



حسابرسی و حق الزحمه خدمات حسابرسی

الهام رسولی کوچکسرائی

ElhamRasouli.acc@gmail.com

چکیده حسابرسی :

حسابرسی محصول فرآیند سرمایه داری است و رشد و توسعه خود را در پیشرفت و توسعه نظام سرمایه داری می داند. هرچقدر نظام سرمایه داری پیچیده تر باشد، حیطه خدمات حسابرسی گسترده تر شده به طوری که با بررسی اجمالی خدمات ارائه شده توسط موسسات بزرگ حسابرسی، بیش از ۵۰ مورد خدمت توسط حسابرسان جهانی ارائه می شود که در ایران به تبع اقتصاد توسعه نیافته، خدمات حسابرسی حداکثر در خدمات حسابرسی مالی، مالیاتی و عملیاتی خلاصه می شود.

کلید واژه: حسابرسی، خدمات حسابرسی، حسابرسی مالی، حسابرسی عملیاتی



مقدمه:

در ادبیات علم اقتصاد، زمانی که کیفیت قابل تشخیص نبود، قیمت اغلب به عنوان معیاری برای کیفیت مورد استفاده واقع می شد. این موضوع در ادبیات حق الزحمه خدمات حسابرسی به عنوان معیاری برای کیفیت حسابرسی ارائه می شود. به طوری که رقابتی بودن بازار خدمات حسابرسی و ریسک اینکه حسابرسان می توانند خدمات حسابرسی خود را در سطح بالایی قیمت گذاری کنند، به یک نگرانی برای نهادهای نظارتی و همچنین محققان و پژوهشگران امریکای از دهه ۱۹۷۰ میلادی تبدیل شده است. حسابرسان جهت قیمت گذاری خدمات حسابرسی خود از عوامل گوناگونی استفاده می کنند و تحقیقات زیادی نیز در رابطه با شناسایی و ارزیابی این عوامل انجام شده است. نحوه تعیین حق الزحمه حسابرسی، هم برای حسابرسان و هم برای صاحبکاران آن ها و هم اشخاصی که سیاست گذاری قانون مندی را دنبال می کنند، اهمیت دارد. برای همین مدیران و کمیته های حسابرسی، هنگام مدیریت حق الزحمه های حسابرسی، برای حسابرسان، هنگام بررسی ریسک ها و فرصت های مرتبط با تغییرات در عوامل تعیین کننده حق الزحمه های حسابرسی و برای قانون گذاری در تعامل با رقابت پذیری بازار خدمات حسابرسی مفید است.

تعریف حسابرسی:

حسابرسی فرآیندی منسجم و با قاعده است که طی آن افراد با صلاحیت و مستقل با گردآوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد، پشتوانه انواع ادعاهای مربوط به فعالیت ها و وقایع اقتصادی، نسبت به میزان مطابقت ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده نظر حرفه ای ارائه می کنند.

فرآیند منسجم و با قاعده:

فرآیند منسجم و با قاعده دلالت بر آن دارد که فعالیت حسابرسی بر اساس یک برنامه ریزی موثر و مناسب صورت می گیرد، که بر مبنای آن مجموعه ای از شواهد گردآوری و ارزیابی می شود. بر خلاف حسابداری که اغلب مبتنی بر روش های از پیش تعیین شده است، فرآیند حسابرسی بر مبنای روش شناسی علمی است. در روش شناسی علمی حسابرسی، حسابرس همانند یک محقق با شناخت مسئله سروکار دارد.

افراد با صلاحیت و مستقل:

حسابرس باید صلاحیت فنی و حرفه ای لازم را داشته باشد، یعنی بداند که چه شواهدی را گردآوری کند، چگونه آن را گردآوری نماید، و برای رسیدن به نتایج، چگونگی آن را ارزیابی کند. حسابرس باید با معیارهای حسابرسی در ارزیابی شواهد آشنایی کامل داشته باشد. علاوه بر آن، یکی از شرایط بالقوه، بروز انحراف در صورتهای مالی انگیزه نادرست ارائه دهندگان اطلاعات (مدیریت) است.

گردآوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد:



گردآوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد، شالوده حسابرسی است. عبارت بی طرفانه به معنای ارزیابی مستقل، آزاد و پرهیز از هرگونه جانبداری و یا تعصب نسبت به تامین منافع گروه خاصی است. تمام حسابرسی ها بر محور گردآوری و شواهد متمرکز است. موضوع مورد رسیدگی از یک سری ادعاهای مربوط به فعالیت ها و وقایع اقتصادی تشکیل شده است. این ادعاها که به صورت تصریحی یا تلویحی اظهار می شود، اطلاعات اقتصادی نامیده می شود.

انواع حسابرسی :

۱) حسابرسی صورتهای مالی:

مفهوم حسابرسی صورتهای مالی به مطابقت صورتهای مالی با مجموعه ای از استانداردها (استانداردهای حسابرسی) دلالت دارد. حسابرسی صورتهای مالی شامل حسابرسی ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت گردش وجوه نقد و صورت سود و زیان جامع است.

خصوصیات حسابرسی صورتهای مالی:

- الف) حسابرسان نسبت به واحد تجاری استقلال دارند.
- ب) مبنای اظهار نظر حسابرس، رسیدگی های نمونه ای و آزمایشی است.
- ج) اظهار نظر حسابرس در مورد کلیت صورتهای مالی است نه در مورد عنصر خاصی از صورتهای مالی.
- د) گزارش حسابرسی برای اشخاص و گروه های مختلفی صادر می شود.

۲) حسابرسی رعایت:

به بررسی میزان پایبندی واحدهای تجاری ، به مجموعه ای از استانداردها یا مقررات وضع شده از طرف مقامات مجاز، مندرجات قراردادهای، مقررات قانونی یا خط مشی از پیش تعیین شده، حسابرسی رعایت گفته می شود.

ویژگی های حسابرسی رعایت:

- الف) گزارشی برای دوایر داخلی سازمان ها تهیه می شود.
- ب) در این روش موضوع رسیدگی بر مبنای رویه های یک سازمان ارزیابی می شود.
- ج) حتی اگر حسابرسان از کارکنان واحد تجاری حسابرسی شوند، به دلیل آنکه در اجرای روش های کنترلی مورد بررسی نقشی ندارند، از استقلال نسبی برخوردارند.

۳) حسابرسی عملیاتی:



حسابرسی عملیاتی عبارت است از فرآیند ارزیابی یک یا چند قسمت خاص سازمان تحت کنترل مدیریت به منظور تعیین میزان کارایی و اثر بخشی عملیات و صرفه اقتصادی، همراه با گزارش، نتایج ارزیابی و پیشنهادهای علمی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات است.

اثر بخشی بر اساس میزان موثر بودن عملیات در رسیدن به هدفها و مسئولیتهای تعیین شده ارزیابی می شود. کارایی با میزان موفقیت یک واحد تجاری در بهترین استفاده از منابعی که در اختیار داشته، سنجیده می شود.

صرفه اقتصادی تلاش در جهت، حداقل کردن هزینه تحصیل و استفاده از منابع با حفظ کیفیت مناسب تعریف می شود.

ویژگی های با اهمیت حسابرسی عملیاتی:

الف) حسابرسان از بخش حسابرسی شونده مستقل هستند.

ب) بررسی اثربخش و کارایی عملکرد در این حسابرسی اغلب محدود به نوع خاصی از فعالیت در داخل واحد تجاری است.

ج) گزارش حسابرسی غالباً مسائلی را مشخص می کند که در طول حسابرسی کشف شده است، تا آنکه حاوی نتیجه گیری کلی باشد.

خدمات حسابرسی:

قانون استفاده از خدمات حسابداران رسمی، عمده خدمات حسابرسی، شامل حسابرسی و بازرسی انواع شرکتهای می باشد. اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان مهم ترین سند و چشم انداز این حرفه نیز خدمات تخصصی و حرفه ای را شامل موارد ذیل دانسته است:

الف) خدمات حسابرسی شامل انواع حسابرسی.

ب) بازرسی قانونی .

ج) مشاوره مدیریت مالی.

د) طراحی و پیاده سازی سیستم مالی.

ه) خدمات مالی و حسابداری و مالیاتی.

و) نظارت بر تصفیه.

