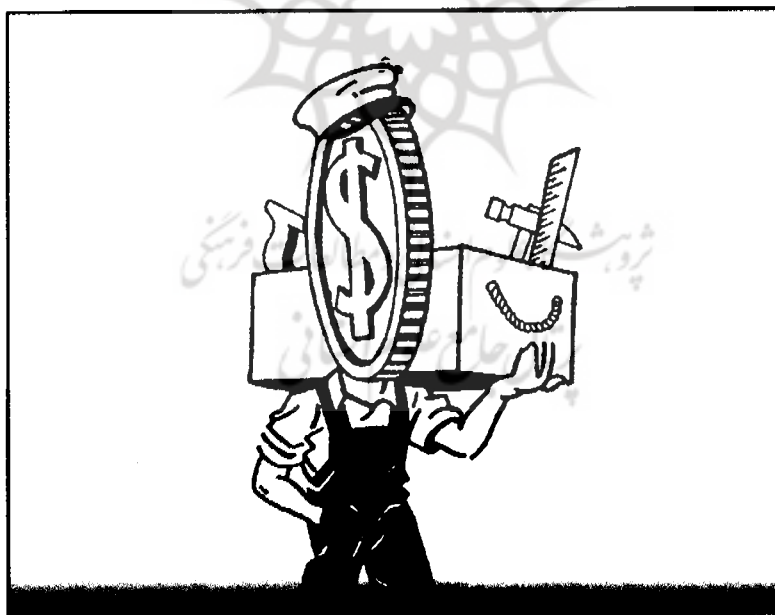


نقش حسابرس داخلی در اجرای سیستم بهایابی صحیح در سازمان

دکتر رضوان حجازی
 عضو هیات علمی دانشگاه الزهراء
 نازنین بشیری منش
 دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه الزهراء



مقدمه

حسابرسان داخلی، بررسیدگی، پی‌جویی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی و کارایی وظایف محول به هر یک از بخش‌های واحد تجاری باید قابلیت اتکا، کامل و جامع بودن اطلاعات عملیاتی و مالی و

شده محصول ضعیف عمل می‌کنند، چون برای تسهیم هزینه‌های سربار از مبنای اختیاری مثل ساعات کار مستقیم استفاده و روابط علی و معلولی بین ساعات کار مستقیم به کار رفته و هزینه‌های سربار را نادیده می‌گیرند.

عدم وجود

اطلاعات درست در مورد بهای تمام شده واقعی محصول، منجر به اتخاذ تصمیمات نادرست و نابه‌هنگام مدیران مانند، حذف خطوط تولیدی سودآورتر و نگهداشتن خطوط تولیدی با سودآوری کمتر می‌شود. که نتیجه آن کاهش سود واحد تجاری و تحقق

بین‌الملل، واحدهای تجاری به طراحی مجدد سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت^۳ پرداخته‌اند، زیرا معتقدند که سیستم‌های سنتی نمی‌تواند جوابگوی نیازهای مدیریتی کنونی باشد. سیستم‌های هزینه‌یابی سنتی برای تخصیص هزینه‌ها و تعیین بهای تمام

استفاده از منابع از لحاظ کارایی و صرفه اقتصادی را ارزشیابی کنند. (IIA, 1978) امروزه با پیشرفت‌هایی در فناوری تولید همچون تولید یکپارچه رایانه‌ای^۱، سیستم‌های تولید انعطاف‌پذیر^۲، بالا رفتن سطح کیفیت محصول و انتظار مشتری و تشدید رقابت در سطح

نیافتن اهداف کوتاه مدت و بلندمدت و خارج شدن از صحنه رقابت است.

آنچه مسلم است موفقیت و تداوم فعالیت در محیط رقابتی جدید، مستلزم استفاده از روش‌های نوینی است که واحدهای سازمانی را در فضای رقابتی در رده‌های بالا قرار دهد. یکی از مهم‌ترین ابزارهای رقابتی، تعیین بهای تمام شده صحیح واقعی است. بهای تمام شده در تصمیمات قیمت‌گذاری فروش، تعیین سود و زیان، کنترل و کاهش هزینه و بسیاری از موارد دیگر موثر است. هر چند ممکن است هیچ سیستم هزینه‌یابی نتواند بهای تمام شده را به طور کاملاً دقیق و صحیح محاسبه کند ولی در بین سیستم‌های هزینه‌یابی، سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت^۴ اطلاعات صحیح‌تری را ارائه می‌دهد زیرا روشی است که در آن هزینه‌ها بر مبنای فعالیت‌ها، از مخزن هزینه به محصولات مختلف تخصیص داده می‌شود. این سیستم هزینه‌یابی می‌تواند مدیریت را در تصمیم‌گیری برای تعیین ترکیب بهینه محصولات و قیمت‌گذاری بر مبنای بهای تمام شده واقعی کمک کند.

