



کمیته حسابرسی و مدیریت سود



توجهی که امروزه به گزارشگری مالی شرکت‌های سهامی عام معطوف می‌شود، قبلاً بندرت وجود داشته است. سرمایه‌گذاران و مقررات‌گذاران خواستار شفافیت و سخت‌گیری روزافزون نسبت به خطاها و سوء استفاده‌های حسابداری هستند. تشکیل کمیته حسابرسی در شرکت‌ها می‌تواند به بهبود گزارشگری مالی کمک کند.

اعضای کمیته حسابرسی باید بدانند که مدیریت برای تأمین انتظارات تحلیل‌گران، سرمایه‌گذاران یا حتی مدیران ارشد تحت فشار هستند. آنها همچنین باید آگاه باشند که مدیران ممکن است برای کمک به ساخت ارقام از فنون مدیریت سود استفاده کنند.

کمیته حسابرسی باید اطمینان دهد که مدیریت به نتایج بلندمدت توجه دارد و بی دلیل بر گزارش نتایج کوتاه مدت تمرکز نمی‌کند. علاوه بر آگاهی از این فشارها، کارهای دیگری نیز وجود دارد که کمیته حسابرسی می‌تواند برای کمینه‌سازی ریسک مدیریت سود نامناسب انجام دهد.

نوشته: مایکل میگر

ترجمه: دکتر علی رحمانی

استادیار حسابداری دانشگاه الزهراء (س)

اعضای کمیته حسابرسی باید بدانند که مدیریت برای تأمین انتظارات تحلیل‌گران، سرمایه‌گذاران یا حتی مدیران ارشد تحت فشار هستند. آنها همچنین باید آگاه باشند که مدیران ممکن است برای کمک به ساخت ارقام از فنون مدیریت سود استفاده کنند. کمیته حسابرسی باید اطمینان دهد که مدیریت به نتایج بلندمدت توجه دارد و بی دلیل بر گزارش نتایج کوتاه مدت تمرکز نمی‌کند.

مالی را نشان دهد.

روش‌های متعددی وجود دارد که کمک می‌کند یک شرکت به اهداف مالی خود برسد. گستردگی این روش‌ها از رویه‌های تجاری مناسب در یک طرف قضیه تا گزارشگری مالی متقلبانه در طرف دیگر قضیه است. گاهی اوقات وجه تمایز بین فنون حسابداری مختلف ممکن است یک مرز مبهم باشد. به هر حال، کمیته حسابرسی باید بکوشد تا روشن سازد بعضی از فنون حسابداری خاص در کدام سوی این مرز تشخیص وجود دارند. کمیته حسابرسی باید بعنوان بخشی از مسؤولیت نظارت گزارشگری مالی، بررسی کند که رویه‌های حسابداری خاص، برآوردها یا قضاوت‌های حسابداری، فعالیت‌های تجاری مناسبی برای بهبود نتایج مالی گزارش شده هستند و یا به ارائه نادرست نتایج مالی واقعی شرکت کمک می‌کنند.



مدیریت سود چیست؟

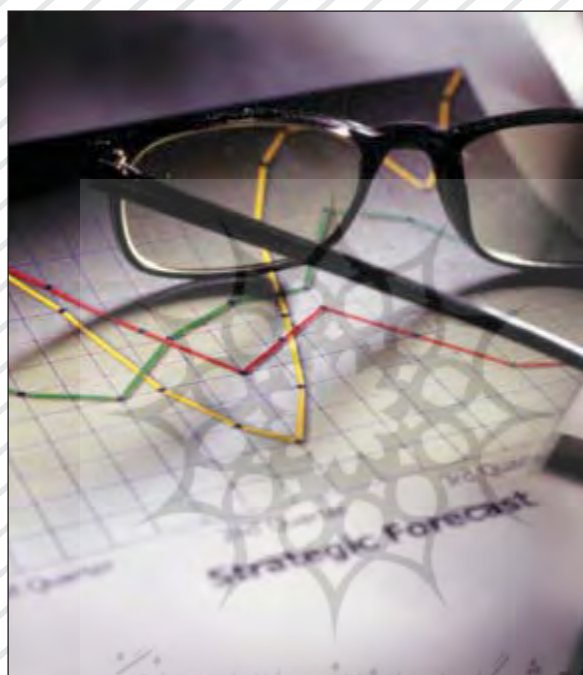
فنون مدیریت سود می‌تواند شامل انتخاب‌های حسابداری در دسترس طبق اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری یا تصمیم‌گیری‌های تجاری عملیاتی باشد. نمونه‌های رویه‌های تجاری برای بهبود نتایج مالی گزارش شده شامل تصمیم به تخفیف قیمت فروش یک رشته محصول برای رونق بخشیدن به فروش‌های نزدیک به پایان سال یا تصمیم به تعویق برنامه تعمیر و نگهداری طراحی شده به دوره‌های آتی است.

