا " از نظرعایت موازین و اخلاق حرفه‌ای ممکن است حسابرس طی نامه‌ای به صاحبکار اعلام دارد که گزارش خاصی در این مورد ارائه نمی‌گردد .

برنامه‌ریزی

گزارش مدیریت معمولا " محصول فرعی عملیات حسابرسی است و حسابرس بایستی در برنامه کار خود نیاز به ارائه چنین گزارشی را پیش‌بینی نماید .

علاوه بر اینکه در قرارداد حسابرسی (engagement letter) حسابرس بایستی این نکته را تذکر دهد که نقائص و ایرادات احتمالی سیستم‌های موسسه مورد رسیدگی را طی گزارشی به مدیریت ارائه خواهند نمود . همچنین لازم است این مطلب را نیز اضافه نماید که نسبت به مطالب و موارد دیگر نیز برحسب مورد اظهار نظر خواهد شد . در قرارداد حسابرسی بایستی در مورد ارائه یا دریافت گزارش مدیریت شرکت‌های تابعه و وابسته یا گروه شرکتها (در صورت وجود) پیش‌بینی‌های لازم به عمل آید . این نکته در بندهای بعدی این مقاله مورد بحث قرار می‌گیرد .

برای آنکه گزارش مدیریت تاثیر لازم را داشته باشد بایستی در اسرع وقت پس از اتمام عملیات حسابرسی تهیه و ارائه گردد . چنانچه عملیات حسابرسی در چند مرحله انجام می‌گردد غالبا " ضروری است که پس از اتمام عملیات حسابرسی ضمنی و همچنین پس از اتمام حسابرسی نهایی گزارشهای

جداگانه‌ای به مدیریت ارائه گردد . چنانچه روشها یا دستورالعملهای کاری خاصی وجود داشته باشند که بایستی قبل از پایان سال مالی مورد بررسی و اصلاح قرار گیرند ، لازم است حسابرس پس از اتمام حسابرسی ضمنی آنها را به اطلاع هیئت مدیره برساند اصولا " به محض آنکه ایرادات و یا اشکالات خاصی در تشکیلات حسابداری صاحبکار مورد توجه حسابرس قرار بگیرند یا نقائص و ضعفهایی در کار صاحبکار مشاهده می‌شود بایستی فوراً " سطوح بالای مدیریت موسسه مورد رسیدگی در جریان امر واقع و از موضوع مطلع گردند .

مندرجات گزارش مدیریت

عموما " زمانی که حسابرس در حین رسیدگی به موارد زیر برخورد می‌کند بایستی آنها را طی گزارشی به مدیریت اطلاع دهد .
الف) ضعف در ساختار سیستم‌های حسابداری و کنترل‌های داخلی .

ب) نقص و عدم کارآیی سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی و استفاده از آنها .

ج) روشها ، سیاستها و دستورالعمل‌های اشتباه و نامناسب حسابداری .

د) عدم رعایت مقررات ، اصول یا استانداردهای حسابداری و غیره .

حسابرس ممکن است طبق مقررات و قوانین جاریه وظائف مشخص دیگری در خصوص مندرجات و نحوه ارائه گزارش خود به مدیریت داشته باشد . در مواردی که حسابرس نسبت به صورتهای مالی موسسه مورد رسیدگی بایستی اظهار نظر مشروط بنماید گزارش مدیریت نمی‌تواند جایگزین گزارش مشروط حسابرس گردد علاوه بر موارد فوق

الذکر، حسابرس می‌تواند در خصوص امکانات بالقوه صرفه‌جویی در هزینه‌ها، بهبود کارآئی موسسه مورد رسیدگی یا مسائل دیگری که به بهبود فعالیت موسسه مورد رسیدگی کمک می‌نماید پیشنهادها و نظراتی طی گزارش خود به مدیریت ارائه نماید.

گزارش‌های ارائه شده به مدیریت بایستی منحصرًا " مفاهیم مطالب مطروحه و تاثیرات آنها را بیان نماید. با استفاده از موارد و مثالهاییکه حسابرس طی رسیدگی خود با آنها مواجه گردیده می‌توان مسئله را برای خواننده گزارش (مدیریت) توجیه نمود و باعث تفهیم بهتر مسائل و انجام اقدامات لازم در جهت حل و رفع آنها شد.