ز) خدماتی که توسط دادگاهها و مراجع قضایی در چارچوب موارد فوق الذکر ارجاع و توسط حسابدار رسمی پذیرفته می شود.

انواع خدمات حسابرسی:

موسسات حسابرسی بر چهار نوع خدمات متفاوت ارائه می دهند:



الف) خدمات اعتبار دهی:

برخی شرایط در فرآیند گزارشگری مالی، امکان کیفیت اطلاعات را بسیار مشکل ساز می سازد.

این شرایط عبارتند از:

پیچیدگی اطلاعاتی که استفاده کنندگان بدان نیاز دارند، فاصله بین استفاده کنندگان و تهیه کنندگان اطلاعات، انگیزه تحریف اطلاعات توسط ارائه کنندگان اطلاعات که شامل:

حسابرسی صورتهای مالی، بررسی اجمالی صورتهای مالی، اجرای روش های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی، رسیدگی به اطلاعات مالی آتی.

ب) خدمات حسابداری و دفتر داری:

کارکنان بسیاری از واحدهای کوچک معمولا اطلاعی از روش های حسابداری و تهیه صورتهای مالی ندارند. موسسات حسابرسی خدمات حسابداری به صاحبکاران نیز ارائه می دهند. خدمات حسابداری و دفتر داری شامل تهیه صورتهای مالی و گزارش های مالی از روی مدارک صاحبکار است. نقش حسابرس در این موارد کمک به صاحبکار است نه تامین اطمینان درباره اطلاعات برای اشخاص ثالث.

ج) خدمات مالیاتی:

خدمات مالی بخش عمده ای از خدمات قابل ارائه به شرکت های بزرگ را تشکیل می دهد. اینگونه خدمات برای واحدهای تجاری از اهمیت زیادی برخوردار است. موسسات حسابرسی خدمات مالیاتی را در دو بخش اظهارنامه مالیاتی و برنامه مالیاتی ارائه می دهند.

بخش اول شامل: تنظیم اظهارنامه مالیاتی برای اشخاص، شرکتها و دیگر مودیان مالیاتی است.

بخش دوم شامل: تعیین تاثیر معاملات عمده بر بدهی های مالیاتی و انتخاب بهترین راهکار حسابداری در این زمینه برای استفاده از حداکثر فعالیت پیش بینی شده در قوانین و مقررات است.

خدمات مالیاتی شامل:

الف) مالیات اشخاص حقیقی

ب) مالیات اشخاص حقوقی

ج) تنظیم اظهارنامه مالیاتی

د) دفاع مالیاتی

ه) استرداد مازاد مالیاتی اشخاص



(و) خدمات مربوط به ریسک های مالیاتی

(ر) خدمات مربوط به دارایی های ملکی

(ز) خدمات حقوقی و قانونی

(ژ) دفاع از مودیان مالیاتی در مراجع ذی ربط

(ی) بازرسی تقلب

(د) خدمات مشاوره:

موسسات حسابرسی تجربیات گوناگونی را درباره سیستم حسابداری و سایر موضوعات مالی و تجاری در جریان حسابرسی واحدهای تجاری مختلف به دست می آورند. این تجربیات آنان را قادر می سازد که خدمات مشاوره ای گوناگونی را به صاحبکاران ارائه دهند.

خدماتی همچون:

- مشاوره سهام

- مشاوره مدیریت در طراحی سازمان

- مشاوره و اجرای دوره آموزشی

- مشاوره در امور ضد پول شویی

حق الزحمه خدمات حسابرسی :

حق الزحمه حسابرسی شامل هرگونه وجهی است که بابت ارائه خدمات حسابرسی و طبق توافق و یا قرارداد به حسابرس یا موسسه حسابرسی پرداخت می شود. یا به عبارت دیگر، بهای هر خدمت یا کالا، قیمتی است که مصرف کننده برای استفاده از آن حاضر به پرداخت آن هستند.

حق الزحمه باید تابعی از مقدار کار انجام شده (کمیت) و با توجه به مهارتی که برای انجام کار لازم است (کیفیت) و میزان هزینه های مربوط (اعم از حقوق و مزایا و یا هزینه های غیر مستقیم و بالاسری) و بالآخره مسئولیتی که تقبل می شود، می باشد.