طبق گفته لارنس سایر یکی از وظایف حسابرس داخلی، کسب اطلاع و درک دقیق از روش‌های جدید حسابداری است. (Saweyer, 1983) حسابرس داخلی با شناخت از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌تواند مدیر را در استقرار یک سیستم هزینه‌یابی یکپارچه دارای اطلاعاتی با کیفیت عالی برای هر سه دسته از اهداف گزارشگری بیرونی، تصمیم‌گیری و

کنترل عملیات یاری رساند. (Kaplan, 1990) به کارگیری سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌تواند کارایی و اثربخشی فرایند حسابرسی داخلی را افزایش دهد. با توجه به اینکه طبق استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی، حسابرس داخلی باید کارایی و صرفه اقتصادی منابع به کار رفته را ارزیابی کنند. سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به حسابرسان داخلی کمک می‌کند تا بتوانند امکانات و تسهیلات موجود و فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده واحد را شناسایی کنند. اما قبل از آن، حسابرس داخلی باید با مبانی و اصول سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت آشنایی کامل داشته باشد تا به وسیله آن بتواند فرایند حسابرسی آن را بهبود بخشد. (Tanju, 1991) در این مقاله، نقش حسابرسان داخلی در پذیرش و اجرای فنون هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در واحد تجاری و چگونگی به کارگیری هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای ارزیابی کار حسابرس داخلی از جانب مدیر مورد بررسی قرار می‌گیرد.

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت یک روش هزینه‌یابی دو مرحله‌ای است. مرحله اول، بعد از ثبت فعالیت‌ها، هزینه‌های مرتبط با آنها را در مخزن هزینه جمع‌آوری می‌کنند و در مرحله دوم، بر اساس مصرف محصول از فعالیت هزینه سر بار به آن تخصیص می‌یابد. (Rommano, 1998)

سه گام کلیدی در طراحی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به شرح زیر است:

۱. شناسایی فعالیت‌هایی که منابع را مصرف می‌کنند و تخصیص هزینه‌ها به آن فعالیت‌ها. به طور کلی فعالیت فرایند یا روشی است مانند دریافت سفارش از مشتریان، جابه‌جایی مواد و قطعات شناسایی جریان تولید که موجب انجام کار می‌شود.

۲. محاسبه نرخ هزینه برای هر واحد محرک هزینه. محرک هزینه عاملی است که پدید آورنده هزینه یک فعالیت است. به عنوان نمونه برای فعالیت خرید مواد اولیه، تعداد سفارش خرید، محرک هزینه است. برای هر فعالیت، تنها یک محرک هزینه در نظر گرفته می‌شود.

۳. تخصیص هزینه‌ها به محصولات به وسیله ضرب نرخ محرک هزینه در حجم محرک هزینه‌ای که توسط محصول مصرف شده است. هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به وضوح هزینه‌های انجام فعالیت‌های تولید کالا یا ارائه خدمات را شناسایی و اندازه‌گیری می‌کند. (افخمی، ۷۵) علاوه بر این با استفاده از این سیستم هزینه‌یابی فعالیت‌های دارای ارزش افزوده از فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده تفکیک می‌گردد. این گونه فعالیت‌ها ارزشی به محصولات و خدمات نمی‌افزایند و صرفاً باعث اتلاف منابع و ضایعات می‌شوند. سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به مدیریت کمک می‌کند تا با شناسایی این فعالیت‌ها، اقدام به حذف یا اصلاح آنها کند بدون آنکه تأثیری در ارزش محصولات یا خدمات در بازار بگذارد و یا در کیفیت آن تغییری ایجاد کند. این موضوع باعث می‌شود فعالیت‌ها به خوبی کنترل شوند و هزینه‌ها کاهش

یابند. (نظری، ۷۴) در نتیجه محصولات به دست آمده در بازار قابلیت رقابت بیشتری خواهند داشت و سطح سودآوری شرکت افزایش می یابد.