کمیته حسابرسی باید از چنین فعالیت‌هایی که نشانه سوگیری مدیریت است آگاه باشد، البته این فعالیت‌ها عموماً تصمیمات تجاری عادی هستند که برای ارتقای نتایج شرکت طراحی شده و نوعاً برای کمیته حسابرسی نباید دغدغه گزارشگری مالی

توجه عمومی به مدیریت سود بصورت جدی از ۱۹۹۸ یعنی زمان ارائه سخنرانی «آرتور لویت» رئیس کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC)، تحت عنوان «بازی ارقام» در مرکز قانون و تجارت دانشگاه نیویورک آغاز شد. از آن زمان به بعد، مدیریت سود به طور فزاینده‌ای مورد توجه مقررات‌گذاران و در بطن تعداد زیادی ارائه مجدد سود بوده است.

لویت، مدیریت سود را بعنوان رویه‌هایی تعریف نمود که «گزارشات سود نشان دهنده آمال و خواسته‌های مدیریت و نه عملکرد واقعی شرکت است.» اما این توصیف از مدیریت سود نمی‌تواند تفاوت بین سود مدیریت شده در جریان عادی فعالیت تجاری و سود مدیریت شده به نحو متقلبانه و برای فریفتن جامعه

فنون مدیریت سود می تواند شامل انتخاب های حسابداری در دسترس طبق اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری یا تصمیم گیری های تجاری عملیاتی باشد. نمونه های روبه های تجاری برای بهبود نتایج مالی گزارش شده شامل تصمیم به تخفیف قیمت فروش یک رشته محصول برای رونق بخشیدن به فروش های نزدیک به پایان سال یا تصمیم به تعویق برنامه تعمیر و نگهداری طراحی شده به دوره های آتی است.



باشد. به هر حال کمیته حسابرسی باید مراقب نشانه هایی که بیانگر تصمیمات حسابداری نامناسب به منظور مدیریت سود است، باشد.

دلایل انجام مدیریت سود

فشار برای اثر گذاری بر نتایج عملیاتی ممکن است ناشی از نیروهای خارج از شرکت، شرایط و برنامه های درون شرکت یا انگیزه های شخصی کسانی که در فرآیند گزارشگری مالی دخالت دارند باشد. بعضی از فشارها یا انگیزه هایی که کمیته های حسابرسی باید از آنها اطلاع داشته باشند عبارتند از:

- رسیدن به برآوردها و پیش بینی هایی که تحلیل گران در مورد سود ارائه می دهند.
- رسیدن به برآوردها و پیش بینی هایی که شرکت در مورد سود ارائه می دهد.
- افزایش قیمت سهام و در نتیجه افزایش ارزش پاداش های مبتنی بر سهام کارکنان.
- افزایش قیمت سهام قبل از عرضه سهم توسط شرکت.
- حصول اهداف جبران خدمات مبتنی بر عملکرد که منجر به حقوق، پاداش و پاداش های پرداختنی به صورت سهام می گردد.
- هموارسازی سود برای نشان دادن اینکه سودها به نرخ ثابت رو به افزایش هستند.
- ایجاد ذخایر قابل استفاده در دوره های آتی.
- احراز الزامات قرارداد بدهی.

فشار برای حصول اهداف مذکور چه به واسطه امنیت شغلی و چه به واسطه جبران خدمات، مسؤولیت سنگینی بر عهده مدیریت ارشد می گذارد. این وضعیت زمانی تشدید می شود که یک مدیر عامل قدرتمند و با نفوذ یا سهامدار عمده ای وجود داشته

باشد که زیردستان را به برآورده کردن اهداف تعیین شده اجبار و تهدید کند. اعضای کمیته حسابرسی باید درک کاملی از فعالیت تجاری شرکت و انتظارات داخلی و خارجی از سود داشته باشند تا بتوانند تشخیص دهند چه مواقعی شرایط ممکن است برای مدیران انگیزه اقدام به مدیریت سود را ایجاد کند.

روش های انجام مدیریت سود

روش های متعددی وجود دارد که می توان برای اثر گذاری بر ارقام سود از آن استفاده کرد. بسیاری از فرصت ها بواسطه تعداد زیادی از برآوردها و قضاوت هایی بوجود می آید که بخش لاینفک حسابداری هستند. بکارگیری بسیاری از استانداردهای حسابداری پیچیده مستلزم مقادیر



بیاید. در این صورت، غالباً درک و استفاده نادرست از مفهوم اهمیت وجود دارد.