حق الزحمه یک ساعت یا یک روز کار طبقات مختلف حسابرسی (مدیر، سرپرست، حسابرس ارشد و کارشناس ارشد حسابرسی) در نقاط داخلی کشور و یا در کشورهای دیگر با توجه به شهرت یا تخصص هر موسسه حسابرسی یا حسابرس متفاوت است.



زیرا در اغلب کشورها از جمله ایران، حسابرسان مستقل به طور انفرادی کار نمی کنند، بلکه موسسه حسابرسی تشکیل داده اند، لذا حق الزحمه حسابرسی که در قراردادهای گنجانده می شود، بیش از مبلغی است که موسسه حسابرسی به سرپرستان و کارکنان خود می پردازند.

شورای اقتصاد همه ساله به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی حق الزحمه ی سازمان حسابرسی برای حسابرسی شرکت دارای ردیف بودجه (شرکتهای دولتی) را تعیین می کند که حق الزحمه حسابرسی سال ۱۳۸۸ سازمان حسابرسی در جدول زیر مشخص می باشد.

رده حسابرسی	حق الزحمه ساعتی - ریال	% افزایش
مدیر حسابرسی	سال ۱۳۸۷ - ۸۳۰۰۰ سال ۱۳۸۸ - ۹۱۵۰۰	۱۰%
سرپرست	سال ۱۳۸۷ - ۷۹۰۰۰ سال ۱۳۸۸ - ۸۷۰۰۰	۱۰%
حسابرس ارشد	سال ۱۳۸۷ - ۷۰۰۰۰ سال ۱۳۸۸ - ۷۷۰۰۰	۱۱%
حسابرس	سال ۱۳۸۷ - ۵۰۰۰۰ سال ۱۳۸۸ - ۶۰۰۰۰	۲۰%
کمک حسابرس	سال ۱۳۸۷ - ۱۶۰۰۰ سال ۱۳۸۸ - ۱۹۵۰۰	۲۱%

شورای اقتصاد متولی امر سیاست گذاری در قیمت کالاها و محصولات و خدمات دولتی بشمار می رود، اما از آنجا که حق الزحمه سازمان حسابرسی به عنوان (حق الزحمه پایه) برای حسابرسان بخش خصوصی هم عمل می شودف متاسفانه بسیاری از موسسات حسابسی و حسابداران رسمی مشاغل انفرادی زیر این قیمت کار انجام می دهند.

در حالیکه بر اساس مقررات و ضوابط سازمان حسابرسی، مدیر کسی است که حدود ۱۰ الی ۱۲ سال سابقه کار تمام وقت و فعال حسابرسی را دارا باشد و همچنین سرپرست حسابرسی باید دارای حدود ۸ الی ۱۰ سال سابقه کار داشته باشد. با توجه به اینکه حسابدار رسمی باید دارای حداقل لیسانس حسابداری یا رشته های مرتبط باشد، بنابراین حداقل سن مدیر حسابرسی (۳۴ سال) و سرپرست حسابرسی (۳۲ سال) خواهد بود.

اگر بخواهیم حداقل مزد مصوب شورای عالی کار قیمت تمام شده حداقل مزد را محاسبه کنیم، محاسبه مذکور به شرح زیر است:

محاسبه حداقل حق الزحمه

ردیف	الف) مبانی و مفروضات محاسبه حداقل حق الزحمه	تعداد روز
۱/۱	تعداد روز های سال	۳۶۵
۱/۲	تعداد روزهای تعطیلات سالانه پنج شنبه و جمعه	۱۰۴
۱/۳	تعطیلات رسمی و اعیاد	۱۹
۱/۴	یکماه مرخصی سالانه	۳۰
۱/۵	یکماه عیدی و پاداش	۳۰
۱/۶	یکماه کارانه	۳۰
۱/۷	یکماه سنوات خدمات	۳۰



۸۴	۲۳٪ حق بیمه سهم کار فرما $۳۶۵ \times ۰.۲۳ = ۸۴$	۱/۸
۶۹۲	مجموع روزهای پرداخت مزد برای یکسال در ایران	۱/۹