نقش حسابرِس داخلی در اجرای سیستم

در ابتدا لازم است حسابرِس داخلی، درک منطقی و جامعی از اصول و مبانی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت به دست آورد و در مرحله بعد، این فن را برای افزایش کارایی و اثربخشی فرایند حسابرِس به کار برد. این مرحله با توجه به اینکه آیا سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت قبلاً در واحد تجاری به کار رفته یا خیر، می تواند به روش های مختلفی اجرا شود. در شرکت هایی که هنوز متوجه اهمیت و فواید سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت نشده اند، حسابرِس داخلی باید نقش مشاور مدیر را بازی کند و می تواند مسئولیت اجرای پروژه به کارگیری سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت را به منظور اثبات منافع و مخارج و مزایا اجرای این سیستم تقبل کند. حسابرِس داخلی با داشتن اطلاعات از تمام قسمت های مختلف سازمان، بازوی قوی در تیم طراحی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت محسوب می شود. تیم طراح با همکاری حسابرِس داخلی می تواند فعالیت های واحد تجاری را شناسایی و فعالیت های دارای ارزش افزوده را از فعالیت های فاقد ارزش افزوده تفکیک کند. زیرا حسابرِس داخلی با شناخت از فعالیت هایی که بدون هیچ ضرورتی تکرار می شوند یا فعالیت هایی که به

دلیل منقطع بودن از هم، مشکلاتی را ایجاد کردند، نقش ارزشمندی را در طراحی بهینه این سیستم ایفا می کند.

بعد از این مرحله، لازم است فعالیت های فاقد ارزش افزوده حذف شوند زیرا منجر به اتلاف منابع و عدم کارایی و اثربخشی می شوند و فعالیت های دارای ارزش افزوده برای تداوم بهینه شوند. برای نمونه، در صورتی که کارمندی مشغول انجام فعالیت فاقد ارزش افزوده باشد، حسابرِس داخلی باید توصیه کند که فعالیت این کارمند متوقف شده یا فعالیت دارای ارزش افزوده به وی محول گردد. هم چنین او می تواند پیشنهاد کند به کارکنان واحد تجاری آموزش های لازم داده شوند تا شرایط کاری مناسب و متعادل در بخش های مختلف حاکم گردد.

در صورت قابل حذف نبودن فعالیت فاقد ارزش افزوده، حسابرِس داخلی باید توصیه کند که این فعالیت ها را به عنوان معیار با اهمیت کنترل عملیاتی در نظر بگیرند و حسابرِس داخلی می تواند در تعیین استانداردهایی برای شناسایی علائم و نشانه های اتلاف منابع و ضایعات این فعالیت ها مانند تعیین زمان پاسخگویی به درخواست مشتری، سطوح موجودی کالا و زمان چرخه تولید نقش به سزایی داشته باشد. این فرایند به شرکت کمک می کند تا به کیفیت و انعطاف پذیری بیشتری در تولید و کاهش هم زمان هزینه دست یابد و این منجر به تحقق اهداف حسابرِس عملیاتی یعنی ارزیابی دقیق اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات می گردد.

در شرکت های دارای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، سیستم می تواند حسابرِس داخلی را تقویت کند. حسابرِس داخلی با مطالعه نمودارهای موجود از فعالیت های بخش، با واحد مورد حسابرِس آشنایی کامل پیدا می کند و با توجه به اینکه سیستم، استاندارد هر فعالیت را معین کرده است کار حسابرِس عملیاتی آسانتر صورت می گیرد. در اینجا حسابرِس داخلی لازم است اسناد و مدارک موجود درباره نحوه تعیین استاندارد عملکرد هر فعالیت را به دقت مورد ارزیابی قرار دهد تا مطمئن شود این استانداردها بر مبنای شیوه صحیحی تعیین شده اند و نیازی به تغییر یا تعدیل ندارند. آنگاه انحراف از استانداردها را ارزیابی کنند و تحلیل آنها را مبنای کار خود قرار دهند. در این نوع از شرکت ها نیز با استفاده از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت و ردیابی نشانه های اتلاف منابع ارزیابی کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات تقویت می شود. (Tonju, 1991) علاوه بر منافع و مزایای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت برای تعیین صحیح بهای تمام محصول و کمک در امر تصمیم گیری مدیر، این سیستم می تواند مدیر را در ارزیابی کارایی فرایند حسابرِس داخلی و همین طور حسابرِس داخلی در تسهیل و بهبود فرایند حسابرِس یاری رساند. برای حصول به این امر مدیریت می تواند برای تخصیص هزینه حسابرِس داخلی نیز از فن هزینه یابی بر مبنای فعالیت استفاده کند. (Haskin, 1999) یعنی تمام هزینه های حسابرِس داخلی در مرکز هزینه