غالبًا لازم است حسابرس در جهت رفع اشکالات و ایرادات و نقائص و نواقص مطروحه شخصًا ارائه طریق بنماید. این مهم نبایستی به هیچ عنوان موجب تاخیر در ارائه گزارش به مدیریت گردد. بایستی توجه داشت که تعیین دقیق و مشخص اصلاحات مورد نیاز در سیستم‌های مورد استفاده و بررسی و مقایسه صرفه‌جویی‌های احتمالی با هزینه‌های آنها بخودی خود امری بسیار پیچیده و دشوار می‌تواند باشد که نهایتًا مسئولیت تصمیم‌گیری در مورد آن با مدیریت موسسه مورد رسیدگی خواهد بود.

در هر دوره مطالب و موارد عنوان شده در گزارش‌های مربوط به سنوات قبل بایستی مجدداً مد نظر قرار گرفته و بررسی شود. در مواردی که هیچگونه اقدام موثری جهت برطرف کردن نواقص مطروحه انجام نگردیده حسابرس بایستی مورد را پیگیری نموده و دقیقاً مشخص نماید به چه دلیل اقدام لازم صورت نگرفته است. چنانچه اینگونه موارد کماکان به نظر حسابرس از اهمیت

برخوردارند بایستی در گزارش دوره جاری مجدداً منعکس گردیده والا ممکن است این شبهه ایجاد گردد که حسابرس از نتایج به دست آمده رضایت داشته و اقدامات لازم انجام گردیده و موارد نقص و ایراد و اشکال رفع گردیده‌اند.

در مواردیکه عملیات حسابرسی داخلی نقائص و ایراداتی در سیستم کنترل داخلی موسسه مشخص نموده است حسابرس مستقل نیز بایستی جداگانه موضوع را بررسی نموده در صورت لزوم مجدداً جداگانه نقائص و ایرادات مربوط را به اطلاع مدیریت برساند بدیهی است طرح مجدد موضوع بستگی به اهمیت آن به نظر حسابرس خواهد داشت.

فرم و نحوه ارائه مطالب

گزارش مدیریت باید از هر نظر واضح و روشن، سازنده و حتی المقدور فشرده و کوتاه باشد. ارائه صحیح مطالب باعث خواهد گردید که خواننده گزارش اهمیت موارد مطروحه را بهتر درک نموده و اقدامات مقتضی در جهت رفع نواقص به عمل آورد.

لازم است موارد اشکال و ایراد بموقع مورد بحث واقع شده و ثبت گردند تا در آینده مشخص باشد که حسابرس وضعیت و موقعیت را بخوبی درک نموده و به موقع نظریات خود را به مدیریت ارائه نموده است بحث در مورد مسائل مطروحه بایستی در حضور اعضاء ذیربط و مسئولین موسسه مورد رسیدگی در سطح عملیاتی انجام پذیرد و نبایستی به صحبت با مقامات بالای سازمان مالی حسابداری صاحبکار محدود گردد، عنوان کردن مطالب با مسئولین مستقیم مربوطه باعث روشن شدن بهتر مسائل و انطباق دقیقتر آنها با واقعیت خواهد گردید.

همانطور که قبلاً نیز اشاره گردید حسابرس بایستی در گزارش خود این نکته را مورد تاکید قرار دهد که موارد مطروحه فقط آن بخش از ایرادات و اشکالاتی است که وی در جریان رسیدگی‌های خود با آنها برخورد کرده است و صورت تمامی ایرادات و اشکالات موجود و نحوه حک و اصلاح آنها نمی‌باشد.

مطالب مطروحه در گزارش مدیریت ممکن است همگی دارای اهمیت یکسانی نبوده و این امر باعث سردرگمی مدیریت در جهت شناسایی نکات با اهمیت گردد. حسابرس می‌تواند با طبقه‌بندی صحیح مطالب گزارش موارد اساسی‌تر را جهت استحضار سطوح بالاتر مدیریت عنوان کرده و سایر موارد آن از اهمیت کمتری برخوردار هستند به اطلاع سطوح پایین‌تر مدیریت و پرسنل ذیربط موسسه مورد رسیدگی برساند. بطریق اولی می‌توان با کسب موافقت مدیریت از قبل، گزارشهای جداگانه‌ای برای سطوح مختلف مدیریت مسائل کادر تصمیم‌گیری، کادر اجرایی و غیره تدوین و ارائه نمود.

در مواردی که افراد مختلفی از کادر مدیریت موسسه مورد رسیدگی مسئولیت‌داره قسمت‌ها شعبات یا عملیات جداگانه‌ای را در داخل موسسه دارا می‌باشند می‌توان گزارش را به بخشهای مختلفی تقسیم نمود بنحوی که در هر بخش مطالب مربوط به قسمت، شعبه یا عملیات به صورت جداگانه ارائه گردد.