ردیف	(ب) تعداد روزهای کارکرد پرسنل در سال	تعداد روز
۲/۱	تعداد روزهای سال	۳۶۵
۲/۲	تعطیلات پنج شنبه و جمعه	(۱۰۴)
۲/۳	تعطیلات رسمی و اعیاد	(۱۹)
۲/۴	تعداد روزهای کارکرد واقعی	۲۴۲
۲/۵	تعداد روزهای کارکرد سالانه (۲۴۲×۸)	۱/۹۳۶
۲/۶	نسبت روزهای کارکرد به مجموع روزهای پرداخت مزد	$۶۹۲ \div ۲۴۲ = ۲/۸۵$

ردیف	ج) محاسبه حداقل مزد ساعتی	مبلغ
۳/۱	حداقل مزد سالانه ۱۳۸۸- ریال	۳۲/۱۴۹/۴۴۰
۳/۲	بن کارگری- ریال	۱/۲۰۰/۰۰۰
۳/۳	حق مسکن- ریال	۱/۲۰۰/۰۰۰
۳/۴	حداقل مزد سالانه قانونی - ریال	۳۴/۵۴۹/۴۴۰
۴/۵	قیمت تمام شده حداقل مزد سالانه- ریال $۳۴/۵۴۹/۴۴۰ \times ۲/۸۵$	۹۸/۴۶۵/۹۰۴
۴/۶	قیمت تمام شده یکساعت مزد کمک حسابرس بر مبنای حداقل مزد سال ۱۳۸۸- ریال	$۹۸/۴۶۵/۹۰۴ \div ۱/۹۳۶ = ۵۰/۸۶۰$

محاسبه قیمت تمام شده خدمات یک موسسه حسابرسی بر اساس حداقل مزد

قیمت تمام شده حقوق و مزایای شرکای موسسه- ریال	$۲۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۳ = ۰۰۹/۰۰۰/۰۰۰$
---	-------------------------------------



$98/465/904 \times 24 = 2/363/181/696$	قیمت تمام شده ۲۴ نفر کارکنان موسسه - ریال
$2/363/181/696 + 900/000/000 = 3/623/181/696$	قیمت تمام شده مزد کلیه کارکنان - ریال
$3/000/000 \times 12 = 360/000/000$	مال الجاره ماهانه محل موسسه - ریال
$3/623/181/696 + 360/000/000 = 3/623/181/696$	قیمت تمام شده مزد + اجاره محل - ریال
$3/263/181/696 \times 1/15 = 4/166/658/950$	کل هزینه موسسه با اعمال ۱۵ درصد هزینه های بالاسری - ریال
$4/166/658/950 \times 1/13 = 4/708/324/613$	کل درآمد موسسه با حاشیه سود ۱۳ درصد - ریال
$4/708/324/613 \div (27 \times 1/936) = 90/125$	سرانه حق الزحمه ساعتی - ریال

(سوم ژوئن ۲۰۰۹ متوسط حق الزحمه ساعتی حسابرسی از ۱۹۶ دلار در سال ۲۰۰۷ به ۲۱۶ دلار FERF بر اساس تحقیقات)
در سال ۲۰۰۹ افزایش یافته است. در حالیکه رکود اقتصادی حاکم بر بنگاه اقتصادی بود است. این پژوهش نشان می دهد که حق الزحمه ساعتی حسابرسی کوچکترین موسسات اقتصادی مورد حسابرسی ۱۵۲ دلار و متوسط حق الزحمه ساعتی موسسات بزرگ ۲۳۰ دلار و متوسط حق الزحمه حسابرسی موسسات پذیرفته شده در بورس کمتر از ۲۴۴/۰۰۰ دلار نبوده است.

نتیجه گیری پژوهش:

رشد و پیچیدگی های جامعه نیلز به اطلاعات اقتصادی سالم را توجیه می کند.

نیاز به اطلاعات اقتصادی سالم، نیاز به حسابرسی را توجیه می کند.

منابع:

کتاب اصول حسابرسی (رویکرد سیستمی) دکتر علی جعفری لاریجانی.

مقاله بررسی رفتار چسبندگی حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دمتر رضا جامعی
مجله حسابداری رسمی، مقاله خدمات حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و رتبه بندی حسابرسان. علی اسانی و غلامحسین دوانی
(حسابداران رسمی)