راه حل

برای کاهش ریسک استفاده از فنون مدیریت سود نادرست توسط شرکت کارهای بسیاری می‌توان انجام داد.

نگرش مدیران ارشد

رده‌های بالاتر در هر سازمان باید از مدیریت بخواهد که توجه خود را بر گزارشگری مالی کیفی و عملکرد مالی بلند مدت معطوف سازند. کمیته حسابرسی باید بصورت دوره‌ای نگرش مدیران ارشد را مورد ارزیابی قرار دهد و بررسی کند که آیا آن نگرش بر فرهنگ سازمانی مؤثر است یا خیر. در این روش کمیته حسابرسی می‌تواند به کاهش فشار بر مدیریت برای انجام مدیریت نامناسب سود کمک کند. باید در نظر گرفت که آیا مدیریت توجه بلند مدت دارد و یا اینکه دل‌مشغولی وی مدیریت نتایج کوتاه مدت است.

کمیته حسابرسی می‌تواند نگرش مدیران ارشد را از طریق جلسات دوره‌ای با آنان و در مذاکرات با حسابرسان داخلی و مستقل ارزیابی کند. علاوه بر این، تشکیل جلساتی با سایر مدیران و پرسنل شرکت می‌تواند در ارزیابی عدم تحریف گزارشگری مالی کیفی مفید باشد.

جبران خدمات مدیران اجرایی

کمیته حسابرسی باید طرح‌های جبران خدمات مدیران موظف (و شاید غیر موظف) را بررسی و از آن آگاهی یابد. همچنین باید آن دسته از عوامل طرح پرداخت را که مبتنی بر حصول اهداف مالی است، از جمله پاداش نقدی و پاداش بصورت سهام، بشناسد. این اهداف بیانگر فشار بالقوه بر مدیر ارشد اجرایی برای انجام مدیریت سود است. توصیه مفید این است که کمیته‌های حسابرسی و جبران خدمات دارای دست کم یک عضو مشترک باشند.

فشارها همچنین گاهی اوقات می‌تواند منجر به انجام گزارشگری مالی جانبدارانه، جسورانه و گاهی نامناسب گردد. این مشکل زمانی حادتر می‌شود که اهداف، مبتنی بر پیامدهای کوتاه مدت باشد تا نتایج بلند مدت.

به علاوه، کمیته حسابرسی باید به وضعیت حق



قابل ملاحظه‌ای از قضاوت است.

این گونه رویه‌های نامناسب مدیریت سود ممکن است در زمینه‌های حسابداری زیر بوجود آید:

• شناخت درآمد - شناخت درآمد فروش قبل از انتقال مخاطرات مالکیت یا قبل از ارائه تمام خدمات مربوطه و یا در زمانیکه مشتری هنوز اختیار توقف، لغو یا تعلیق فروش را دارد.

• انتقال هزینه به دوره‌های آتی - به حساب دارایی منظور کردن یا انتقال به آینده هزینه‌هایی که باید بعنوان مخارج دوره محسوب شود.

• اهمیت - ثبت عمدی اطلاعات حسابداری که منطبق با اصول کلی پذیرفته شده حسابداری نیستند.

• برآوردها - تغییر برآوردها بمنظور ساخت ارقام روش دیگری برای مدیریت سود است. تغییر در برآوردها در صورتی بطور کامل قابل قبول است که واقعیت‌های اقتصادی پشتوانه آن باشد. با این حال ممکن است برآوردها زمانی تغییر یابد که مبانی اقتصادی فعالیت تجاری از این تغییر پشتیبانی نکنند.

مدیریت ممکن است مدیریت نامناسب سود را با قصد قبلی شروع نکنند. رویه‌های مدیریت سود اغلب به تدریج و در مبالغ ناچیز انجام می‌شود. سرانجام، ممکن است بین عملکرد تجاری مناسب برای بهبود نتایج مالی و مدیریت سود متقلبانه تداخل پیش

مواقعی که کژنمایی‌ها یکدیگر را خنثی می‌کنند، هر ارائه نادرست و اهمیت آن باید هم بصورت جداگانه و هم در مجموع در نظر گرفته شوند. بررسی دقیق تعدیلات حسابرسی ثبت نشده و کسب اطلاعات از مدیریت در مورد چگونگی بوجود آمدن این اقلام از اهمیت خاصی برخوردار است.

برخورد با مدیریت سود

لازم است کمیته حسابرسی به منظور ایفای مسئولیت‌های نظارتی خود نسبت به گزارشگری مالی دارای درک صحیح از انواع فرصت‌های موجود برای مدیریت سود باشد. این امر مستلزم شناخت تفاوت‌های بین مدیریت سود در روال عادی فعالیت تجاری و مدیریت سود متقلبانه در تلاش برای فریفتن جامعه مالی است.