به هنگام ارائه و ارسال گزارش، حسابرس بایستی نهایت سعی و اهتمام خود را به کارگیرد تا مندرجات گزارش به اطلاع مسئولین ذیربط موسسه تحت رسیدگی که قدرت اجرایی کافی جهت اعمال اصلاحات و تغییرات و انجام اقدامات مقتضی به منظور برطرف کردن

اشکالات و ایرادات مطروحه را دارند، برسد. معمولاً گزارش‌های مدیریت خطاب به هیئت مدیره موسسه مورد رسیدگی با ارکان مشابه آن تهیه می‌گردد و لو آنکه دریافت کننده نهائی گزارش و اقدام کننده را نهایتاً "هیئت مدیره بعداً" تعیین نماید. چنانچه موسسه مورد رسیدگی از قبل کمیته خاصی جهت رسیدگی به گزارش حسابرس تعیین نموده باشد، می‌توان گزارش مربوطه را خطاب به کمیته حسابرسی یا امثالهم خطاب نمود. اصولاً "بهبتر است موارد اشکال و ایرادات طی گزارش کتبی به صاحبکار ارائه گردد ولیکن ممکن است ماهیت و حجم موارد مطروحه و نظرات حسابرس به صورتی باشد که ارائه گزارش کتبی لازم به نظر نرسد و یا اصولاً نیازی به آن نباشد. در چنین مواردی می‌توان مطالب مربوطه را به صورت شفاهی با مدیریت موسسه مورد رسیدگی در میان گذاشت ولیکن لازم است موارد مطروحه در صورتجلسه‌ای که منعکس کننده مباحث و صحبت‌های انجام شده باشد منعکس گردیده و نهایتاً "نسخه‌ای از آن به هیئت مدیره موسسه مورد رسیدگی ارائه گردد تا موارد مطروحه منحصر" مشخص گردیده و سابقه امر در پرونده حسابرسی نیز منعکس گردد.

پاسخ مدیریت

حسابرس بایستی از مدیریت موسسه مورد رسیدگی بخواهد که نظرات و اقدامات و پاسخ خود را در مورد مطالب مطروحه در گزارش مدیریت اعلام نمایند. در گزارش لااقل بایستی حسابرس مشخصاً "تقاضای اعلام رسید دریافت گزارش را بنماید و در صورت لزوم تقاضا کند که گزارش در جلسه هیئت مدیره مطرح و مباحث مربوطه در صورت

جلسه هیئت مدیره منعکس گردد .

را از مدیریت شرکت تابعه اخذ و سپس موارد را به مدیریت شرکت مادر انشاء نماید .

در مواردی که شرکت های وابسته توسط چند حسابرس مختلف مورد حسابرسی واقع می گردند ، حسابرس شرکت مادر معمولاً تقاضای دریافت نسخی از گزارش مدیریت شرکت های وابسته را می نماید تا حتی المقدور از ایرادات و اشکالات سیستم کنترل داخلی شرکت وابسته و یا اصلاً ضعف های موجود در کار شرکت های تابعه و وابسته اطلاع حاصل نماید . این تقاضا معمولاً از طریق شرکت مادر به مدیریت شرکت های تابعه و وابسته داده می شود . در صورتی که چنین درخواستی توسط حسابرس شرکت تابعه و وابسته دریافت گردد بایستی ابتدا مجوز ارسال آنرا از مدیریت شرکت اخذ نماید و سپس اقدام به ارسال پاسخ (گزارش) بنماید . چنانچه لازم باشد حسابرس شرکت مادر اطلاعات دریافتی مربوط به شرکت های تابعه و وابسته را جهت اطلاع مدیریت شرکت مادر انشاء نماید بایستی ابتدا موافقت مدیریت شرکت وابسته مربوطه و حسابرس آنرا جلب نماید تا حتی المقدور سلب اطمینان نگردد . کلیه ترتیبات فوق بایستی در مرحله برنامه ریزی پیش بینی گردیده و در قرارداد حسابرسی مربوطه منعکس گردد .