منابع و مآخذ

- ۱- افخمی سعید. "هزینه‌یابی براساس فعالیت‌ها" انجمن حسابداران خیره ایران، مجله حسابدار ۱۱۸، اسفند ۷۵.
- ۲- نظری رضا. "هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت" انجمن حسابداران خیره ایران، مجله حسابدار ۱۱۲، اسفند ۷۴.
- 3- Haskin Daniel L. "Using ABC to Allocate Audit costs" **Internal Auditor**. Dec 1999.
- 4- Kaplan Robert "the four stage model of cost systems design" **Management Accounting**. February 1990.
- 5- Romano Partrick L. "Activity Accounting" **Management Accounting**, May 1988.
- 6- Sawyer Lawrence B. "Elements of Management-Oriented Auditing" 1983.
- 7- Standards for the professional practice of Internal Aditing (Altomante Springs, FL: The Institute of Internal Aditors) 1978. Section 300.
- 8- Tanju Dborah W., and Medhat Helmi "ABCs for internal auditors" **Internal Auditor**. Dec 1991.

تسلیت

سرکارخانم حمیرا گلیان و جناب آقای غلامرضا یارانی عضو محترم بدین وسیله مصیبت وارده را به شما تسلیت گفته و از خداوند متعال برای آن مرحوم طلب رحمت و برای بازماندگانش صبر جزیل مسئلت می‌نمائیم.

انجمن حسابداران خیره ایران

نشان‌دهنده عدم کارایی حسابرس داخلی خواهد بود.

همان‌طور که مشاهده می‌کنید، تخصیص هزینه‌های حسابرسی داخلی براساس هزینه‌یابی فعالیت، مانع از اتلاف منابع و همین‌طور تسهیل فرایند حسابرسی داخلی می‌شود زیرا مدیر بخش می‌خواهد هزینه‌های تخصیص یافته از بابت حسابرسی داخلی را در حداقل نگهدارد در نتیجه تمام توانش را برای تسهیل این فرایند انجام خواهد داد و این منجر به افزایش کارایی و اثربخشی فرایند حسابرسی داخلی خواهد شد.

نتیجه‌گیری

حسابرسان داخلی دائماً باید به آگاهی خود نسبت به فنون جدید حسابداری بیفزایند تا بتوانند با استفاده از این فنون، عملکرد حرفه‌ای خود را بهبود بخشند. به‌کارگیری سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، منافع ارزشمندی با توجه به تقویت کردن قدرت تصمیم‌گیری مدیران و فرایند حسابرسی داخلی برای سازمان به ارمغان می‌آورد. سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به مدیران و حسابرسان داخلی کمک می‌کند تا ارزیابی صحیحی در این مورد صورت گیرد که شرکت فعالیت‌های درست را انجام می‌دهد و فعالیت‌های درست را به نحو صحیحی اجرا می‌کند.

پی‌نوشت‌ها

- 1- Computerize Integerated Manufacturing (CIM)
- 2- Flexibility Manufacturing System (FMS)
- 3- Management Information System (MIS)
- 4- Activity Based Costing (ABC)

فعالیت حسابرسی داخلی جمع‌گردد و برحسب ساعات حسابرسی داخلی مصرف شده توسط هر بخش تخصیص یابد.

همان‌طور که گفته شد با استفاده از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، فعالیت‌های موجب اتلاف منابع شناسایی شده در جهت رفع آنها اقدام می‌شود. در حسابرسی داخلی، برای مثال، اگر برنامه حسابرسی داخلی انبار مواد، شامل آزمون نمونه‌های انتخابی از موجودی کالای انبار و آزمون جهت سیستم کنترل داخلی انبار طبق استانداردها دارای زمان بودجه‌بندی شده ۸۰ ساعت باشد ولی گزارش حسابرسی نهایتاً بعد از ۱۴۷ ساعت کار واقعی به مدیر انبار ارائه می‌شود. این انحراف از استاندارد چه معنایی به غیر از اتلاف منابع از طرف شرکت‌کنندگان در فرایند حسابرسی خواه حسابرس داخلی یا مدیران بخش خواهد داشت. ممکن است بازتاب این حسابرسی برای مدیر انبار رضایت‌بخش باشد ولی برای تیم حسابرسی داخلی با توجه به میزان وقت تلف شده، رضایت‌بخش نیست.

در صورتی که هزینه حسابرسی داخلی بر مبنای سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به مدیران بخش‌ها تخصیص یابد، مدیر باید هرگونه انحراف از استاندارد هزینه حسابرسی را پاسخگو باشد. آیا مدارک و اسناد لازم برای حسابرس را در موعد تهیه نکرده است؟ آیا ضعف عملکردی وی منجر به تاخیر فرایند حسابرسی شده است؟ اگر مدیر بتواند شواهد و مدارک لازم مبنی بر همکاری کامل خود را با حسابرس داخلی ارائه دهد، این انحراف