هم در درون و هم در بیرون شرکت، انگیزه‌ها و فشارهایی برای انجام فعالیت‌های نامناسب مدیریت سود وجود دارد. گرچه تعداد معدودی از سطوح کلی ریسک و فنون خاص برای استفاده وجود دارد، ولی هیچ چک‌لیست رسیدگی استاندارد وجود ندارد که بتوان برای بررسی عدم استفاده از روش‌های نامناسب مدیریت سود از آن استفاده نمود. کمیته حسابرسی باید در مورد امکان مدیریت سود هوشیار و نسبت به نشانه‌هایی که وقوع آن را اخطار می‌دهند آگاه باشد. باید به خاطر داشت که الگوی سود بندرت هموار است و گزارشگری مالی نباید آن واقعیت را کتمان کند.

پانوشت:

مایکل میگر مسؤول فعالیت‌های انستیتوی کمیته حسابرسی در KPMG کانادا است و در تورنتو زندگی می‌کند.

نظرات و عقاید مربوط به نویسنده است و ضرورتاً بیانگر نظرات و عقاید KPMG کانادا نیست. تمامی اطلاعات ارائه شده ماهیت کلی دارد و شرایط هیچ شخصیت حقیقی و حقوقی خاصی را مخاطب قرار نمی‌دهد.

منبع:

Meagher, Michael, (June 2006), A Canadian Perspective: Confronting Earning Management, KPMG's Audit Committee Institute.

اختیار خرید سهام از پیش منتشر شده، هم استحقاق یافته (شرایط لازم برای استفاده تأمین شده است) و هم استحقاق نیافته، رسیدگی کند، چرا که ممکن است فشار برای افزایش قیمت سهام به منظور افزایش ارزش این حق اختیارها برای کارکنان و مدیریت وجود داشته باشد.

روند برآوردها

کمیته حسابرسی باید درک کاملی از رویه‌ها و برآوردهای اساسی حسابداری شرکت داشته باشد. کمیته حسابرسی باید در مورد فرآیند برآوردهای با اهمیت مورد استفاده و داده‌ها و مفروضات اصلی نهفته در این برآوردها، بویژه مواردی که بسیار قضاوتی هستند، مذاکرات منظم و عمیقی با مدیریت داشته باشد.

برآوردهایی که از طریق مدل‌های کمی انجام می‌شود ممکن است مستلزم بررسی خاص باشد. کمیته حسابرسی باید از فرآیند مدیریت آگاهی داشته باشد تا بتواند به کسب اطمینان از صحت و اعتبار این مدل‌ها کمک کند و مطمئن شود که فرآیند مدیریت، مستحکم و مبتنی بر مفروضات واقع‌بینانه است که مرتباً به روز می‌شود.

کیفیت فرآیندها و سیستم‌ها و قابلیت اتکای داده‌هایی که مبنای برآوردهای مدیریت بوده‌اند، باید به چالش کشیده شود. دست کم هر سال کمیته حسابرسی باید از مدیریت، تحلیلی گذشته نگر درباره چگونگی مقایسه برآوردهای تاریخی با نتایج واقعی دریافت کند. چنین تحلیلی، روشی از ارزیابی روندها یا سوگیری در قضاوت‌ها و برآوردهای مدیریت در اختیار کمیته حسابرسی قرار می‌دهد و میتواند زمینه‌هایی را که در آن ذخایر بطور نامناسب ایجاد یا برداشت می‌شوند، نشان دهد.

اهمیت

مفهوم اهمیت نقشی اساسی در فرآیند گزارشگری مالی ایفا می‌کند. مدیریت و یا مقررات گذاران اوراق بهادار عموماً برای گزارشگری نتایج مالی موعود تعیین می‌کنند. گزارشات غلط ناچیز و بی‌اهمیت بارها ممکن است تشخیص داده شود، ولی اصلاح این اقلام به دلیل رعایت تاریخ‌های مقرر گزارشگری، شاید ممکن نباشد. با این حال، اشتباهات و گزارشات نادرست عمدی از سوی مدیریت هر چند بی‌اهمیت، نباید مورد قبول کمیته حسابرسی قرار گیرد. در



روش‌های متعددی وجود دارد که می‌توان برای اثر گذاری بر ارقام سود از آن استفاده کرد. بسیاری از فرصت‌ها بواسطه تعداد زیادی از برآوردها و قضاوت‌هایی بوجود می‌آید که بخش لاینفک حسابداری هستند.

بکارگیری بسیاری از استانداردهای حسابداری پیچیده مستلزم مقادیر قابل ملاحظه‌ای از قضاوت است.