گزارش مدیریت برای اشخاص ثالث

هرگونه گزارشی به مدیریت بایستی کاملاً محرمانه تلقی گردد . بنابراین حسابرس بایستی مندرجات گزارش مدیریت را برای اشخاص ثالث بدون اجازه قبلی صاحبکار افشاء نماید . در عمل حسابرس کنترلی نسبت به آنچه بعد از ارائه گزارش اتفاق می افتد ندارد . ممکن است مدیریت خود

در مواردی که مطالب بر حسب مورد قبلاً با مسئولین موسسه مورد رسیدگی عنوان شده لازم است حسابرس امکان انعکاس پاسخ ها و نظرات مسئولین امر را در گزارش خود در نظر گرفته در صورت لزوم به آنها عطف بنماید . در شرائطی که سطوح بالاتر مدیریت مایل است از چگونگی برخورد مسئولین امر و اقدامات آنها در جهت رفع اشکالات و ایرادات با اطلاع گردد این موضوع از اهمیت بیشتری برخوردار است . همچنین در شرائط و مواردی که به جای گزارش کتبی به مدیریت مطالب شفاهی با مسئولین مطرح می گردد و مورد بحث قرار می گیرد بهتر است پاسخ مسئولین مربوطه و نظرات مدیریت موسسه مورد رسیدگی و همچنین اقداماتی که در خصوص مرتفع ساختن آنها انجام خواهند داد نیز در صورت جلسه مربوطه منعکس گردد .

گروه شرکتها

مدیریت شرکت های مادر ممکن است تمایل به دریافت اطلاعاتی در خصوص شرکت های تابعه خود باشند که احتمالاً در گزارش های حسابرسان با مدیریت شرکت های تابعه و وابسته مورد رسیدگی ارائه می گردد . در مواردیکه حسابرس حساب های کلیه شرکت های تابعه و وابسته شرکت های مادر را در گروه شرکتها مورد رسیدگی قرار می دهد ممکن است بنا به درخواست مدیریت شرکت مادر حسابرس خلاصه ای از اهم مطالب ارائه شده در گزارش های مدیریت شرکت های تابعه را به صورت جداگانه تهیه و ارائه نماید . ولیکن از آنجا که گزارش های مدیریت تاحدی جنبه محرمانه دارند حسابرس بایستی بدو "ارائه گزارش مدیریت شرکت تابعه به شرکت مادر

نسخی از گزارش حسابرس به مدیریت را در اختیار اشخاص ثالث قرار دهد) مثلا "بانکها و امثالهم". بنابراین حسابرس بایستی نهایت سعی خود را در ارائه صحیح و کامل ایرادات و اشکالات بنماید. تا حتی المقدور از این نظر مورد بازخواست قرار نگیرد و متهم به قصور و غفلت (negligence) نگردد.

این مسئله معمولا در صورتی پیش می آید که حسابرس کار خود را با علم به مطالب زیر انجام می دهد:

الف) اشخاص ثالث روی مندرجات گزارش حسابرس حساب کرده و

ب) در نتیجه گزارش حسابرس خسارات مالی به شخص ثالث وارد شود.

حسابرس می تواند با اعلام مطالب زیر تا حد زیادی از مسئولیت خود کم کند:

۱- اینکه گزارش فقط برای اطلاع مدیریت و استفاده خصوصی مدیریت از آن تهیه گردیده است.

۲- اینکه گزارش بایستی بدون اطلاع حسابرس در اختیار اشخاص ثالث قرار گیرد.

۳- اینکه حسابرس هیچگونه مسئولیتی در قبال اشخاص ثالث نخواهد داشت.

سلب مسئولیت حسابرس از خود به

صورت فوق الزاما باعث تامین و حفظ حقوق وی (protection) نخواهد گردید علی الخصوص در مواردیکه حسابرس از قبل اطلاع دارد که گزارش وی در اختیار اشخاص ثالث گذاشته خواهد شد چرا که به عنوان مثال حسابرس می داند که قاعدتا "مسئولین بانک موسسه مورد رسیدگی به صورت ادواری گزارش های مدیریت را درخواست و مطالعه می نمایند. بنابراین لازم است از قبل حسابرس در مورد اینکه آیا گزارش وی به مدیریت نهایتا در اختیار اشخاص ثالث قرار خواهد گرفت یا خیر یا صاحبکار تبادل نظر بنماید.

در نهایت حسابرس بایستی صددرصد اطمینان حاصل نماید که نظرات عنوان شده توسط وی در گزارش مدیریت دقیق و منطبق با واقعیات است و باید موارد قضاوت شخصی خود را به وقت مورد تجدید نظر قرار دهد. بخصوص در مواردی که گزارش وی از افراد خاصی از سازمان مدیریت موسسه مورد رسیدگی انتقاد کرده که در صورت عدم قابلیت اثبات یا عدم تطبیق با واقعیت ممکن است متهم به افترا گردد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی

